

- **Novedades en el IVA. La Ley 7/2012, de 29 de octubre.** *Antonio Longás Lafuente*
- **Reforma penal y procedimiento inspector.** *Joan Iglesias Capellas*
- **LGT y fraude fiscal.** *José Andrés Sánchez Pedroche*
- **La actualización de balances autorizada por la Ley 16/2012.** *Joaquín Blasco Merino*
- **NIIF 13: consecuencias para inversiones inmobiliarias.** *Alexander Müller*
- **Información contable fidedigna.** *Alejandro Larriba Díaz-Zorita*
- **Consultas planteadas al ICAC.** *Juan del Busto Méndez*

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

Febrero 2013 – Número 359

DIRECTOR

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

COORDINADORES

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

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

CONSEJO ASESOR

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

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

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

Luis Bravo Casado (*Socio de Cuatrecasas Abogados*)

José Manuel Calderón Carrero (*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de A Coruña*)

Rafael Cámara Rodríguez-Valenzuela (*Presidente del Consejo General de Censores Jurados de Cuentas. Socio Deloitte*)

Inocencio Carazo González (*Socio Director de INSESA & Abogados*)

Antonio Cayón Gallardo (*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid*)

Vicente Condor López (*Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Zaragoza*)

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

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

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

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

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

Ana María Martínez Pina (*Presidenta del ICAC*)

Carlos Puig de Travé (*Presidente del REA. Socio de Horwath PLM Auditores, SLP*)

Violeta Ruiz Almendral (*Letrada Tribunal Constitucional*)

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

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

Beatriz Viana Miguel (*Directora General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria*)

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



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

28010 MADRID
08012 BARCELONA
46010 VALENCIA
28010 MADRID

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

www.cef.es

info@cef.es

902 88 89 90

REDACCIÓN, ADMINISTRACIÓN Y SUSCRIPCIONES:

P.º Gral. Martínez Campos, 5 - 28010 MADRID

Tel. 914 444 920

Fax 915 938 861

Correo electrónico: info@cef.es

EDITA:

Centro de Estudios Financieros, S.L.

IMPRIME:

Artes Gráficas Coyve, S.A.

C/ Destreza, 7

Polígono Industrial «Los Olivos»

28906 Getafe (Madrid)

DEPÓSITO LEGAL: M-1947-1981

- SUSCRIPCIÓN ANUAL A LOS DOS VOLÚMENES (2013) ... 142,31 € (IVA no incluido)
 - 1.º Comentarios y Casos prácticos (en papel e Internet)
 - 2.º Legislación, Consultas, Jurisprudencia (en papel e Internet)).(No incluye tomos anuales de recopilación de Legislación y Jurisprudencia)
- SUSCRIPCIÓN ANUAL A LOS DOS VOLÚMENES (2013) +
+ Recopilación en tomos separados Legislación publicada en 2013
y Jurisprudencia publicada en la Revista en 2013 221,16 € (IVA no incluido)
- SUSCRIPCIÓN ANUAL A UN SOLO VOLUMEN (2013) 80,77 € (IVA no incluido)
(Se puede elegir suscribirse al volumen de Comentarios o al de Legislación)
- SUSCRIPCIÓN ANUAL A LOS DOS VOLÚMENES SOLO
A TRAVÉS DE INTERNET (2013) 48,08 € (IVA no incluido)
(No hay envío en papel)
- SOLICITUD DE NÚMEROS SUELTOS (cada volumen):
 - Suscriptores 10,58 € (IVA no incluido)
 - No suscriptores 16,35 € (IVA no incluido)

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

© CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

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

SUMARIO

Página

TRIBUTACIÓN

9/2013	Novedades en el IVA contenidas en la Ley de prevención y lucha contra el fraude	5
	(Antonio Longás Lafuente)	
10/2013	Efectos del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública sobre el procedimiento de inspección tributaria	103
	(Joan Iglesias Capellas)	
11/2013	Modificaciones operadas en la LGT por la Ley 7/2012, de prevención y lucha contra el fraude	147
	(J. Andrés Sánchez Pedroche)	

CONTABILIDAD-TRIBUTACIÓN

12/2013	La actualización de balances autorizada por la Ley 16/2012	197
	(Joaquín Blasco Merino)	

CONTABILIDAD

13/2013	Determinación del valor razonable de inversiones inmobiliarias según la NIIF 13	231
	(Alexander Müller)	
14/2013	Información contable fidedigna	253
	(Alejandro Larriba Díaz-Zorita)	
15/2013	Consultas planteadas al ICAC	265
	(Juan del Busto Méndez)	

RECENSIONES BIBLIOGRÁFICAS	277
----------------------------------	-----

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.

SUMMARY

Page

TAXATION

9/2013 New measures introduced by the Law 7/2012, of 29 th October, of tax evasion and fraud fighting as of Value Added Tax	5
<i>(Antonio Longás Lafuente)</i>	
10/2013 What effects do criminal proceedings for offences against the public treasury have on tax inspection proceedings?	103
<i>(Joan Iglesias Capellas)</i>	
11/2013 Modifications of the General Tax Law as a result of the Law 7/2012 on prevention and fight against tax fraud	147
<i>(J. Andrés Sánchez Pedroche)</i>	

ACCOUNTING-TAXATION

12/2013 Revaluation authorized by Law 16/2012	197
<i>(Joaquín Blasco Merino)</i>	

ACCOUNTING

13/2013 Fair value measurement of property investments in accordance with IFRS 13	231
<i>(Alexander Müller)</i>	
14/2013 Reliable accounting information	253
<i>(Alejandro Larriba Díaz-Zorita)</i>	
15/2013 Questions formulated to ICAC	265
<i>(Juan del Busto Méndez)</i>	

BIBLIOGRAPHIC REVIEWS	277
------------------------------------	-----

NOVEDADES EN EL IVA CONTENIDAS EN LA LEY DE PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE

Antonio Longás Lafuente

Inspector de Hacienda del Estado

EXTRACTO

En el presente artículo el autor analiza las principales novedades que se han producido en el Impuesto sobre el Valor Añadido en los últimos meses de 2012 con clara incidencia en este nuevo ejercicio, comenzando por examinar las incluidas por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de prevención y lucha contra el fraude. La importancia y trascendencia de las medidas adoptadas por el legislador nacional con esta norma, junto con la complejidad en su aplicación, motivan que demos un tratamiento extenso y único para el conjunto de estas medidas legislativas. Destacan las relativas al hecho imponible en relación con la transmisión de títulos valores, las relativas a los nuevos supuestos de aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo en materia inmobiliaria que modifican el panorama por el que hasta ahora tributaban estas operaciones en IVA, generalizando este mecanismo, así como las medidas que tienen por objetivo asegurar los intereses de la Hacienda Pública en situaciones de concurso, que afectan tanto a la rectificación de cuotas repercutidas, como de cuotas deducidas, estableciendo el periodo fraccionado de liquidación del impuesto para el concursado en el periodo trimestral o mensual en que se dicta el auto de declaración de concurso. Finalmente se ha establecido un nuevo tipo infractor en materia de IVA vinculado a las operaciones asimiladas a importaciones.

Con el objetivo de lograr una mejor comprensión de las novedades, sigue la estructura de la ley reguladora del impuesto, completando la exposición con diversos ejemplos.

Palabras clave: IVA, relaciones IVA-TPO, hecho imponible, exenciones financieras, modificación de la base imponible, inversión del sujeto pasivo, rectificación de cuotas repercutidas, deducción de cuotas soportadas, periodos de liquidación, rectificación de cuotas soportadas, infracciones tributarias y procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa.

NEW MEASURES INTRODUCED BY THE LAW 7/2012, OF 29TH OCTOBER, OF TAX EVASION AND FRAUD FIGHTING AS OF VALUE ADDED TAX

Antonio Longás Lafuente

ABSTRACT

In the present document, the author analyses the main new changes occurred in the Value Added Tax Law in the last months of 2012 with a clear impact in this new fiscal year, starting by the new measures introduced by the Law 7/2012, of 29th October, of tax evasion and fraud fighting. The importance and significance of the new measures adopted by the local legislator with these regulations, along with its complex application motivates us to give a comprehensive and unique treatment to these legislative measures.

It has to be emphasized, among others, the relevance of the provisions regarding the taxable event in the transmission of certain securities, those related to the new cases of the reverse-charge mechanism in real estate transactions which change their current tax treatment from a VAT perspective to its general application, as well as those to ensure Tax Authorities' interest in case of companies compulsory winding-up or liquidation, which affect not only the rectification of output VAT but also input VAT, establishing the VAT taxable period due (on a monthly or quarterly basis) in which the declaration on the insolvency has taken place. Finally, a new punishable conduct has been introduced as of VAT purposes, regarding transactions treated as imports.

With the target of achieving a better understanding of the aforesaid changes, this document follows the VAT Law structure, completing the work with several examples.

Keywords: Value Added Tax (VAT), VAT-Transfer tax connection, taxable event, financial exemptions, taxable base rectifications, reverse-charge mechanism, output VAT rectifications, input VAT deduction, taxable period, input VAT rectifications, tax penalties, administrative procedures and judicial enforcement procedures.

Sumario

1. Introducción
2. Transmisión de valores y relaciones IVA-«transmisiones patrimoniales onerosas»
3. Modificación de la base imponible del IVA como consecuencia del concurso del cliente o destinatario
4. Inversión del sujeto pasivo en entregas de bienes inmuebles y ejecuciones de obra
5. Rectificación de cuotas repercutidas
6. Concurso de acreedores y ejercicio del derecho a la deducción
7. Régimen especial simplificado de IVA
8. Infracción y sanción por incumplir las obligaciones del artículo 19.5.º de la LIVA
9. Impuesto General Indirecto Canario (IGIC): adecuación a las modificaciones recogidas en la LIVA

1. INTRODUCCIÓN

Numerosas han sido las modificaciones introducidas por el legislador en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) a lo largo del ejercicio 2012, con justificaciones muy diversas, desde evitar perjuicios económicos a la Hacienda Pública hasta razones técnicas de mejora de la redacción legal y de ajuste de la norma reguladora del IVA a otras normas, o la adecuación de la normativa interna a la comunitaria.

Teniendo en cuenta su número, la trascendencia que muchas de estas modificaciones suponen, y la complejidad en su aplicación, en este número de la *Revista de Contabilidad y Tributación*, y con el fin de estructurar adecuadamente su estudio, se examinan ahora las incluidas en la Ley 7/2012, de 29 de octubre.

No está de más poner de manifiesto que dentro del sistema impositivo español, la ley reguladora del impuesto, que data de 1992 y el transcurso de más de veinte años, exige una revisión general de la misma, aun cuando solo sea con el ánimo de adecuar distintos preceptos bien a la norma o a la jurisprudencia comunitaria, bien se trate de corregir distintos desajustes conceptuales o con otras normas que permitan tener nociones más claras y precisas, sobre todo en un impuesto en el que la casuística impera sobre los conceptos generales, haciendo muy dificultosa la tarea de aplicar adecuadamente el impuesto, bien aclarar los preceptos que han sido objeto de acertados o de polémicos criterios jurisprudenciales internos. Bastan para ello algunos ejemplos, como la regulación de los conceptos de empresario y de sujeto pasivo, diferenciando este del de deudor del impuesto, o de algunos supuestos de no sujeción del actual artículo 7 de la Ley del impuesto (LIVA) (esencialmente cuando tratamos la regulación de las actividades que realizan las entidades y sociedades públicas, en donde los criterios no coincidentes de la doctrina administrativa y de la jurisprudencia hacen muy difícil su aplicación por el obligado tributario), o la relación entre el IVA y el concepto transmisiones patrimoniales onerosas (que debe ser objeto de manera definitiva de una regulación clara que evite situaciones que ponen en peligro la neutralidad impositiva indirecta, como ocurre en algunos casos de no sujeción del art. 7.1 de la LIVA, e incluso de exención inmobiliaria y la regulación a la renuncia); o las reglas de determinación del concepto de establecimiento permanente (claramente no son coincidentes los conceptos de nuestra norma interna con los de los preceptos comunitarios), o la determinación de la base imponible en operaciones cuya contraprestación no es monetaria o en los supuestos de autoconsumo; o la adecuación del derecho a la deducción con el principio de neutralidad que exige el impuesto [así el art. 95.1 de la LIVA sigue impidiendo la deducibilidad de las cuotas soportadas en operaciones corrientes cuando no se afecten exclusivamente a actividades sujetas, aun cuando una interpretación administrativa, tanto de la Dirección General de Tributos (DGT) como del Tribunal Económico-

Administrativo Central (TEAC) han llevado a una aplicación directa de la norma comunitaria en beneficio del obligado tributario]; o tantas otras adecuaciones que ponen de manifiesto quienes se enfrentan habitualmente con la aplicación de este impuesto.

Por otra parte, la inadecuación de determinados preceptos a la normativa comunitaria ocasiona notables perjuicios a la Hacienda Pública, en cuanto esta tiene prohibida la aplicación directa de la Directiva comunitaria reguladora del impuesto en perjuicio del obligado tributario (efecto vertical inverso), frente a la posibilidad del obligado tributario de alegar la norma comunitaria cuando le es más favorecedora (efecto vertical directo).

En definitiva, a fin de evitar estos perjuicios y esencialmente de favorecer una práctica administrativa conforme a los principios comunitarios que regulan el impuesto es deseable la reforma global del impuesto, frente a los numerosos parches que el legislador viene poniendo cuando van surgiendo o poniéndose de manifiesto los desajustes que la norma interna tiene, bien con la norma y principios comunitarios, bien en la aplicación de los preceptos internos.

2. TRANSMISIÓN DE VALORES Y RELACIONES IVA-«TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS»

2.1. MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 108 DE LA LEY DEL MERCADO DE VALORES. SU ADECUACIÓN AL IVA

El artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores (LMV) y su relación con el IVA había suscitado no pocos comentarios por su posible inadecuación a la Directiva 2006/112/CE reguladora del IVA. Incluso la Comisión Europea había emitido un informe motivado, solicitando a España que modificase su redacción, y el Tribunal Supremo (TS) mediante Auto de 9 de febrero de 2012 [recurso 7199/2004 (NFJ047531)] había suscitado ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) una petición de decisión prejudicial el 19 de marzo de 2012 (asunto C-139/12, Caixa d'Estavis i Pensions de Barcelona), planteando precisamente esta contradicción entre la norma interna y la comunitaria.

Finalmente, la enmienda por la que se incluye la reforma del precepto en la Ley 7/2012 tilda la redacción del precepto generosamente de «farragosa» y «poco clara en su aplicación», reconociendo así que siendo una norma antifraude o antiabuso de los dos tributos afectados [IVA y concepto transmisiones patrimoniales onerosas (TPO)] se había convertido en un supuesto de hecho objetivo, una norma objetiva, no importando si había existido o no ánimo de eludir la obligación tributaria y a tener que satisfacer siempre la modalidad de TPO, aun cuando estuviésemos ante un operación realizada por un empresario o profesional, sujeto pasivo del IVA, en el ejercicio de actividad económica.

El legislador ha pretendido con esta reforma, además de adecuar la norma interna a la comunitaria, que el precepto tenga realmente naturaleza de norma antifraude fiscal (con anterioridad no se exigía la concurrencia de ánimo elusorio del impuesto), por un lado eliminando del

precepto las operaciones con valores en el mercado primario y, por otro, respetando para el caso de que tenga que aplicarse esta norma antifraude el impuesto que hubiera debido gravar la operación, sea el IVA o el concepto TPO, a aquellos obligados tributarios que utilicen la transmisión de valores para eludir el pago del tributo de una transmisión inmobiliaria.

El apartado primero del artículo 108 mantiene la regla general existente, de manera que la transmisión de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, estará exenta del IVA y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD); excluyéndose de tributación por este precepto la adquisición de valores en el mercado primario.

Aun cuando más adelante se volverá a incidir sobre este extremo, llama la atención que en el precepto se sigue aludiendo a que la operación estará «exenta», dando por sentado que la transmisión de valores efectuada por un sujeto pasivo del IVA está sujeta a este impuesto, ya que de otra forma no puede aludirse a la exención (para que una operación quede exenta debe estar sujeta al impuesto).

Ahora bien, no toda transmisión de valores realizada por un sujeto pasivo del IVA queda sujeta a este impuesto. En su ámbito objetivo se integra la actividad económica realizada por un empresario o profesional, quedando al margen otras actividades, entre las que se integra la gestión de un patrimonio. Así resulta muy compleja encontrar una situación en la que un empresario o profesional persona física, sujeto pasivo del IVA tenga títulos valores afectos a la actividad económica, por lo que toda transmisión de estos al no estar sujeta por IVA tributaría por el concepto TPO. Si bien con menor dificultad, lo mismo ocurre respecto de los empresarios o profesionales personas jurídicas, en los que, en la mayoría de los casos, la mera tenencia de títulos valores no implica el ejercicio de una actividad económica incluida en el ámbito objetivo del IVA.

EJEMPLO 1

La transmisión de valores realizada por las sociedades *holding* puras, cuando no se realiza en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional incluida en el ámbito objetivo del IVA no queda sujeta al impuesto; y así ha sido puesto de manifiesto por una abundante jurisprudencia comunitaria [entre otras, Sentencias de 20 de junio de 1991, asunto C-60/90, Polysar (NFJ001249); de 22 de junio de 1993, asunto C-333/91, Sofitam (NFJ002959); de 20 de junio de 1996, asunto C-155/94, Wellcome Trust (NFJ004440); de 11 de julio de 1996, asunto C-306/94, Régie dauphinoise (NFJ004666); de 6 de febrero de 1997, asunto C-80/95, Harnas & Helm (NFJ005199); de 14 de noviembre de 2000, asunto C-142/99, Floridienne (NFJ009809); de 27 de septiembre de 2001, asunto C-16/00, Cibo Participations (NFJ011020); de 26 de junio de 2003, asunto C-442/01, HapHag (NFJ014750); de 29 de abril de 2004, asunto C-77/01,

.../...

.../...

EDM (NFJ016398); de 26 de mayo de 2005, asunto C-465/03, Kretztechnik (NFJ020125); de 29 de octubre de 2009, asunto C-29/08, AB (NFJ035692); y 6 de septiembre de 2012, asunto C-496/11, Portugal Telecom (NFJ048085)].

Por ello, el hecho de que la tenencia de títulos valores no constituya generalmente una actividad económica sujeta al impuesto puede llevar a una aplicación muy restringida del supuesto previsto en el artículo 108 de la LMV, máxime cuando el legislador no ha efectuado una transposición correcta de la Directiva comunitaria en la forma que a continuación se examinará.

Es esencialmente en el apartado segundo del artículo 108 de la LMV donde se opera la reforma actual que nos interesa desde el punto de vista de las relaciones IVA-TPO. Hasta ahora en el precepto se establecían unas excepciones a la exención, tributando entonces y exclusivamente por la modalidad de TPO del ITP y AJD. Se trataba de las transmisiones realizadas en el mercado secundario, así como las adquisiciones en los mercados primarios como consecuencia del ejercicio de los derechos de suscripción preferente y de conversión de obligaciones en acciones o mediante cualquier otra forma de valores en los dos supuestos que cita el precepto y que seguidamente se enunciarán.

El legislador tenía como objetivo atajar el fraude fiscal producido por la transmisión de acciones que representaban fundamentalmente activos inmobiliarios, exentas en ambos tributos. No obstante, el objetivo se alcanzaba fijando el hecho imponible, ya que propiamente no se establecía excepción alguna al apartado primero, sino que, sin aludir a la tributación por IVA o por TPO, en función de si estábamos ante una operación realizada en el seno de la actividad económica o no del empresario o profesional, se consideraba que, en todo caso, la operación tributaba por el concepto TPO, cualquiera que fuese el sujeto que transmitía los valores, ya fuese empresario o profesional o no.

Frente a esta norma interna en la Directiva 2006/112/CE, en concreto con su artículo 15.2 c), se establece que «las participaciones y acciones cuya posesión asegure, de derecho o de hecho, la atribución de la propiedad o del disfrute de un inmueble o de una parte del mismo» pueden ser consideradas como bienes corporales por los Estados miembros. Se atribuye por tanto esta facultad a los Estados miembros para fijar si su transmisión tiene o no la consideración de entregas de bienes, siendo en otro caso prestaciones de servicio. Cuestión que no ha sido tratada por el legislador español, puesto que no se ha modificado el artículo 8 de la LIVA haciendo uso de la posibilidad que le otorga la Directiva.

En relación con estas operaciones, en el artículo 135.1 f) de la Directiva se establece que «los Estados miembros eximirán las operaciones, incluida la negociación, pero exceptuados el depósito y la gestión, relativas a acciones, participaciones en sociedades o asociaciones, obligaciones y demás títulos-valores»; si bien se exceptúan de ello «los títulos representativos de mercaderías y los derechos o títulos enunciados en el apartado 2 del artículo 15». Con ello cualquiera que sea

la naturaleza de la operación (entregas de bienes o prestaciones de servicios), las operaciones, incluida la negociación, relativas a los derechos o títulos del artículo 15.2 c) quedan exceptuadas de la exención del impuesto, quedando por tanto sujetas y no exentas, y tributando entonces por la verdadera naturaleza que subyace en la operación.

Ahora bien, no está de más recordar que la cuestión ha sido abordada recientemente por el TJUE en la Sentencia de 5 de julio de 2012, asunto C-259/11, DTZ Zadelholl vof (NFJ047554), quien considera que el hecho de que el Estado miembro no se haya acogido a esta posibilidad impide la aplicación directa del precepto comunitario; de manera que la transmisión de participaciones que, en esencia se refieren a bienes inmuebles, estarán exentas. La excepción a dicha exención contemplada en el actual artículo 135.1 f), no será aplicable si el Estado miembro no ha hecho uso de la posibilidad, prevista en el artículo 15.2 c), de dicha Directiva, de considerar bienes corporales las participaciones y las acciones cuya posesión asegure, de derecho o de hecho, la atribución de la propiedad o del disfrute de un inmueble. La conclusión es clara, impidiendo la tributación como entrega de bienes inmuebles cuando el legislador no ha previsto que debe considerarse como bienes corporales las participaciones que atribuyen la propiedad o el uso y disfrute de un bien inmueble, y nuestro legislador no ha previsto esta situación, simplemente ha excluido de la exención por operaciones financieras la transmisión de las participaciones representativas de bienes inmuebles cuando se cumplan las condiciones del artículo 108 de la LMV, lo que no puede hacer cuando no ha recogido la previsión anterior.

La cuestión será si nuestro legislador nacional ha hecho uso de esta posibilidad, considerando que este tipo de participaciones son bienes corporales y si la excepción que pueda recogerse en materia de exenciones en la transmisión de títulos valores tiene validez cuando el legislador no ha hecho uso de la posibilidad prevista en el artículo 15. Indudablemente, a la vista de la jurisprudencia del TJUE resulta extremadamente dudoso afirmar que ha recogido esta posibilidad, y concluirse que nuestro legislador no ha hecho uso de la facultad que le atribuye el precepto comunitario. Podría considerarse que la dicción del artículo 8.Uno de la LIVA cuando trata de entregas de bienes incluso a través de la «cesión de títulos representativos» de los bienes es suficiente, pero con ello no se recoge una previsión expresa como la requerida por el artículo 15 de la Directiva comunitaria, cuestión que sí ha hecho el legislador interno en relación con todas las operaciones que a continuación indica en el apartado segundo de este artículo 8, o incluso en el apartado primero al recoger las entregas de gas o de electricidad; previsión específica que exige la jurisprudencia comunitaria.

Estas consideraciones y, en definitiva, la falta de adecuación de la norma interna de IVA a la norma comunitaria pueden hacer decaer la reforma operada en materia de IVA, cuestionándose como hasta ahora la compatibilidad del artículo 108 de la LMV con el IVA.

Si bien nuestro artículo 20.Uno.18 k) a') de la LIVA excluía de la exención los servicios y operaciones relativos a acciones, participaciones en sociedades y demás valores «cuya posesión asegure de hecho o de derecho la propiedad, el uso o el disfrute exclusivo de la totalidad o parte de un bien inmueble», no teniendo «esta naturaleza las acciones o las participaciones en sociedades», lo que no podía hacer después es someter estas operaciones a una tributación ajena al IVA cuando la realizan empresarios o profesionales dentro del ámbito de aplicación del impuesto.

El artículo 108 de la LMV no permitía la tributación por IVA, pues el legislador obligaba a tributar por el concepto TPO cuando se cumplían los requisitos del precepto, aun cuando fuese realizada por un empresario o profesional y pudiésemos considerar que se estaban transmitiendo realmente bienes inmuebles. Lo pretendido por el legislador con la reforma es precisamente dar a estas operaciones, en que la finalidad última es la transmisión de inmuebles, el tratamiento que corresponda, bien en IVA, bien en ITP y AJD, lo que ocurre habitualmente en situaciones de transmisión de sociedades de mera tenencia de bienes inmuebles

De esta forma, el artículo 108.2 actual excluye de la exención (por IVA o por ITP y AJD) las transmisiones de valores no admitidos a negociación en un mercado secundario oficial (mercados paralelos que surgen de forma desregularizada y respecto de los que no existe una transparencia asegurada, permitiendo la financiación a empresas que no logran ingresar a las bolsas, como es el caso de las pequeñas y medianas que buscan financiamiento para mediano y largo plazo) realizadas en el mercado secundario, cuando se pretenda eludir el pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representan dichos valores, tributarán en el impuesto al que estén sujetas como transmisiones onerosas de bienes inmuebles. Se considera, salvo prueba en contrario, que se actúa con ánimo de elusión del impuesto del pago del impuesto correspondiente a la transmisión de bienes inmuebles en los tres supuestos que recoge el apartado 2 del artículo 108.

EJEMPLO 2

Las adquisiciones en los mercados primarios (aquellos en los que se transmite por primera vez los valores, ya que son de nueva creación) como consecuencia del ejercicio de los derechos de suscripción preferente y de conversión de obligaciones en acciones o mediante cualquier otra forma, de valores, quedan exceptuados de la regla que venimos examinando, esto es, de la aplicación del artículo 108 de la LMV.

También quedan excluidas de esta regla las transmisiones de valores admitidas a negociación en un mercado secundario oficial, así como en una bolsa reconocida.

En definitiva respecto de las participaciones y acciones cuya posesión asegure, de derecho o de hecho, la atribución de la propiedad o del disfrute de un inmueble o de una parte del mismo, ha querido el legislador nacional que tengan la consideración de bienes corporales y la transmisión onerosa de estos valores no admitidos a negociación en un mercado secundario oficial realizadas en el mercado secundario supondrá, cuando la operación se realiza entre empresarios o profesionales con el ánimo de eludir el pago del IVA (el precepto establece tres supuestos en los que se entiende que se actúa con este ánimo, aun cuando se trata de presunciones *iuris tantum* que admiten prueba en contrario), la realización del hecho imponible entrega de bienes, tributando

por este tributo, quedando exceptuados también de la exención prevista para operaciones financieras en el artículo 20.Uno.18 k) de la LIVA, al margen de todas las cuestiones de adecuación a la norma comunitaria que se han expuesto.

2.2. NUEVA REDACCIÓN DEL ARTÍCULO 4.CUATRO DE LA LIVA

El legislador mantiene en el artículo 4.Cuatro la regla general de incompatibilidad entre IVA y el concepto TPO, de forma que las operaciones sujetas a IVA no lo estarán al concepto TPO del ITP y AJD.

La modificación se opera en las excepciones que se recogían con anterioridad, eliminando ahora, consecuencia de la nueva redacción del artículo 108.2, párrafo primero de la LMV, la anterior letra b) del artículo 4.Cuatro de la LIVA (se establecía la excepción a la incompatibilidad entre IVA y TPO, tributando por este último concepto, de «las transmisiones de valores a que se refiere el art. 108, apartado Dos, números 1.º y 2.º de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, según la redacción establecida por la disp. adic. decimosegunda de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas»).

De esta forma, a partir de la entrada en vigor de la Ley 7/2012, solo se exceptúan de la regla general de incompatibilidad, tributando por el concepto TPO, las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del IVA, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 20.Dos de la LIVA.

EJEMPLO 3

1. La transmisión de un terreno rústico por parte de un empresario o profesional a un particular, si bien es una operación sujeta a IVA estará siempre exenta puesto que no puede renunciarse a la exención, por lo que la operación tributará por el concepto TPO.
2. Una sociedad mercantil dedicada al sector de la sanidad (realiza exclusivamente operaciones exentas de IVA), transmite un local donde venía ejerciendo la actividad a otra entidad mercantil afectándolo esta a la actividad de comercio al por menor. Si bien la operación estará en principio sujeta y exenta de IVA, puede renunciarse a la exención, puesto que se dan los requisitos para ello, por lo que la operación quedará sujeta y no exenta de IVA.

La desaparición de la letra b) del artículo 4 de la LIVA supondrá:

- La transmisión de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, estará exenta del IVA y del ITP y AJD, como así venía estableciéndose. La exención en IVA se recoge en el artículo 20.Uno.18 k) de la LIVA, con las excepciones que se prevén, que también han sido objeto de reforma.
- Tributarán por IVA, como entrega de bienes inmuebles, las transmisiones efectuadas por un sujeto pasivo del IVA, en el ejercicio de su actividad económica, de valores no admitidos a negociación en un mercado oficial realizadas en el mercado secundario (si son admitidas a negociación en un mercado oficial estarán exentas), cuando mediante tales transmisiones de valores se hubiera pretendido eludir el pago del IVA que habría gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores. No obstante, ello sucederá siempre que dicha transmisión de inmuebles quede sujeta y no exenta; y si el tributo que se pretende eludir es el concepto TPO, tributará por este, lo que puede ocurrir cuando el transmitente es un sujeto pasivo del IVA, puesto que la operación puede estar exenta de este impuesto, o cuando realiza la operación al margen o fuera de lo que es el ámbito objetivo del IVA.

EJEMPLO 4

En una transmisión de valores efectuada por una sociedad mercantil concurren los requisitos objetivos previstos en el artículo 108.Dos de la LMV. No obstante, es de advertir que si se hubieran transmitido directamente los bienes inmuebles propiedad de la sociedad mercantil emisora de los títulos valores que ahora se transmiten por aquella sociedad, la operación hubiera quedado sujeta y no exenta, bien por tratarse de la primera entrega de bienes, bien porque se podía ejercitar la renuncia a la exención y, en cualquier caso, el adquirente genera el derecho a la deducción íntegra de las cuotas soportadas.

Solución

Al margen de un desarrollo más exhaustivo del supuesto de hecho, es difícil observar un ánimo de elusión, puesto que de haber tributado la operación por IVA no habría perjuicio económico para la Hacienda Pública. Es más, si la operación estuviera sujeta y exenta y se hubiera renunciado a la exención, ni tan siquiera se da la posibilidad de que el IVA devengado se declare previamente al soportado deducible, puesto que con la Ley 7/2012 también a este supuesto le resultaría de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, que debe permitirlo aplicar la Administración y, por tanto, el adquirente se auto-repercutiría el IVA y lo deduciría en la misma declaración-liquidación.

Que lo pretendido es que la operación se grave como transmisión de bien inmueble en el caso de concurrir ánimo de eludir lo pone de manifiesto la DGT en Consulta V2282/2012, de 30 de noviembre de 2012 (NFC045723): «si mediante la transmisión de valores se hubiera pretendido eludir el pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores, es decir, el pago del IVA o del ITP y AJD, entrará en juego la regla especial, conforme a la cual dicha transmisión quedará sujeta al impuesto eludido, y ya no como transmisión de valores, sino como transmisión de inmuebles; lo cual implica que desde ese momento la transmisión de los valores en cuestión se tratará en el impuesto aplicable como transmisión de inmuebles a todos los efectos».

En cuanto al ánimo de elusión, la DGT mantiene que nos encontramos ante una cuestión de hecho, que «deberá ser probada suficientemente por la Administración tributaria competente para la gestión del tributo aplicable». Añade que no obstante lo anterior, el precepto regula tres supuestos en los que se produce la inversión de la carga de la prueba que no tienen carácter exhaustivo, sino meramente enunciativo. En estos casos, «la Administración gestora solo tendrá que comprobar la existencia de los requisitos objetivos que conforman el presupuesto de hecho en concreto, cuya concurrencia supondrá la presunción de la del requisito subjetivo de la pretensión de elusión y, en consecuencia, la sujeción al gravamen correspondiente sin exención. Ahora bien, a fin de evitar la indefensión del interesado, esta presunción admite la prueba en contrario (presunción *iuris tantum*), de forma que el sujeto pasivo tendrá la oportunidad de probar la inexistencia de la pretensión de elusión, si bien, al tratarse de una cuestión de hecho» habrá de plantearse «en el procedimiento de gestión correspondiente y enervada por el interesado ante la Administración tributaria gestora competente».

El examen conjunto de las normas reguladoras de las exenciones inmobiliarias, junto con la dicción del actual artículo 108.Dos de la LMV, al recogerse los supuestos en que se pretende eludir el pago del impuesto (presunciones *iuris tantum*), lleva a un grado de dificultad y complejidad en su aplicación que hacen que el obligado tributario pueda verse con asiduidad ante dilemas difíciles de resolver.

Si tenemos en cuenta la regla general sobre transmisión de acciones (exención de IVA y de ITP y AJD), dadas las consecuencias fiscales que pueden sufrirse por la incorrecta aplicación de las normas, las actuaciones que deberá realizar el empresario o profesional sujeto pasivo del IVA transmitente de las acciones serán la siguientes (como sujeto pasivo le corresponderá determinar la tributación por IVA a fin de repercutir en su caso el impuesto):

- Examinar en primer lugar si la operación de transmisión de acciones queda sujeta o no a IVA. En este último caso se olvidará de la aplicación de las normas que venimos examinando, debiendo acudir directamente al ITP y AJD para establecer la tributación de la operación, en su caso, por este impuesto.
- Si la operación de transmisión de acciones queda sujeta y exenta de IVA [regla general de acuerdo también con el art. 20.Uno.18 k) de la LIVA], deberá com-

probar si concurre alguno de los tres supuestos previstos en el artículo 108.2 de la LMV a fin de determinar si se actúa con ánimo de elusión del pago del impuesto (bien sea IVA o ITP y AJD). De no concurrir estos supuestos la operación quedará sujeta y exenta de IVA, así como de ITP y AJD. Hemos de tener en cuenta también que nos encontramos ante presunciones *iuris tantum* que admiten prueba en contrario, por lo que si puede acreditar la no concurrencia del ánimo de elusión la operación quedará sujeta y exenta de IVA y de ITP y AJD. Debe considerarse que la norma no exige la prueba de la no acreditación de la concurrencia de los requisitos exigidos en los tres supuestos de presunción de elusión que cita el precepto, sino que exige que se acredite que se actúa sin ánimo de elusión del impuesto. Estamos ante una norma antielusión o antifraude que pretende la tributación por uno u otro impuesto cuando exista ánimo de eludir.

- De considerar que concurre alguno de los tres supuestos previstos en el artículo 108.2 de la LMV y, por tanto, que la transmisión se efectúa con ánimo de eludir el pago del impuesto (bien sea IVA o ITP y AJD), entonces debe acudir al artículo 4.Cuatro en relación con el artículo 20.Uno.18.º k) c') de la LIVA y tratará la operación como si transmitiese inmuebles, aplicando las reglas sobre relación IVA-TPO que prevé el precepto de IVA. Y ello porque la transmisión de un inmueble por un empresario o profesional sujeto pasivo del IVA puede quedar gravada por IVA o por TPO, dada la compatibilidad entre ambos conceptos cuando la transmisión del bien inmueble quede sujeta pero exenta de IVA.

Es ahora cuando el empresario o profesional debe tener en cuenta la complejidad de las normas reguladoras del impuesto sobre transmisión de inmuebles, puesto que su naturaleza, la condición del adquirente, u otros elementos que incidan en la operación, pueden llevar a que la operación quede exenta o no de IVA, y en el primer caso, que pueda renunciarse o no a la exención, de manera que:

- Si concluye que la operación estará sujeta y no exenta, la operación de transmisión de los valores tributará por IVA.
- En caso de considerar que está sujeta y exenta de IVA, pero puede renunciarse a la exención de acuerdo con las condiciones previstas en los artículos 20.Dos de la LIVA y 8 del RIVA, tributará también por este impuesto.
- Finalmente, si la operación está sujeta pero exenta de IVA y no puede renunciarse a la exención, tributará por TPO, de acuerdo con los artículos 4.Cuatro de la LIVA y 7.5 del Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD.

Como sabemos el grado de dificultad en la determinación de la exención en operaciones inmobiliarias reguladas en el artículo 20.Uno.20.º, 21.º y 22.º de la LIVA es considerable y la litigiosidad sobre esta materia es también abundante por lo que si ahora unimos la obligación de

examinar la concurrencia de los requisitos previstos en el artículo 108. Dos de la LMV, el obligado tributario puede verse inmerso en dilemas de resolución compleja.

Así, entre estas dificultades se encuentra la naturaleza de los bienes inmuebles transmitidos, esto es, si se trata de bienes rústicos o no urbanizables sobre los que no se han iniciado las obras de urbanización, o bien el caso de edificios o partes de los mismos, si estamos ante una primera o segunda entrega. La solución será distinta en función de estos parámetros, lo que incide en la tributación que debe determinar el transmitente.

En primer lugar, debe indicarse que el empresario o profesional, sujeto pasivo del impuesto, si bien es el titular de las participaciones, no se identifica con la entidad emisora de los títulos, lo que puede dar lugar a un cierto grado de dificultad en la concreción de las actividades que esta realiza y los bienes afectos o no a la actividad. Es cierto que en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 108 se alude a que se obtenga un control al menos del 50 %, lo que supone que quien obtiene este control tendrá una información sobre la gestión de la sociedad emisora de los títulos que le permita conocer la situación de esta sociedad. Ahora bien, este control se exige del comprador, no del vendedor de los títulos. Recordemos que en TPO el sujeto pasivo es el adquirente, y sin embargo en IVA el sujeto pasivo es el transmitente, pudiendo darse la situación de transmitir un porcentaje pequeño que permita al comprador la tenencia exigida en los supuestos del apartado 2 del artículo 108 de la LMV. En este caso la dificultad del vendedor en determinar las condiciones previstas en el artículo 108.2 puede resultar extrema, e indudablemente resulta difícil comprender que en este caso el vendedor actúa con ánimo de eludir el impuesto.

Porque en el IVA el sujeto pasivo es el transmitente, no el adquirente, y si bien podría considerarse que el ánimo de eludir el impuesto puede residir en el comprador, quien determina las condiciones tributarias de la operación es el sujeto pasivo que realiza la operación sujeta al IVA. Volvemos con ello a reiterar que la aplicación del artículo 108 en relación con el IVA es claramente residual o extremadamente compleja, y que hubiera sido más interesante recoger una norma específica en IVA en las condiciones que permiten los artículos 15.2 c) y 135.1 f) de la Directiva 2006/112/CE.

De otra parte, la transmisión de los valores puede representar la titularidad no solo de un bien inmueble sino de una pluralidad de ellos, lo que obliga a concretar la tributación por cada uno de los bienes inmuebles que comprenda la operación, puesto que deberá determinarse la base imponible por la que debe repercutirse el impuesto. ¿Cómo debe ejercitarse en estos casos la renuncia a la exención, si la transmisión comprende varios inmuebles? Conforme al artículo 8 del RIVA se exige que la renuncia se efectúe por cada operación individualizada realizada por el sujeto pasivo, y esta renuncia se ejerce en función del destino previsible de los bienes (su afectación a una actividad empresarial o profesional del adquirente que genere el derecho a la deducción del impuesto soportado). Todo ello lleva a plantear si deberá realizarse una única renuncia por el conjunto de la operación de transmisión de los valores, o bien por cada uno de los bienes inmuebles, siendo esta última la interpretación más acorde con los principios que inspiran el IVA, esencialmente el de-

recho a la deducción y la afectación de los bienes a actividades u operaciones que generan el derecho a deducir (sin perjuicio de efectuar la renuncia en un único documento, haciendo referencia de manera individualizada a cada inmueble).

Ello no está exento de problemas puesto que deberá determinarse la parte del precio correspondiente a la operación que queda sujeta y no exenta por IVA y la que tributa por ITP y AJD, en función de cada uno de los inmuebles que comprenda la transmisión de las acciones o participaciones. Recordemos además que la concreción de la base imponible en uno y otro tributo no son coincidentes (en el IVA el precio o contraprestación como regla general, mientras que en TPO es el valor real o de mercado).

Ahora bien, respecto de ello el legislador ha dado una solución en el artículo 108.3.4.^a de la LMV que resuelve el problema, pues identifica la base imponible del IVA con el valor de mercado de los bienes que deban computarse como inmuebles, con base en el artículo 80 de la Directiva 2006/112/CE que permite a los Estados miembros establecer esta regla para prevenir la evasión o el fraude fiscales, si bien es más que razonable plantearse si concurren las circunstancias previstas en este precepto para que el legislador haya establecido esta regla especial sobre la general, sobre todo cuando no existe vinculación y, por tanto, puede plantearse de manera razonable si el legislador nacional se ha excedido en relación con la norma comunitaria. Señala la regla 4.^a del apartado 3 del artículo 108 de la LMV que en las transmisiones de valores sujetas y no exentas de IVA, por aplicación de las reglas contenidas en el apartado 2, la base imponible se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes que deban computarse como inmuebles, considerando a este respecto que, en los supuestos recogidos en la letra c) del apartado 2, la base imponible del IVA será la parte proporcional del valor de mercado de los inmuebles que fueron aportados en su día correspondientes a las acciones o participaciones transmitidas.

Se establece así una regla de determinación de la base imponible al margen de las recogidas en las reglas general y especiales previstas en los artículos 78 y 79 de la LIVA, cuya adecuación a la norma comunitaria puede ser cuestionada, máxime a la vista de la reciente jurisprudencia comunitaria sobre la determinación de la base imponible de acuerdo con valores de mercado que impide acoger estos valores al margen de los supuestos específicos previstos en la norma comunitaria [Sentencia del TJUE de 19 de diciembre de 2012, asunto C-549/11, Orfey (NFJ049500)].

Por otro lado, se encuentran los diferentes tipos impositivos a los que pueden gravarse los bienes inmuebles (el general del 21 % o los reducidos del 10% o del 4%), lo que puede obligar también a determinar la parte de la base imponible del IVA por la que se tributa a cada uno de los tipos impositivos.

No hubiera estado de más que el legislador se hubiera planteado de manera definitiva la adecuación de las reglas contenidas en la LIVA y el RIVA sobre esta renuncia a la exención con la normativa comunitaria y el principio de neutralidad que la preside, sobre todo por lo que se refiere a la compatibilidad entre IVA y el concepto TPO, cuando la operación se realiza entre empresarios o profesionales.

EJEMPLO 5

Una sociedad mercantil transmite a otra acciones de una de sus filiales no admitidas a negociación en un mercado secundario oficial, dándose los requisitos previstos en el artículo 108.Dos a) de la LMV. La entidad mercantil adquirente en el momento de efectuarse la operación tiene una prorrata general del 98 %.

Al cumplirse las condiciones establecidas en el artículo 108.Dos a) de la LMV la operación tributará en el impuesto al que estén sujetas las transmisiones onerosas de bienes inmuebles.

El transmitente, en el supuesto de considerar que estamos ante la primera entrega de bienes inmuebles, repercutirá el IVA al tipo impositivo que corresponda a cada uno de los que comprenda la operación. En el caso de estimar que son de aplicación las exenciones previstas en el artículo 20.Uno.20.º, 21.º o 22.º, no podrá renunciarse a la exención, puesto que el adquirente se encuentra en prorrata, por lo que la operación tributará por el concepto TPO, de acuerdo con los artículos 4.Cuatro de la LIVA y 7.5 del Texto Refundido del ITP y AJD.

Los problemas, sin embargo, se incrementan con la dicción dada al artículo 108.Dos de la LMV. Al margen de otras consideraciones sobre el concepto de elusión del pago del impuesto o la prueba en contrario, los supuestos previstos en dicho apartado por los que se considera que hay elusión del pago del impuesto, se refieren a inmuebles que no estén afectos a actividades empresariales o profesionales, y en dos de ellos se alude específicamente a que radiquen en España. Ello plantea nuevas cuestiones:

En primer lugar se hace referencia a la no afectación a actividades empresariales o profesionales. La contradicción que se deduce del precepto en relación con lo que se ha apuntado anteriormente es obvia: las operaciones con bienes no afectos a actividades empresariales o profesionales no quedan sujetas a IVA, por lo que como la norma exige que los bienes no estén afectos a estas actividades, el ámbito de aplicación del artículo 108.Dos queda muy restringido en materia de IVA. Si se tienen que transmitir bienes no afectos a la actividad, no hay discusión posible sobre la tributación de la operación, ya que esta no quedará sujeta a IVA, por lo que no hay discusión posible sobre la compatibilidad o no del IVA con el concepto TPO. En todo caso, si lo que se pretende es eludir el pago de ITP y AJD nos plantearemos la tributación por este tributo, pero no debemos considerar la tributación por IVA. Parece que el legislador ha pretendido que la tributación por IVA en los supuestos previstos en el artículo 108 de la LMV fuera muy residual o despreciable, si bien no elimina la conflictividad que pueda suscitarse sobre la normativa aplicable en caso de que proceda aplicar la LIVA.

EJEMPLO 6

Una entidad mercantil, dedicada a la fabricación de automóviles, transmite acciones a otra entidad cumpliendo las condiciones previstas bien en la letra a) o en la letra b) del artículo 108.Dos de la LMV. Se conoce que los bienes inmuebles no estaban afectos a actividad empresarial o profesional alguna y que cuando se adquirieron no generaron el derecho a la deducción del impuesto de acuerdo con el artículo 95 de la LIVA.

En esta transmisión indudablemente no consideraremos la opción de tributar por IVA, puesto que la entrega de los bienes inmuebles quedará no sujeta a IVA, por lo que la operación, de cumplirse las condiciones previstas en el artículo 108.Dos, tributará por ITP y AJD.

Por otro lado, el concepto de actividad empresarial o profesional no es coincidente en IVA y en ITP y AJD (basta considerar así el arrendamiento de inmuebles que en el ámbito del IVA es considerado siempre como actividad económica sujeta al impuesto), por lo que debemos plantearnos qué noción seguir. No puede discutirse que en materia de IVA deberemos aplicar el concepto que a tal efecto se recoge en su normativa reguladora y, en todo caso, de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria, puesto que nos encontramos ante un concepto autónomo de derecho comunitario que exige de una interpretación uniforme en el ámbito comunitario.

Dado que el concepto de actividad empresarial o profesional, o lo que es lo mismo, el ámbito objetivo de aplicación del IVA es muy amplio, como así lo ha puesto de manifiesto la jurisprudencia comunitaria [entre otras muchas, Sentencias de 12 de noviembre de 2009, asunto C-154/08, Comisión/España (NFJ035917); de 3 de junio de 2010, asunto C-237/09, De Fruytier (NFJ038587); de 10 de junio de 2010, asunto C-262/08, CopyGene A/S (NFJ038674); y de 3 de mayo de 2012, asunto C-520/10, Lebara (NFJ046735)], las operaciones no sujetas quedan restringidas, debiendo efectuarse una interpretación restrictiva de las mismas cuando la operación es realizada por un empresario o profesional. Ello nos lleva a la misma conclusión que se ha expuesto anteriormente, la aplicación muy restringida del artículo 108 en relación con la tributación por IVA, puesto que la condición de que no estén afectos a la actividad empresarial o profesional resultará difícil de encontrar.

Así, desde el punto de vista del IVA se es empresario o profesional, de acuerdo con el artículo 5 de la LIVA, desde que se tienen gastos afectos a la actividad, aun cuando no se haya iniciado materialmente la realización de las entregas de bienes o de las prestaciones de servicios en que consiste la actividad económica. Por ello estamos ante un concepto mucho más amplio que en otros impuestos, y en concreto en ITP y AJD. Bastará que el bien quede afecto a estas actividades, aun cuando no se hayan iniciado materialmente, para que no concurra la condición prevista en el artículo 108.Dos de la LMV.

EJEMPLO 7

Una sociedad mercantil dedicada a la promoción inmobiliaria ha adquirido terrenos con ánimo de realizar en ellos una promoción futura.

Ello implica la afectación al ejercicio de una actividad, aun cuando las obras de promoción tarden en efectuarse en el tiempo, de acuerdo con las reglas contenidas en los artículos 111 y siguientes de la LIVA.

En este sentido, no podrá concluirse que no están afectos a una actividad empresarial o profesional desde el punto de vista del IVA.

Al negocio en que consista la transmisión de sus acciones en ningún caso sería de aplicación el IVA, puesto que no concurre la condición prevista en el artículo 108.Dos de la LMV.

Se alude también al ámbito territorial, haciendo referencia directa a «España» y no al «territorio de aplicación del impuesto». El IVA y el ITP y AJD tienen distintos ámbitos territoriales de aplicación por lo que podemos preguntarnos ¿qué sucede cuando parte de los bienes inmuebles se encuentran en territorio de aplicación del IVA y otros fuera del mismo pero dentro de España? El precepto no da solución a ello. Parece lógico considerar que deberá distinguirse en este caso la ubicación de cada bien inmueble para comprobar su tributación por uno u otro impuesto, siempre y cuando concurra la condición impuesta por el artículo 108.Dos, al margen de la tributación por el impuesto indirecto que existe en otros territorios españoles no armonizados en materia de IVA, como es el caso de las islas Canarias.

2.3. EL SUPUESTO DE NO SUJECCIÓN DEL ARTÍCULO 7.1 DE LA LIVA Y EL ARTÍCULO 108 DE LA LMV

Aun cuando el legislador no hace referencia alguna, una de las cuestiones que podría plantearse es la tributación de una operación de transmisión íntegra de las participaciones de una sociedad mercantil que, de acuerdo con el artículo 7.1 de la LIVA, puede encontrarse no sujeta al IVA cuando concurren las circunstancias previstas en dicho precepto, esto es, la transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos.

La especial naturaleza de este supuesto de no sujeción, y la finalidad de su inclusión como operación no sujeta, ha planteado de siempre la posible incompatibilidad con el concepto TPO, materia que debería ser objeto de examen por el legislador. La jurisprudencia comunitaria ha man-

tenido que su finalidad no es otra que la de evitar costes a los empresarios, lo que no sucede con la legislación española, puesto que se ha establecido que en estos casos los inmuebles incluidos en la operación no sujeta tributan por TPO (art. 7.5 del texto refundido).

Al margen de la posible no adecuación de nuestra norma interna con los principios inspiradores del sistema común de IVA recogidos en la Directiva 2006/112/CE, y la finalidad que el legislador comunitario quiso dar a estas operaciones no sujetas; en el caso español es claro que los inmuebles incluidos en estas operaciones tributan por TPO, llegando a una tributación análoga, si no es de peor condición, a la prevista en el artículo 108 de la LMV. Y ello, por cuanto al aplicarse en estos supuestos de no sujeción para dichos inmuebles el concepto que de los mismos da el Texto Refundido del ITP y AJD, se llega a una noción de bien inmueble distinta a la prevista en la LIVA, lo que trae consecuencias que pueden ser perjudiciales (el contribuyente debe examinar en primer lugar si le interesa o no aplicar el supuesto previsto en el art. 7.1 de la LIVA con base en todas estas consecuencias).

En cualquier caso, si bien puede resultar compleja la inclusión de estos supuestos de no sujeción del artículo 7.1 de la LIVA en alguno de los recogidos en el artículo 108.Dos de la LMV, no cabe duda de que, en primer lugar, aplicaremos lo previsto en su apartado primero (exención en la transmisión de los títulos), pero conllevará la tributación de los bienes inmuebles por el concepto TPO, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7.5 del Texto Refundido del ITP y AJD.

2.4. EXENCIÓN EN SERVICIOS Y OPERACIONES RELATIVAS A ACCIONES Y PARTICIPACIONES EN SOCIEDADES

Consecuencia de cuanto se viene exponiendo es la modificación de las exenciones relativas a servicios y operaciones relativas a acciones y participaciones en sociedades.

En el número 18.º del apartado primero del artículo 20 de la LIVA se regulan las exenciones financieras, recogiendo la letra k) la relativa a los servicios y operaciones, exceptuados el depósito y la gestión, relativos a acciones, participaciones en sociedades, obligaciones y demás valores no mencionados en las letras anteriores del número 18.º.

El precepto recogía también dos excepciones, que se mantienen en las letras a') y b'), de forma que quedaban sujetas y no exentas las operaciones anteriores cuando los títulos fuesen representativos de mercaderías (*warrants*), y aquellos títulos, que no tengan la naturaleza de las acciones o participaciones en sociedades, cuya posesión asegure de hecho o de derecho la propiedad, el uso o el disfrute exclusivo de la totalidad o parte de un bien inmueble (se pretende con ello dar el mismo tratamiento a la entrega de estos títulos que a la de los productos o bienes que representan, de manera que no quiebre el principio de neutralidad que preside el impuesto).

La reforma operada en los artículos 4.Cuatro de la LIVA y 108 de la LMV, así como la necesaria adecuación a la normativa comunitaria han llevado al legislador a introducir una letra c') en este artículo 20.Uno.28.º k) que supone una excepción más a las dos previstas, de manera que estarán también sujetos y no exentos los servicios y operaciones con valores no admitidos a ne-

gociación en un mercado secundario oficial, realizadas en el mercado secundario, mediante cuya transmisión se hubiera pretendido eludir el pago del impuesto correspondiente a la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores, en los términos a los que se refiere el artículo 108 de la LMV, si bien ya se ha aludido a la problemática sobre la adecuada transposición de la Directiva 2006/112/CE a la que se ha referenciado en el epígrafe anterior.

En definitiva, estas operaciones con valores no estarán exentas exclusivamente en los casos que se han examinado en los epígrafes anteriores, tributando en la forma que se ha indicado. Estamos pues ante un ajuste de carácter técnico y de adecuación a la norma comunitaria.

Por otro lado, como recuerda la justificación a la enmienda por la que se introduce esta modificación legislativa, puede haber transmisión de valores, que no sean acciones o participaciones, que determinen de hecho o de derecho la propiedad, el uso o el disfrute exclusivo de la totalidad o parte de un bien inmueble, como los títulos representativos del comúnmente conocido derecho de multipropiedad, cuya transmisión, tanto antes como después del cambio operado en el artículo 108 de la LMV queda sujeto y no exento de IVA; todo ello tal como había señalado hasta ahora la DGT [así en Consultas de 19 de septiembre de 1996 (NFC006161) y 2361/1997, de 14 de noviembre (NFC007025)] como por el TEAC [Resolución de 24 de abril de 2012, RG 65/2010 (NFJ046866)], el TS [Sentencia de 20 de mayo de 2010, recurso 9181/2003 (NFJ039287)] y el TJUE [Sentencia de 3 de septiembre de 2009, asunto C-37/08, RCI Europe (NFJ034724)].

EJEMPLO 8

1. La venta de unos resguardos de almacenes generales de depósito relativos a productos agrícolas está sujeta y no exenta, en cuanto son títulos representativos de mercaderías.
2. La transmisión de un título de multipropiedad que asegure, de hecho o de derecho, la propiedad o el uso y el disfrute de un bien inmueble, será una operación sujeta a IVA.
3. La transmisión de unas acciones, cumpliendo las condiciones que enumera el artículo 108.Dos de la LMV estará sujeta a IVA.

3. MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IVA COMO CONSECUENCIA DEL CONCURSO DEL CLIENTE O DESTINATARIO

El legislador ha recogido en el artículo 80.Tres de la LIVA la modificación de la base imponible por el sujeto pasivo cuando el destinatario de la operación está en concurso.

La Ley 62/2003, de 30 de diciembre, reformó el precepto dos veces en el mismo precepto (art. 7), si bien la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y la DGT [entre otras en Consultas V1131/2010, de 27 de mayo (NFC038221); V1185/2010, de 31 de mayo (NFC038316); V2067/2010, de 17 de septiembre (NFC039249); V0741/2011, de 23 de marzo (NFC040926), y V2759/2011, de 21 de noviembre (NFC043038)] consideraron a partir de esta nueva redacción que el texto válido era el recogido en el artículo 7. Primero. Tres, con efectos a partir del día 1 de enero de 2004, más favorable para el obligado tributario (solo cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas expresadas en el art. 176.1, apartados 1.º, 3.º y 5.º de la Ley Concursal, el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá modificarla nuevamente al alza mediante la emisión, en el plazo que se fije reglamentariamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente) y no el del apartado segundo del artículo 7. La situación empeoraba si se tenía en cuenta la disposición final decimonovena, apartado Tres, pues hacía referencia a la nueva redacción del apartado tercero del artículo 80, que era el previsto en el apartado segundo del artículo 7. Si bien el TEAC no se había pronunciado directamente sobre la cuestión, en alguna de sus resoluciones [RG 3231/2010, de 13 de diciembre de 2011 (NFJ045514)] había recogido como texto legal vigente la redacción dada por el apartado segundo del artículo 7 de la Ley 62/2003.

La confusión creada por el legislador (tampoco tenía razón de ser que todas las causas previstas en el art. 176 de la Ley Concursal motivaran una segunda rectificación de la base imponible al alza) y la modificación introducida en la Ley Concursal por el artículo Único. Cien de la Ley 38/2011, de 10 de octubre, que entró en vigor el 1 de enero de 2012, que altera el orden de las causas que dan lugar a la conclusión del concurso y el archivo de las actuaciones, de forma que la causa número 4.ª pasa a ser la número 3.ª y viceversa, han motivado la reforma del artículo 80. Tres de la LIVA, por lo que nos encontramos ante un ajuste meramente técnico, que debe agradecerse al legislador para dar seguridad jurídica al ciudadano.

El sujeto pasivo del IVA puede modificar a la baja la base imponible de las operaciones sujetas al impuesto cuando el destinatario no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso, no pudiendo efectuarse dicha modificación después de transcurrido el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la publicación en el BOE del citado auto. Efectuada esta rectificación no debe procederse, por regla general, al alza de la base imponible cuando varían las circunstancias.

No obstante, en el párrafo segundo del apartado tres del artículo 80 se establecen unas excepciones de manera que, cuando se producen las circunstancias que se indican, el sujeto pasivo, que modificó a la baja la base imponible, debe rectificarla nuevamente al alza, emitiendo una factura rectificativa en la que vuelve a repercutirse el IVA devengado en la operación.

La Ley 7/2012 da nueva redacción a este párrafo segundo, de manera que solo procederá la modificación al alza de la base imponible cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas expresadas en los números 1.º, 4.º y 5.º del apartado 1 del artículo 176 de la Ley Concursal.

Se trata de unos supuestos de rectificación al alza de la base imponible, en clara correspondencia con las previstas en caso de créditos incobrables, si bien las relativas al concurso plantean

algunas cuestiones de compleja solución y, esencialmente, exigen de una interpretación administrativa que debería producirse cuanto antes.

Estas causas de modificación al alza de la base imponible en caso de concurso son las siguientes:

- Número 1.º Una vez firme el auto de la Audiencia Provincial que revoque en apelación el auto de declaración del concurso. La modificación a la base de la base imponible se produjo como consecuencia de haberse dictado auto declarativo del concurso por lo que la inexistencia sobrevenida del presupuesto de hecho que motivó aquella modificación en IVA debe tener como consecuencia lógica que cuando se dicte por el órgano jurisdiccional competente, la Audiencia Provincial, una resolución firme que revoque el auto de declaración del concurso se proceda a reponer la situación existente antes del auto de concurso. Para ello el sujeto pasivo acreedor deberá emitir una factura rectificativa al alza de la base imponible, repercutiendo nuevamente el impuesto.

Es claro que no implica la presentación de una declaración-liquidación complementaria, ni el ingreso de recargo por presentación extemporánea o liquidación de intereses de demora (art. 89.Cinco, párrafo segundo, de la LIVA). Dicha rectificación al alza deberá efectuarse una vez firme la resolución de la Audiencia Provincial revocando el auto declarativo del concurso, sin que deba computarse un plazo de cuatro años desde que se produjo el devengo de la operación.

- Número 4.º En cualquier estado del procedimiento, cuando se compruebe el pago o la consignación de la totalidad de los créditos reconocidos o la íntegra satisfacción de los acreedores por cualquier otro medio o que ya no existe la situación de insolvencia.

La rectificación al alza solo procederá cuando el sujeto pasivo acreedor perciba la totalidad del crédito debido por el destinatario en concurso, debiendo considerarse que se abona también la cuota de IVA. Debe considerarse así, puesto que en otro caso podría producirse una quiebra del principio de neutralidad que ocasiona un perjuicio al acreedor.

No está exenta de problemas la interpretación de esta causa en relación con el IVA, pues en buena lógica y si el desarrollo del procedimiento es normal el sujeto pasivo acreedor recibirá como máximo el crédito reconocido por la administración concursal, y este importe no incluirá la cuota de IVA, ya que con carácter previo, el acreedor habrá procedido a rectificar la base imponible de la operación de acuerdo precisamente con este artículo 80.Tres de la LIVA, definiendo su crédito en el concurso por el neto de la operación.

Si desaparece el estado de insolvencia del destinatario deudor es lógico considerar lo que el precepto pretende, la rectificación al alza, pero no en otro caso, por lo que no se comprende bien la inclusión de esta causa.

A ello se añade la posible contradicción con la norma reglamentaria, puesto que el RIVA prevé que la aprobación de un convenio no afectará a la modificación de la base imponible que se hubiera efectuado previamente [art. 24.2 c)]. Por ello, si mediante

convenio se abona la totalidad o parte de la deuda no se obliga a modificar al alza la base imponible previamente rectificadora, no resulta lógico el precepto legal, al margen, como se ha apuntado, de supuestos excepcionales en el procedimiento concursal.

Resulta en definitiva discutible la regulación que el legislador da al concurso y la rectificación de la base imponible. Hemos de tener en cuenta que la rectificación a la baja de la base imponible cuando se dicta el auto declarativo de concurso por parte del sujeto pasivo acreedor, lleva consigo que también del destinatario deudor deba rectificar las cuotas de IVA soportado deducible, minorando estas, y pasando la Administración tributaria a asumir la posición acreedora en el concurso por las cuotas del impuesto, defendiendo sus intereses y, en última instancia, incluyéndolas en el convenio al que se llegue con el concursado.

Nos podemos encontrar ante una situación en la que el destinatario, que ha rectificado a la baja también las cuotas de IVA soportado deducible, deba abonar las mismas a la Administración tributaria, que las defiende en el seno del concurso. En este caso la finalidad de la rectificación de la base imponible pone en entredicho el principio de neutralidad, pues debe darse la oportunidad al deudor concursado a deducir las cuotas soportadas, dado que en definitiva las abona. La finalidad en este punto no debe ser otra que la de retrasar el momento de la deducción por el deudor, pero en ningún caso puede impedirse la deducibilidad de las cuotas, pues ello atentaría al derecho a la deducción inherente a todo empresario o profesional. Como el deudor no tiene documento justificativo en donde se repercutan las cuotas, porque la LIVA es estricta al determinar que este documento será la factura emitida por el sujeto pasivo acreedor, ello impediría su derecho a la deducción. De alguna forma debe permitirse al deudor ejercitar este derecho, por lo que o bien el convenio al que se llega con la Hacienda Pública debe considerarse como tal documento justificativo del derecho, o bien se exige al sujeto pasivo acreedor la expedición de una factura rectificativa al alza, que en ningún caso debería declararla en su autoliquidación en cuanto que las cuotas han sido percibidas, total o parcialmente, por la Hacienda Pública. Ahora bien, ello no está recogido en las normas reguladoras del impuesto, por lo que sería deseable una modificación legislativa o cuando menos una interpretación administrativa que resolviese la problemática que se suscita.

- Número 5.º Una vez terminada la fase común del concurso, cuando quede firme la resolución que acepte el desistimiento o la renuncia de la totalidad de los acreedores reconocidos. Tanto en este caso como en el anterior, la conclusión del concurso y archivo de las actuaciones se acuerda por auto y previo informe de la administración concursal, que se pone de manifiesto por quince días a todas las partes personadas y, si en el plazo de audiencia concedido a las partes se formulase oposición a la conclusión del concurso, se le dará la tramitación de incidente concursal.

Si bien el supuesto es de improbable acaecimiento, debe reconocerse su analogía con el primero de los examinados, pues tiene lugar sobrevenida la ausencia del presupuesto de hecho que legitima para modificar la base imponible, por lo que resulta coherente obligar a rectificar al alza la base imponible.

4. INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO EN ENTREGAS DE BIENES INMUEBLES Y EJECUCIONES DE OBRA

4.1. INTRODUCCIÓN

La Directiva 2006/112/CE en su artículo 199.1, letras a), b), c), e), f) y g) autoriza a los Estados miembros (pudiendo limitar las entregas de bienes y las prestaciones de servicios cubiertas así como las categorías de proveedores o de destinatarios de la prestación a quienes pueden aplicarse estas medidas, y con la única obligación de informar al Comité del IVA de las medidas de Derecho interno adoptadas) para disponer que la persona deudora del IVA sea el destinatario en las operaciones que indica en las letras citadas.

El legislador en la Ley 38/2011, de 10 de octubre, introdujo una nueva letra e) en el artículo 84.Uno.2.º de la LIVA, recogiendo como supuesto de inversión del sujeto pasivo las operaciones de entregas de bienes inmuebles efectuadas como consecuencia de un proceso concursal, con base en la autorización que la norma comunitaria da a los Estados miembros para introducir supuestos específicos en que puede establecerse que el obligado al pago del impuesto sea el destinatario de las operaciones.

Las operaciones inmobiliarias han sido siempre objeto de especial atención por la Administración tributaria y al observar o advertir la posibilidad de actuaciones fraudulentas, tanto en operaciones habituales de entrega de bienes inmuebles, como en situaciones de concurso en operaciones con estos mismos bienes, se introducen por el legislador, con el amparo del precepto comunitario referido, dos nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo en esta letra e) del artículo 84.Uno.2.º de la LIVA, así como un tercer caso, fruto de una enmienda al proyecto de ley, que supone la inclusión de una nueva letra f), relacionada con el sector de las subcontratas en la ejecución de obras.

Debe advertirse que el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo pretende en estas situaciones, y otras que recoge el artículo 84.Uno.2.º, cuando ambas partes se encuentran establecidas en el territorio de aplicación del impuesto, evitar el perjuicio económico a la Hacienda Pública. Si el sujeto pasivo que efectúa la operación no procede a la previa declaración e ingreso de la cuota devengada por IVA y el destinatario de la misma ejerce el derecho a la deducción de la cuota soportada, es evidente el perjuicio económico que este proceder supone a la Hacienda Pública. Si se impone al empresario o profesional destinatario de la operación la carga principal que corresponde al sujeto pasivo, evitaremos este perjuicio, dado que en la generalidad de los supuestos el destinatario, como consecuencia de este mecanismo, no ingresará saldo alguno al Tesoro Público, pero tampoco este procederá a la devolución de un saldo favorable al destinatario, ya que ambas partidas, IVA devengado e IVA soportado deducible se compensan entre sí, eliminando así el posible perjuicio a la Hacienda Pública.

Ahora bien, ello ocurrirá siempre que el destinatario tenga derecho a la deducción del impuesto conforme a las reglas establecidas en el título VIII de la LIVA. En el supuesto de que no sea así, puede volver a darse un perjuicio económico a la Hacienda Pública. Cuando el destinatario no genera el derecho a la deducción, o se encuentra sometido a la regla de prorrata, deberá

autorrepercutirse por la totalidad de la cuota devengada, pero solo podrá deducirse en la medida en que tenga derecho a ello, debiendo ingresar la diferencia a la Hacienda Pública. En el supuesto de que no declare la operación, bien por razones fraudulentas, bien por errores técnicos en la aplicación de la norma, volverá a producirse un perjuicio económico a la Hacienda Pública.

El legislador ha considerado que estos últimos casos no tienen la trascendencia económica que suponen los primeros, esto es, cuando el empresario o profesional que realiza la operación no la declara, por lo que ha preferido acudir a la vía de la inversión del sujeto pasivo para atajar posibles prácticas fraudulentas o simplemente evitar perjuicios económicos a la Hacienda Pública.

Esta generalidad establecida por el legislador en la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo no casa bien con la finalidad de la Directiva 2006/112/CE en este extremo, puesto que conforme a la misma estos supuestos deberían ser excepcionales de manera que se establezcan por razones de lucha contra el fraude, y no solo para evitar un perjuicio económico a la Hacienda Pública. La falta de declaración del proveedor de los bienes o del prestador del servicio, máxime cuando el destinatario de la operación no ha participado en el fraude o en la no declaración de la operación, debería ocasionar una actuación de la Administración tributaria frente al sujeto pasivo proveedor o prestador del servicio, sin que recaigan sobre el destinatario obligaciones que, en última instancia, conlleven a presumir su participación en actuaciones fraudulentas; sin perjuicio todo ello de los principios de neutralidad y de proporcionalidad inherentes al IVA en el ámbito comunitario.

4.2. ENTREGASE EFECTUADAS COMO CONSECUENCIA DE UN PROCESO CONCURSAL

El legislador en la letra e) del artículo 84.Uno.2.º de la LIVA mantiene el supuesto que había introducido a partir de 1 de enero de 2012, e incluye dos nuevos supuestos.

De acuerdo con el supuesto recogido a partir de 2012 por la Ley 38/2011 son sujetos pasivos del impuesto los empresarios o profesionales para quienes que se efectúen las entregas realizadas como consecuencia de un proceso concursal, con lo que se evita el perjuicio económico a la Hacienda Pública que puede ocasionarse con motivo de estas operaciones, bien porque no declare el proveedor concursado, bien porque las cuotas repercutidas no sean consideradas por la normativa mercantil reguladora del concurso o por el juez de lo mercantil como créditos a favor de la Hacienda Pública, debiendo satisfacerse con ellas los créditos del concursado.

En principio, varias son las cuestiones que afectan tanto a este supuesto como a los dos siguientes introducidos por Ley 7/2012. En primer lugar, debemos encontrarnos ante operaciones sujetas al impuesto, pues de otro modo la operación no tributaría por IVA, sin perjuicio de la tributación por el concepto TPO.

Cuestión distinta es que por una misma operación se transmitan diversos bienes, unos de naturaleza inmobiliaria y otros mobiliaria e incluso prestaciones de servicios, sin que supongan una

unidad económica susceptible de explotación autónoma. En este caso podría plantearse si la inversión del sujeto pasivo se produce respecto de toda la operación o comprende tan solo la transmisión de bienes inmuebles, e incluso podría plantearse si esta inversión del sujeto pasivo se da respecto de toda la operación, considerando la *vis atractiva* de los bienes inmuebles. La norma no establece nada al respecto, debiendo plantearse si nos encontramos ante una operación principal que engloba también a las accesorias, en cuyo caso deberá tributar la operación íntegramente siguiendo las reglas aplicables a la operación principal, o si por el contrario estamos ante bienes o prestaciones independientes, en cuyo caso deberá darse el tratamiento adecuado a cada una de ellas, produciéndose la inversión del sujeto pasivo exclusivamente por los bienes inmuebles, debiendo en ese caso hacerse constar en la factura expedida por el transmitente la debida separación de la tributación de unos bienes y otros, con expresa referencia a la inversión del sujeto pasivo que se produce por los bienes inmuebles.

EJEMPLO 9

1. Si se transmite por el concursado una unidad económica susceptible de funcionar autónomamente la operación quedará no sujeta a IVA, no aplicándose supuesto alguno de inversión del sujeto pasivo.
2. En el supuesto de que se transmita un conjunto de bienes que no constituya una unidad económica no resultará de aplicación el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.1 de la LIVA. Es el caso de que se transmitan solamente el inmueble y la maquinaria afecta a la actividad industrial que desarrolla el concursado, en cuyo caso por la entrega del inmueble se producirá la inversión del sujeto pasivo, pero no por la entrega de la maquinaria.

De acuerdo con el artículo 6 del Reglamento de Facturación, en la factura expedida por el transmitente en todos estos supuestos previstos en el artículo 84.Uno.2.º e) y f) deberá hacerse constar de manera expresa la mención «inversión del sujeto pasivo», de manera que el destinatario conozca la obligación de declarar la operación de acuerdo con la regla prevista en este precepto.

Se alude en los casos previstos en la letra e) a la entrega de bienes inmuebles, concepto el de entrega que es más amplio que el de transmisión de la propiedad. Nuevamente nos encontramos ante un concepto autónomo de derecho comunitario que no permite acudir al ordenamiento jurídico interno para interpretarlo, sino a la jurisprudencia del TJUE. De acuerdo con ella [entre otras, Sentencia de 8 de febrero de 1990, asunto C-320/88 (NFJ000732)], por entrega de bienes hemos de considerar la transmisión de disposición de un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario, aunque no haya transmisión de la propiedad jurídica del bien, incluyendo toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a

disponer de hecho, como si fuera la propietaria del bien y no correspondiéndose con el concepto de transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable.

Como nota común a los tres supuestos de inversión previstos en esta letra e) debe aclararse que se exige que tanto el transmitente como el adquirente sean empresarios o profesionales sujetos pasivos del impuesto. El comprador o destinatario debe reunir esta condición, si bien se plantea si debe actuar en calidad de tal empresario o profesional. La concreción de la condición y calidad del destinatario debe ser efectuada por el sujeto pasivo que realiza la entrega del bien o la prestación del servicio de acuerdo con los principios generales del impuesto, recogido para las prestaciones de servicios de manera expresa por el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, de 15 de marzo. Si bien no es habitual que se planteen problemas en su delimitación, pueden existir dudas en relación con la naturaleza de determinados bienes inmuebles y la calidad con la que actúa el comprador, esencialmente si nos encontramos ante una persona física. Indudablemente, en el caso de considerar que el adquirente no actúa en calidad de empresario o profesional no deberá aplicarse la regla de inversión del sujeto pasivo.

EJEMPLO 10

Dentro de un procedimiento concursal una persona física profesional dedicada a la abogacía adquiere una parte de un edificio destinado a vivienda.

La dificultad de determinar en este caso la calidad con la que actúa el adquirente puede llevarnos a dudar de la tributación de esta operación. En principio, dada la naturaleza del bien y el destino previsible del mismo, deberían llevarnos a considerar que el adquirente no lo afecta a su actividad profesional. No obstante, podría acreditarse lo contrario e incluso suponer una adquisición previa a la realización de las operaciones materiales de prestación de servicios en que consiste la actividad del profesional, y ello, de acreditarse, debería llevar a aplicar la regla de inversión del sujeto pasivo, de indudable interés para el comprador, puesto que no tiene gasto financiero alguno relacionado con el IVA al que se sujeta la operación, puesto que se autorrepercute y se deduce en la misma declaración-liquidación.

En relación con este primer supuesto previsto en la letra e) se plantea de manera específica la posibilidad de renuncia a la exención. El precepto no distingue, incluyendo tanto las entregas sujetas y no exentas como las exentas, pues alude exclusivamente a «entregas» realizadas en el marco del procedimiento concursal. Debe considerarse que tratándose de entregas de inmuebles susceptibles de renuncia a la exención, el cumplimiento de los requisitos necesarios para ejercitar la misma corresponderá al destinatario o adquirente de los bienes, planteándose si deben exigirse las condiciones o requisitos formales impuestos por los artículos 20.Dos de la LIVA y 8 del RIVA en relación con la declaración a suscribir por el adquirente y la renuncia expresa del transmitente. La respuesta adecuada lleva a indicar que bastará la repercusión y deducción del impuesto por parte

del adquirente para considerarlos cumplidos, máxime aplicando por analogía la reciente jurisprudencia del TS, recogida ya por el TEAC, que permite estimar efectuada la renuncia a la exención con la expresa repercusión del impuesto en el documento público de transmisión [Sentencias de 22 de diciembre de 2011, recurso 27/2010 (NFJ049524) y de 12 de julio de 2012, recurso 1409/2010].

En relación con el ámbito objetivo el precepto lo fija a las entregas que se efectúen como consecuencia de un proceso concursal, dicción que no es la más afortunada, pues plantea serias dudas. Así, puede estimarse que solo se incluyen las entregas que traigan causa del proceso concursal, o bien a toda entrega de bienes inmuebles que realice el empresario o profesional que está en concurso. Siendo la regla de inversión del sujeto pasivo una excepción a la general, debe interpretarse de forma restrictiva, además de exigir una mejor redacción al legislador si su pretensión era evitar perjuicios económicos a la Hacienda Pública en toda entrega efectuada por un sujeto pasivo en concurso. Por ello, en definitiva, deberá aplicarse solo en relación con las entregas que se produzcan dentro del proceso concursal.

Finalmente debe advertirse sobre la necesidad de expedir el documento justificativo que genera el derecho a la deducción, tanto en este supuesto como en los demás previstos en estas letras e) y f). Por lo que se refiere a este primer supuesto, nada se contempla en relación con este documento justificativo que es la factura, que debe emitirla el transmitente con expresa mención a la inversión del sujeto pasivo. De acuerdo con el artículo 97.Uno.4.º de la LIVA el justificante que genera el derecho a la deducción de las cuotas soportadas es la factura expedida por quien realiza la operación. Ahora bien, no es infrecuente la falta de colaboración del transmitente concursado en su expedición, por lo que ante ello hubiera sido razonable por el legislador que contemplase esta posibilidad dando una solución adecuada, análoga a la prevista para los procedimientos judiciales y administrativos de ejecución forzosa, de manera que fuese el destinatario el que emitiese la factura en nombre y por cuenta del transmitente. Debe recordarse, no obstante, la jurisprudencia del TS [entre otras Sentencias de 11 de julio de 2011, recurso de casación en unificación de doctrina 219/2008 (NFJ044360); de 10 de mayo de 2010, recurso 1432/2005 (NFJ039556) y de 18 de julio de 2011, recurso 5491/2008 (NFJ044159)] que, con apoyo en la jurisprudencia comunitaria y el principio de neutralidad, han matizado la severidad de la norma, de manera que la existencia de un documento público en que se repercute el impuesto puede ser suficiente para proceder a la deducción de las cuotas soportadas, lo que en nuestro caso se traduce en que podría estimarse que la resolución judicial por la que se adjudica el bien u otro documento de carácter público puedan ser suficientes para satisfacer las expectativas del adquirente en orden al cumplimiento de las obligaciones formales del impuesto.

4.3. ENTREGAS EXENTAS A LAS QUE SE REFIEREN LOS APARTADOS 20.º Y 22.º DEL ARTÍCULO 20. UNO EN LAS QUE EL SUJETO PASIVO HUBIERA RENUNCIADO A LA EXENCIÓN

Este nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo tiene por ámbito objetivo las entregas de inmuebles exentas recogidas en los números 20.º y 22.º del apartado primero del artículo 20 de la

LIVA. El primero de ellos se refiere a las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público; y el segundo de los números hace alusión a las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

Se trata, por tanto, de las entregas inmobiliarias exentas, con exclusión de las referidas en el número 21.º (de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación inicial a las juntas de compensación por los propietarios de terrenos comprendidos en polígonos de actuación urbanística y las adjudicaciones de terrenos que se efectúen a los propietarios citados por las propias juntas en proporción a sus aportaciones), respecto de las que se seguirá aplicando el régimen existente hasta este momento, esto es, no habrá inversión del sujeto pasivo.

EJEMPLO 11

Un empresario aporta a una junta de compensación no fiduciaria un terreno incluido en un polígono de actuación urbanística. Después de efectuarse la reparcelación de los terrenos y las obras de urbanización por la junta de compensación, el empresario recibe de esta la plena propiedad de una parcela resultante del proceso urbanístico, proporcional a su cuota participativa.

En la actuación de las juntas de compensación no fiduciarias, en la medida en que la incorporación de los propietarios de terrenos a la junta determina la transmisión de dichos terrenos a esta última, la aportación de los terrenos por sus propietarios a la junta, así como la adjudicación por esta a los propietarios de los terrenos resultantes de la actuación urbanizadora, determinará la aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.21.º de la LIVA, si bien no tendrá lugar la inversión del sujeto pasivo, haya o no posibilidad de renunciar a la exención y se ejerza esta renuncia.

Si bien la razón de ser de estos supuestos de inversión del sujeto pasivo se encuentra en evitar un perjuicio económico a la Hacienda Pública, también existe un deseo de solventar los problemas que surgen por la tributación de estas operaciones entre los conceptos de IVA y TPO. Recordemos que estas operaciones inmobiliarias, en caso de aplicar la exención, quedan sujetas al concepto TPO, tributo cuya gestión corresponde a las comunidades autónomas. La conflictividad que surge por la aplicación de uno y otro tributo no deja de ser importante y supone que ambas administraciones, la estatal y la autonómica, deban intervenir en la fijación del concepto tributario que recae sobre la operación. Ello arrastra generalmente una actuación bien de devolución del impuesto por el que indebidamente ha tributado la operación originariamente, o bien un

complicado sistema de compensación entre Administraciones previsto en el artículo 42 del Reglamento General de Recaudación. Aplicando esta regla de inversión del sujeto pasivo se logra que ambas Administraciones tributarias, estatal y autonómica, se relacionen con una única persona, el destinatario o comprador de los bienes, puesto que será este el sujeto pasivo del IVA, que se deducirá el impuesto en la medida en que tenga derecho a ello, de acuerdo con las reglas contenidas en el título VIII de la ley, y será también el sujeto pasivo del concepto TPO en caso de que la Administración autonómica estime que debe tributar la operación por tal concepto.

Al margen de la finalidad o razón de ser de este supuesto de inversión del sujeto pasivo, la primera cuestión surge al delimitar el ámbito subjetivo del mismo. Es claro que ambas partes deben ser empresarios o profesionales, puesto que en otro caso no podría aplicarse la regla de inversión del sujeto pasivo. Ahora bien, como sabemos, en esta materia urbanística la delimitación de empresario o profesional acarrea también una abundante conflictividad, tanto de un signo como de otro, esto es, tanto para concretar que el transmitente es empresario o profesional como para acreditar que no lo es, con participación tanto de la Administración estatal como de la autonómica, y ello va a tener una clara repercusión sobre esta regla de inversión del sujeto pasivo.

De acuerdo con el artículo 5.Uno e) de la LIVA son empresarios o profesionales quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente. El problema surge por tanto en la delimitación del carácter de empresario o profesional de quien efectúa la entrega del inmueble. Si las partes han considerado que no lo era tributará la operación por el concepto TPO, y la posterior regularización tributaria que pueda realizar la Administración considerando que el impuesto que deber recaer en la operación es el IVA, supondrá la intervención de la Administración tributaria estatal, si bien esta actuación se realizará exclusivamente con el destinatario o adquirente de los bienes. En el supuesto de que generase el derecho a deducir íntegramente el impuesto no se habrá producido perjuicio económico alguno a la Hacienda Pública por lo que será razonable que el órgano administrativo aplique el principio de regularización íntegra, ya recogido tanto por la jurisprudencia del TS como por la doctrina del TEAC en otras materias, y tenga en cuenta tanto el IVA devengado como el soportado deducible que el adquirente debió declarar. Será en el supuesto de que el adquirente no genere el derecho a deducir, total o parcialmente, cuando pueda producirse un perjuicio económico a la Hacienda Pública, pero siempre considerando, en el caso de que esté acogido a la regla de prorrateo, la aplicación del principio de regularización íntegra, a excepción de la posible participación del obligado tributario en actuaciones fraudulentas.

Ahora bien, no resulta en muchas ocasiones una tarea fácil la determinación de cuándo el transmitente es empresario o profesional a efectos del IVA y esta concreción resulta fundamental ahora no solo para fijar la tributación de la operación, sino también el sujeto pasivo que debe liquidar el impuesto. La Administración tributaria, bien sea la estatal o la autonómica, se relacionará exclusivamente con el destinatario, quien puede tener serios inconvenientes en acreditar o probar la condición de empresario o profesional del transmitente (tal como ocurre en la actualidad cuando es requerido por la Administración autonómica como sujeto pasivo por el concepto TPO,

o por la Administración estatal cuando considera que el IVA soportado no es deducible por no concurrir la condición de empresario en el transmitente) y más aun cuando la Administración que regulariza no realiza actuación alguna frente al transmitente, al considerar que no es sujeto pasivo de ningún impuesto, a pesar de tener los instrumentos procedimentales que permitan cuando menos el requerimiento de presentar cuantas pruebas obren en poder del mismo.

Finalmente en relación con el ámbito subjetivo, al delimitar la condición de empresario o profesional del transmitente, deberemos tener en cuenta que este carácter se adquiere de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5.Dos de la LIVA, esto es, desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de la actividad empresarial o profesional, incluso en los casos previstos en el apartado primero del artículo 5 referidos al concepto de empresario o profesional ocasional en los procesos urbanizadores o de construcción.

EJEMPLO 12

Un particular es propietario de unos terrenos, incluidos en un polígono de actuación urbanística. En el desarrollo del mismo se ha constituido la junta de compensación de carácter fiduciario (la junta dispone de la facultad fiduciaria de disposición de los terrenos, pero no hay entrega de bienes, ni de los propietarios a la junta ni de la junta a los propietarios, por lo que no hay hecho imponible del IVA ya que no hay entregas), habiendo incurrido la junta en unos gastos que han sido repercutido a los partícipes de la misma por la redacción de los proyectos de urbanización correspondientes, creación y constitución de la junta, redacción de los estatutos, etc., si bien no se han iniciado todavía materialmente las obras de urbanización. El particular transmite los terrenos a una sociedad mercantil promotora de viviendas.

La cuestión en esta transmisión será la de determinar si el transmitente es empresario o profesional a efectos del IVA y si aplicamos la exención del artículo 20.Uno.20.º de la LIVA. De acuerdo con el artículo 5.Dos de esta ley se es empresario desde que se tengan costes afectos a la actividad urbanizadora, y así se acredite por elementos objetivos [así lo ha puesto de manifiesto el TEAC entre otras en Resolución de 8 de noviembre de 2011, RG 3752/2009 (NFJ045039)]. Indudablemente en este supuesto los tiene pues todo gasto que se tiene en el proceso urbanizador tiene una única finalidad, la de urbanizar los terrenos, cuya actividad para la venta o cesión o arrendamiento otorga la condición de empresario o profesional.

Podemos concluir que el transmitente tiene la condición de empresario o profesional. Cuestión distinta será si transmite o no unos terrenos en curso de urbanización. Al no haberse iniciado materialmente las obras no tienen esta naturaleza, por lo que la entrega estará sujeta pero exenta, pudiendo renunciarse a la exención si se cumplen las condiciones previstas en los artículos 20.Dos de la LIVA y 8 del RIVA. En este caso, será sujeto pasivo por inversión el adquirente.

En cuanto al ámbito objetivo, como se ha indicado el supuesto comprende exclusivamente las entregas exentas de los números 20.º y 22.º del artículo 20.Uno, cuando se haya renunciado a la exención.

La complejidad en la aplicación de estas exenciones a la hora de determinar si el bien que se transmite está exento de IVA o no supone un grado más en la dificultad de aplicar la regla que estamos examinando, si bien esta problemática y casuística que puede darse es común a todos los supuestos, exista o no inversión del sujeto pasivo.

Basta considerar que las entregas de terrenos en curso de urbanización no están exentas, mientras que las de terrenos rústicos o donde no se hayan iniciado materialmente las obras de urbanización sí estarán exentas. Las primeras entregas de edificios o de parte de los mismos estarán no exentas, y sí lo estarán las segundas y sucesivas entregas, con el grado de dificultad que supone determinar estas nociones, a la vista de los números 20.º y 22.º.

EJEMPLO 13

1. Un particular propietario de unos terrenos incluidos en un polígono de actuación urbanística, desarrollado por el sistema de compensación, y habiéndose constituido la junta de compensación fiduciaria, transmite los terrenos una vez que se han iniciado materialmente las obras de urbanización del polígono, habiendo abonado la primera derrama afecta a los costes de estas obras.

La entrega estará sujeta y no exenta, por lo que el sujeto pasivo de esta operación será el particular, que se ha constituido en empresario o profesional a efectos del IVA, de acuerdo con el artículo 5.Uno d) de la LIVA. No hay inversión del sujeto pasivo, pues no resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 20.Uno.20.º, por lo que tampoco ha existido posibilidad de renunciar a la misma.

2. Un particular adquiere una vivienda unifamiliar con la finalidad de realizar obras de rehabilitación (estas cumplen las condiciones previstas en la LIVA para tener esta calificación), y una vez concluidas, sin haber residido en dicha vivienda unifamiliar la transmite a una persona física profesional que va a utilizarla tanto para vivienda como para despacho profesional.

La entrega de esta vivienda unifamiliar estará sujeta y no exenta. El transmitente se ha constituido en empresario o profesional de acuerdo con el artículo 5.Uno d) de la LIVA, y la operación constituye, conforme al número 22.º del artículo 20.Uno, una primera entrega del inmueble. Aun cuando el adquirente es un empresario o profesional no se aplica el supuesto de inversión del sujeto pasivo, pues la operación está sujeta y no exenta. El transmitente tiene la obligación de repercutir el IVA sobre el precio o contraprestación pactados.

Como vemos, la determinación de si la operación está exenta o no exenta va a tener una gran trascendencia para concretar la tributación, esencialmente en la determinación del sujeto pasivo. Hasta ahora era habitual hacer constar en el documento público de transmisión que la operación se consideraba sujeta y no exenta de IVA, aun cuando, no obstante, las partes renunciaban a la exención por si en una posible regularización tributaria considerase la Administración que la operación quedaba exenta. Estas cláusulas con las que se pretendía salvaguardar la tributación querida por las partes, que no era otra que la sujeción al IVA, pueden tener ahora una influencia no tan positiva como antaño, puesto que hasta ahora el sujeto pasivo era el mismo, se aplicase o no la exención, mientras que ahora no va a ser así: de considerar que la operación no está exenta, sujeto pasivo será el transmitente, mientras que en caso de exención con renuncia lo será el adquirente.

Al margen de que el legislador podría haber adoptado una fórmula más clara y sencilla en relación con la transmisión de bienes inmuebles, la concreción de la exención o no y sus implicaciones fiscales para determinar el sujeto pasivo van a llevar a aumentar la complejidad de la tributación. Si las partes consideran que la operación estaba sujeta y no exenta, y la Administración estima que está exenta y que el adquirente ha incumplido sus obligaciones podrá eliminar la cuota deducida puesto que ha sido incorrectamente repercutida. Si por el contrario las partes consideran que está exenta y renuncian a la exención y la Administración tributaria estima que la operación está sujeta y no exenta, entonces podrá requerir al transmitente y liquidarle por el IVA devengado que no ha declarado. Con independencia de los procedimientos de devolución de ingresos indebidos o de otros que puedan iniciarse para corregir las posibles situaciones de enriquecimiento injusto o de doble imposición que puedan darse, es de esperar que la Administración tributaria aplique con prudencia la norma fiscal a fin de evitar las situaciones que se acaban de exponer y, si bien en las normas tributarias no se recoge la obligatoriedad de regularizar la situación de ambas partes, cuando menos se inicien de oficio los procedimientos que permitan corregir las posibles consecuencias perjudiciales que se ocasionen a una o a ambas partes.

En definitiva, la concreción de la exención de la operación por las partes, y de su renuncia, deberá ser objeto de mayor examen y minuciosidad en cada una de las operaciones que se efectúen, puesto que la tributación diferirá en cuanto a la determinación del sujeto pasivo. Y ello cualquiera que sea la naturaleza del transmitente, bien sea una sociedad mercantil o entidad, bien un particular que adquiere la condición de empresario ocasional.

En cuanto al cumplimiento de las obligaciones formales, debe advertirse que cuando estamos ante personas físicas empresarios o profesionales ocasionales por la transmisión de inmuebles, la tributación en la forma exigida ahora por la norma no exime del cumplimiento de las obligaciones formales que exige la norma. Aun cuando la realización de operaciones exentas del artículo 20 de la ley no conlleva la presentación de declaraciones-liquidaciones periódicas (ello no supone que no deban presentarse otras declaraciones informativas, ni tampoco exime al empresario del deber de expedir factura), en nuestro caso estamos ante operaciones sujetas y no exentas (puesto que se ha renunciado a la exención) y, por tanto, el proveedor o transmitente de los bienes queda obligado al cumplimiento de todas las obligaciones formales y materiales exigidas por la norma, tanto a la presentación de las declaraciones-liquidaciones (esencial si quiere obtener la restitución

de las cuotas soportadas deducibles por parte del transmitente), como declaraciones informativas o la emisión de facturas, documento este último que debe emitirse en cualquier caso por el transmitente, de acuerdo con los artículos 2 y 3 del Reglamento de Facturación.

Debemos referirnos a la necesidad o no de dar cumplimiento a las condiciones impuestas por los artículos 20.Dos de la LIVA y 8 del RIVA. Frente al supuesto anterior examinado (entregas efectuadas como consecuencia de un proceso concursal), en el caso que ahora se examina, si bien se produce la inversión del sujeto pasivo siendo el empresario o profesional destinatario de las operaciones el que reúne la doble condición de sujeto pasivo que repercute y sujeto pasivo que se deduce, resulta lógico exigir la comunicación en la que declare su condición de empresario o profesional con derecho a la deducción íntegra del impuesto que deberá entregarse al transmitente o proveedor del bien.

Aun cuando es el destinatario quien repercute y se deduce, lo que podría llevar a concluir que la acreditación de las condiciones impuestas por estos dos preceptos deben quedar en su poder, se exige la renuncia a la exención y ello supone que el transmitente pueda tener distinta tributación en función de si la operación queda exenta o no exenta, siendo la única manera de acreditarla la constancia de que la operación está exenta o no exenta. No obstante, debe entenderse que para ello podría bastar con la referencia en el documento de transmisión de que la operación queda sujeta y no exenta del IVA, no exigiendo la comunicación anterior, como así se deduce de la jurisprudencia del TS que se ha citado anteriormente. Sería por ello deseable que el legislador aclarase esta situación.

Las consecuencias son obvias: si la operación queda exenta el transmitente no generará el derecho a deducir por la misma, lo que podrá llevarle a estar en prorrata o a no deducir cuantía alguna por su actividad; mientras que si la operación queda sujeta y no exenta generará el derecho a deducir el impuesto, lo que supondrá un mayor porcentaje de su prorrata o un derecho a deducir íntegramente las cuotas soportadas en la operación.

4.4. LAS ENTREGAS EFECTUADAS EN EJECUCIÓN DE LA GARANTÍA CONSTITUIDA SOBRE LOS BIENES INMUEBLES, ENTENDIÉNDOSE, ASIMISMO, QUE SE EJECUTA LA GARANTÍA CUANDO SE TRANSMITE EL INMUEBLE A CAMBIO DE LA EXTINCIÓN TOTAL O PARCIAL DE LA DEUDA GARANTIZADA O DE LA OBLIGACIÓN DE EXTINGUIR LA REFERIDA DEUDA POR EL ADQUIRENTE

Desde el punto de vista subjetivo, basta reiterar lo expuesto en el primero de los supuestos, pues se exige que ambas partes sean empresarios o profesionales sujetos pasivos del IVA, quedando la operación sujeta al impuesto.

Objetivamente, el supuesto engloba todas las entregas de bienes inmuebles que se realicen en ejecución de la garantía constituida sobre los mismos, siendo la más importante o esencial la entrega que tiene lugar como consecuencia de una ejecución hipotecaria del artículo 131 de

la Ley Hipotecaria y concordantes del Reglamento Hipotecario y de la Ley de Enjuiciamiento Civil, bien se efectúe la entrega al acreedor hipotecario o a un tercero por el deudor hipotecario.

El precepto alude a bienes inmuebles, por lo que la regla de inversión del sujeto pasivo tendrá lugar cualquiera que sea su naturaleza, terrenos o edificios.

En cualquiera de los dos casos cabe preguntarse por los efectos de esta regla en caso de que la entrega quede sujeta pero exenta, conforme al artículo 20.Uno.20.º y 22.º de la LIVA, esencialmente por lo que se refiere a las consecuencias que ello tiene respecto de la regla de prorata.

Aun cuando el legislador considera en todo caso sujeto pasivo al destinatario, resulta absurdo estimar que en caso de que la operación se encuentre exenta supondría que el destinatario o bien tenga que aplicar la regla de prorata, o bien que deba incluirse esta operación en el denominador de la prorata, con los efectos que ello conlleva al minorar el porcentaje de prorata que resultaría aplicable al destinatario.

La confusión que el legislador introduce en nuestra normativa interna al calificar en estos casos al destinatario como sujeto pasivo y no como deudor del impuesto, como hace la Directiva comunitaria, puede introducir cierta dosis de duda, pero debe tenerse en cuenta que el legislador realmente ha querido considerar al destinatario como mero deudor del impuesto, y no como sujeto pasivo que realiza la entrega del bien, a pesar de la calificación dada por la ley.

Por ello, no se modifica la situación del destinatario en relación con la aplicación de la regla de prorata y el ejercicio del derecho a la deducción en el caso de que la operación se encuentre exenta, sin que deban tenerse en cuenta estas operaciones para el cálculo del porcentaje de prorata (esta solo tendrá en cuenta la actividad que realiza el destinatario empresario o profesional, esto es, las operaciones que él realiza como sujeto pasivo en el ejercicio de sus actividades sujetas al impuesto), ni supondrá incluirla en el denominador de la prorata.

Ahora bien, en el caso de que el empresario o profesional adquirente aplique la regla de prorata para el cálculo del importe a deducir por las cuotas soportadas en el ejercicio de su actividad económica, la adquisición de un inmueble que le haga ser sujeto pasivo por inversión, supondrá que declare el impuesto repercutido en su integridad y que solo pueda deducirse en la medida en que tenga derecho a ello, siempre y cuando se trate de una entrega sujeta y no exenta.

EJEMPLO 14

Un empresario transmite un edificio de viviendas, que había promovido, desocupado desde la terminación de las obras, en ejecución de la garantía hipotecaria constituida, siendo adquirido en el procedimiento judicial: a) por una entidad financiera que tiene una prorata

.../...

.../...

del 80 %; b) por un empresario dedicado a la actividad inmobiliaria que genera el derecho a deducir íntegramente el impuesto soportado.

Solución

Estamos ante una entrega de un bien inmueble sujeta y no exenta, tributando por IVA al tipo reducido del 10 %; teniendo en cuenta los siguientes efectos en relación con el adquirente:

- a) En este caso la entidad financiera, aun cuando queda sujeta a la regla de prorrata, deberá autorrepercutirse por el importe total de la cuota devengada, y solo podrá deducirse el 80 %.
- b) El empresario genera el derecho a deducir, por lo que se autorrepercuta el impuesto y se lo deduce íntegramente.

No obstante, debemos tener en cuenta dos consideraciones. La primera que la posterior entrega que efectúen tanto la entidad financiera como el empresario inmobiliario será una segunda entrega de edificios o de parte de los mismos, sujeta pero exenta de IVA (aun cuando puede renunciarse a la exención cuando se cumplan las condiciones previstas en los arts. 20.Dos de la LIVA y 8 del RIVA).

La segunda, en relación con el ejercicio del derecho a la deducción, los artículos 92 a 95 de la LIVA permiten la deducción de las cuotas soportadas en la medida en que se utilicen en operaciones que generen el derecho a la deducción (operaciones sujetas y no exentas en el caso que estamos examinando), y ello puede tener una notable incidencia en nuestro caso, ya que si el destino previsible de las viviendas en su venta exenta, su adquisición bien por la entidad financiera o por el empresario inmobiliario no generaría el derecho a deducir (en cualquiera de los casos, sí debe autorrepercutirse el impuesto por la cuota devengada).

Debe advertirse también que en el caso de encontrarse la operación sujeta y exenta, podrá ejercitarse el derecho a la renuncia previsto en los artículos 20.Dos de la ley y 8 del reglamento, con análogas consideraciones a las que se han efectuado para el supuesto de inversión del sujeto pasivo en procesos concursales, siempre que el destinatario tenga derecho a deducir íntegramente las cuotas soportadas, o el bien quede afecto a una actividad que genere este derecho. No hay que olvidar que en el supuesto de encontrarnos ante la entrega de un bien inmueble sujeta pero exenta, si está sometido a la regla de prorrata para el cálculo del importe a deducir, no podrá ejercitar el derecho a la renuncia de la exención.

En el caso de que el adquirente realice exclusivamente operaciones exentas que no generan el derecho a la deducción, y la entrega del bien inmueble se encuentre sujeta y no exenta, la circunstancia anterior no le exime de ser sujeto pasivo por inversión, por lo que quedará obligado

a presentar declaración-liquidación no periódica (modelo 309) ingresando a la Hacienda Pública la cuota devengada por la operación.

EJEMPLO 15

Un empresario dedicado a la enseñanza (actividad sujeta y exenta de IVA), adquiere de otro empresario dos terrenos rústicos, uno en el que no se han realizado todavía obras de urbanización, aun cuando el planeamiento de la ciudad permite su desarrollo y uso terciario y cultural, y otro en el que se han completado ya las obras de urbanización por el transmitente en ejecución del planeamiento urbanístico. Dichas adquisiciones se han efectuado en el seno de un procedimiento de ejecución hipotecaria del artículo 131 de la Ley Hipotecaria.

Solución

La transmisión del terreno rústico no urbanizado estará sujeta y exenta (art. 20.Uno.20.º de la LIVA), sin que sea posible la renuncia a la exención. Aun cuando la LIVA establece que en este caso se aplicará la regla de inversión del sujeto pasivo, no tendrá efectividad alguna, puesto que el adquirente no puede renunciar a la exención (realiza actividades que no generan el derecho a la deducción). Ello supone que el empresario dedicado a la enseñanza no tendrá en cuenta la adquisición del terreno, no repercutiéndose cuota alguna por ello, ni considerándose como actividad suya.

En relación con la transmisión del terreno ya urbanizado la solución es distinta. En este caso el empresario dedicado a la enseñanza sí será sujeto pasivo por inversión en la adquisición del inmueble. Deberá autorrepercutirse el IVA al tipo del 21%, pero no podrá deducirse cuota alguna. Deberá presentar autoliquidación modelo 309 e ingresar la cuota devengada en la Hacienda Pública. No obstante, esta operación no se tendrá en cuenta en relación con su actividad ni su porcentaje de prorrata aplicable a la misma.

Por último, en relación con esta nueva regla de inversión, el legislador establece que se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente.

Se trata de una especificación del supuesto anterior, si bien se distinguen dos posibilidades: el deudor hace pago de la deuda mediante la entrega del bien inmueble que garantiza la deuda, debe entenderse al acreedor; o bien el deudor entrega el bien asumiendo el adquirente la obligación de extinguir la deuda de aquel frente al acreedor, debiendo encontrarnos en ambos casos ante dos empresarios o profesionales.

4.5. EXCLUSIÓN DE LOS SUPUESTOS PREVISTOS EN ESTA LETRA E) DE LA DISPOSICIÓN ADICIONAL SEXTA DE LA LIVA; SUPRESIÓN DE LA FACULTAD INHERENTE A LA RENUNCIA A LA EXENCIÓN EN DICHA DISPOSICIÓN

En la LIVA se regulan las actuaciones a realizar por el adjudicatario en un procedimiento administrativo o judicial de ejecución forzosa, que tenga la condición de empresario o profesional para suplir el cumplimiento de las obligaciones que corresponden al sujeto pasivo en las entregas de bienes o en las prestaciones de servicio sujetas al impuesto que se produzcan en aquellos procedimientos, que se recogen en la disposición adicional sexta.

Debemos recordar que esta disposición había sido objeto de modificación por Ley 38/2011, de 10 de octubre, para recoger la previsión de que lo dispuesto en ella no resultará de aplicación a las entregas de bienes inmuebles en las que el sujeto pasivo de las mismas sea su destinatario, de acuerdo con el artículo 84.Uno.2.º e) de la ley. La ampliación de los supuestos a los que se aplica la inversión del sujeto pasivo en esta letra e), referidos todos a la transmisión de inmueble, suponía también que la facultad relativa al ejercicio de la renuncia a la exención en esta disposición adicional sexta careciera de sentido.

Así, por un lado, de acuerdo con la modificación operada por la Ley 38/2011, las facultades que se otorgan al destinatario de las operaciones solo tiene lugar cuando nos encontramos ante un procedimiento administrativo o judicial de ejecución forzosa y el proveedor de los bienes no cumple con las obligaciones que le incumben, como son las de expedición de factura y repercusión del impuesto, de forma que ahora, con la nueva redacción de la disposición dada por la Ley 6/2012, el adjudicatario empresario o profesional estará facultado para:

- Expedir factura en la que se documente la operación y se repercuta la cuota del impuesto.
- Presentar la declaración-liquidación correspondiente.
- Ingresar el importe del impuesto resultante.

Quedan excluidos de la aplicación de esta disposición adicional sexta todos los supuestos previstos en el artículo 84.Uno.2.º e) de la LIVA. Frente a la regla general prevista en la disposición adicional en que el sujeto pasivo sigue siendo el empresario o profesional transmitente de los bienes, el sujeto pasivo en los casos previstos en el artículo 84.Uno.2.º e), relativos a inmuebles, es el empresario o profesional adquirente de los bienes, por lo que no tiene que cumplir obligación alguna que incumba al transmitente relativa a la repercusión del impuesto, declaración de la operación en la autoliquidación correspondiente e ingreso de la deuda tributaria, puesto que estas obligaciones, por ley, vienen ya impuestas al adquirente, al ser el sujeto pasivo de la operación. Es este quien deberá autorrepercutirse el impuesto y en su caso deducírselo en la declaración-liquidación que corresponda y efectuar el ingreso, obligación que

hará por su cuenta y no en nombre y por cuenta del transmitente (como ocurre en los supuestos previstos en la disp. adic. sexta).

La exclusión de la disposición adicional sexta de las operaciones previstas en el artículo 84.Uno.2.º e) de la LIVA llevaba implícito que la facultad otorgada al adquirente para proceder a la renuncia a la exención quedara fuera de lugar, y ahora el legislador, con la reforma operada por la Ley 6/2012, elimina esta facultad que la redacción anterior otorgaba al empresario o profesional adquirente. Ahora a las transmisiones de bienes inmuebles exentas, como se ha examinado, se les aplicará la regla de inversión del sujeto pasivo cuando se renuncie a la exención, excluyéndolas de la disposición adicional sexta, por cuanto el sujeto pasivo en estos casos será el adquirente, no el transmitente.

No obstante, hemos de señalar que pueden mantenerse algunos de los problemas que hasta ahora se producían. Así, puede ser habitual que en estos procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa el transmitente se encuentre desaparecido o no cumpla con las obligaciones que le impone la norma fiscal (entre otras la de emisión de factura). La exclusión de los supuestos que estamos examinando de la disposición adicional sexta parece lógica, pero debería preverse la circunstancia anterior y la posibilidad de que el adquirente obtenga la factura correspondiente o bien emitirla él mismo; así como la entrega de la declaración emitida por el adquirente exigida por los artículos 20.Dos de la LIVA y 8 del RIVA que debe efectuarse al transmitente. Recordemos que el artículo 84.Uno.2.º e) no elimina el cumplimiento de las obligaciones que impone la norma para renunciar a la exención, pues aun cuando se atribuye la condición de sujeto pasivo al adquirente, hemos de recordar que esencialmente lo que pretende la norma comunitaria no es otra cosa que la de que el adquirente asuma la posición deudora frente a la Hacienda Pública (el art. 199 de la Directiva 2006/112/CE utiliza los términos «persona deudora») pero el hecho imponible, la entrega del bien, es realizada por el transmitente. Una posibilidad hubiera sido el que pudiera hacerse constar en el documento público de adjudicación de los inmuebles las circunstancias relativas a la tributación de la operación a instancia del adquirente. En cualquier caso parece atribuirse al adquirente la posibilidad de ejercitar la renuncia, y así lo reconoce la AEAT en la nota informativa sobre novedades de la Ley 7/2012 que aparece en su página web.

Debe advertirse que la reforma de la disposición legal supone que deberá adecuarse la disposición adicional quinta del RIVA a la nueva dicción del precepto legal.

EJEMPLO 16

1. La Hacienda Pública embarga una nave industrial a una sociedad mercantil dedicada a la fabricación de material deportivo, por una deuda tributaria. La transmisión de

.../...

.../...

este bien inmueble tiene lugar a través del correspondiente procedimiento, siendo adjudicado a otra sociedad mercantil cuyo objeto social es el transporte de mercancías.

Solución

En este supuesto, como el adquirente es un empresario que genera el derecho a la deducción podrá renunciarse a la exención del IVA en la transmisión del inmueble, por lo que, de acuerdo con el artículo 20.Uno.22.º y Dos de la LIVA la operación quedará sujeta y no exenta, teniendo lugar la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 84.Uno.2.º e) de la LIVA. Se exigirá declaración emitida por el comprador en la que se haga constar que es sujeto pasivo del impuesto, genera el derecho a deducir íntegramente y afecta el bien a la actividad económica.

A esta operación no aplicaremos la disposición adicional sexta de la LIVA. El sujeto adquirente deberá declarar la operación en su declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se produce el devengo, declarando la cuota devengada y deduciéndosela. A estos efectos, deberá recibir la correspondiente factura emitida por el transmitente, en la que no se repercutirá cuota alguna de IVA. A diferencia de la disposición adicional sexta de la LIVA en este caso no debe presentarse una declaración-liquidación no periódica modelo 309, ni el adquirente deberá emitir una factura en nombre y por cuenta del transmitente.

2. En un procedimiento de ejecución hipotecaria inmobiliaria del artículo 131 de la Ley Hipotecaria, se ejecuta un bien inmueble de un empresario o profesional que estaba afecto a su actividad económica sujeta a IVA. El adquirente es otro empresario sujeto pasivo del IVA que va a afectar el bien a la actividad económica que realiza por la que genera el derecho a deducir íntegramente el impuesto soportado.

Solución

En este caso el empresario adquirente es el sujeto pasivo por inversión, de acuerdo con el artículo 84.Uno.2.º e) de la LIVA, por lo que no deberá dar cumplimiento a lo dispuesto en la disposición adicional sexta.

De esta forma, en definitiva, la disposición adicional sexta queda acotada, desde el punto de vista objetivo, para el resto de las operaciones sujetas al impuesto distintas de las previstas en el artículo 84.Uno.2.º e) de la LIVA.

Así, es de aclarar que cuando el procedimiento administrativo o judicial de ejecución forzosa implique la transmisión de un bien mueble, el empresario o profesional adjudicatario ejercerá

las facultades previstas en la disposición adicional sexta, en nombre y por cuenta del empresario o profesional transmitente, que sigue manteniendo la posición de sujeto pasivo.

4.6. EJECUCIÓN DE OBRAS INMOBILIARIAS EN INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO

4.6.1. Delimitación general

El legislador ha introducido una nueva letra f) en el artículo 84.Uno.2.º de la LIVA para incluir un nuevo supuesto en que el sujeto pasivo será el destinatario de la operación, siempre que este sea empresario o profesional; todo ello con el fin de evitar supuestos de fraude o perjuicio económico a la Hacienda Pública.

Recordemos que el legislador comunitario [art 199.1 a) y b) de la Directiva 2006/112/CE] permite a los Estados miembros disponer que la persona deudora del IVA sea el sujeto pasivo destinatario en las operaciones de prestación de servicios de construcción, incluidos los servicios de reparación, limpieza, mantenimiento, modificación o demolición relacionados con bienes inmuebles, así como la entrega de obras en inmuebles considerada entrega de bienes en virtud del apartado 3 del artículo 14 de la Directiva (permite a los Estados miembros considerar entrega de bienes la entrega de ciertas obras en inmuebles, lo que nuestro legislador ha efectuado de acuerdo con lo dispuesto en el art. 8.Dos.1.º de la LIVA) y la puesta a disposición de personal que desempeñe las actividades anteriores.

De acuerdo con la dicción de la nueva letra del precepto legal, será sujeto pasivo el empresario o profesional para quien se realice la operación sujeta al impuesto, cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones. Añade el precepto que la regla de inversión del sujeto pasivo resultará de aplicación también cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones anteriores.

Hay que señalar que los términos utilizados por el legislador que, como vemos no se corresponden exactamente con los de la Directiva, y la complejidad en la aplicación del supuesto, ha motivado la inmediata interpretación del precepto por la DGT en una extensa Consulta, V2583/2012 de fecha 27 de diciembre (NFC045706), a la que se aludirá a continuación.

4.6.2. Ámbito subjetivo

Indudablemente, ambas partes deben ser empresarios o profesionales, de manera que si el destinatario no lo es, el sujeto pasivo será el empresario que realiza las obras.

EJEMPLO 17

Un constructor realiza un complejo de viviendas unifamiliares para los propietarios de los terrenos. Todos ellos son personas físicas que destinarán los edificios para vivienda habitual de sus propietarios. No obstante, uno de ellos quiere dedicar el edificio a despacho profesional y otro lo destinará a su alquiler.

Solución

En todos los casos el promotor de las edificaciones son los propietarios de los terrenos. El sujeto pasivo de las operaciones de edificación será el constructor, salvo en las dos últimas, en las que los destinatarios son empresarios o profesionales, tanto la persona física que instalará en el edificio su despacho profesional, como el que lo va a alquilar (se es empresario desde que se tienen costes afectos a la actividad, siempre que se acredite por elementos objetivos). En estos dos últimos supuestos serán sujetos pasivos los destinatarios, por lo que el constructor no repercutirá cuota alguna por la construcción de estas dos viviendas unifamiliares.

Señalado lo anterior, el precepto delimita el ámbito subjetivo, de manera que se aplicará esta regla de inversión cuando las partes sean:

- A) Promotores y constructores de obras. La regla de inversión del sujeto pasivo se aplica en las operaciones consistentes en contratos de ejecución de obra que celebre el promotor de la obra y el contratista. En este caso, es este último empresario el proveedor del bien (edificio) si estamos ante el supuesto previsto en el artículo 8.Dos.1.º de la LIVA, o el prestador del servicio (quien realiza las obras de urbanización de los terrenos o los servicios de construcción y rehabilitación de los edificios) en el caso del artículo 11.Dos.6.º de la LIVA. El promotor será el destinatario de la operación. En consecuencia, el sujeto pasivo por inversión será el promotor inmobiliario que sea empresario o profesional a efectos del IVA, siempre y cuando la operación que reciba del constructor se afecta a la actividad sujeta al impuesto; ya que en el supuesto de que no se afecte debe considerarse que no se aplicará el supuesto de inversión del sujeto pasivo. Cuestión distinta será que se afecte parcialmente, en cuyo caso volverá a aplicarse esta regla.
- B) Contratistas principales y otros subcontratistas. La regla de inversión del sujeto pasivo se aplicará también cuando los contratos se celebren entre el contratista principal y otros subcontratistas. En el precepto se alude que el objeto de los contratos sea el comprendido en el ámbito objetivo de este supuesto de inversión.

En este segundo caso, el contratista principal será el sujeto pasivo por inversión de una operación que recibe del subcontratista.

A su vez, si el promotor es otro empresario o profesional, el contratista principal no será sujeto pasivo por la operación que él realiza al promotor, siéndolo este último por inversión. Si el promotor de la obra no es empresario o profesional la inversión del sujeto pasivo se producirá en la operación que el subcontratista realiza para el contratista, pero no en la que realiza el contratista para el promotor.

Por otro lado, debe recordarse que, de encontrarnos ante las operaciones previstas en el artículo 91.Uno.3.1.º de la LIVA, el tipo impositivo reducido del 10% se aplicará exclusivamente a las operaciones que realiza el contratista para el promotor, pero no en las operaciones realizadas por sucesivos empresarios al contratista principal o a los subcontratistas.

De esta forma el legislador establece un supuesto de inversión del sujeto pasivo en cadena, no solamente limitado a la posición que ocupan el promotor inmobiliario y el contratista, sino que se extiende también a los supuestos en que los destinatarios de las operaciones son a su vez el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones que indica el precepto.

Como se acaba de exponer, en el supuesto de que el promotor inmobiliario sea un consumidor final, la inversión del sujeto pasivo solo se producirá en las relaciones contractuales que tienen lugar entre el contratista principal y el subcontratista (siendo sujeto pasivo por inversión aquel) pero no entre el primero y el promotor (el sujeto pasivo será el contratista principal).

Así lo señala la DGT en la Consulta V2583/2012 (NFC45706) al indicar que el mecanismo de inversión del sujeto pasivo «resultará igualmente aplicable a las ejecuciones de obra y cesiones de personal efectuadas para el contratista principal u otros subcontratistas, cuando las mismas sean consecuencia o traigan causa en un contrato principal, que tenga por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones. Lo anterior se producirá con independencia de que el promotor actúe o no con la condición de empresario o profesional, es decir, sin que resulte relevante, a estos efectos, que se produzca o no la inversión del sujeto pasivo en las operaciones efectuadas entre el contratista principal y el promotor».

EJEMPLO 18

Un particular contrata con un empresario o profesional la construcción de una vivienda unifamiliar en un complejo residencial de lujo por un importe de 300.000 euros. El contratista principal, ante el volumen de trabajo que soporta, subcontrata una parte sustancial con otro empresario, persona física que se encuentra acogida al régimen simplificado de

.../...

.../...

IVA y estimación objetiva de IRPF, si bien la responsabilidad frente al promotor es asumida por el contratista principal. La contraprestación fijada por esta última operación es de 200.000 euros.

Solución

En relación con la operación de la ejecución de las obras realizadas por el subcontratista (el albañil) al contratista principal, se producirá la regla de inversión del sujeto pasivo, siéndolo este último, de forma que el subcontratista no repercutirá cuota alguna de IVA. En este sentido, el albañil no cobrará importe alguno por IVA, si bien, al estar acogido al régimen simplificado, ello no variará la cuota de IVA devengado que deba declarar en este régimen, lo que puede hacer que se cuestione si renuncia o no al régimen simplificado de IVA (que supondrá la renuncia automática al régimen de estimación objetiva de IRPF).

El contratista principal se autorrepercutirá y se deducirá íntegramente el impuesto soportado por la operación o ejecución de obra recibida del empresario albañil.

Por la operación realizada por el contratista principal al promotor inmobiliario o propietario no se producirá la regla de inversión del sujeto pasivo, siéndolo el contratista principal, que emitirá factura o certificaciones de obra con repercusión del impuesto, ya que el destinatario no es empresario o profesional.

Así, por el conjunto de las operaciones, el constructor declarará:

Cuotas devengadas: $300.000 \times 10\%$ (repercusión al propietario) + $200.000 \times 21\%$ (autorrepercusión de la ejecución de obra recibida del albañil).

Cuotas soportadas deducibles: $200.000 \times 21\%$.

Como se ha expuesto, el destinatario de las operaciones debe ser empresario o profesional y actuar en condición y calidad de tal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5 de la LIVA. La dificultad en la concreción de este concepto en materia inmobiliaria o urbanizadora puede llevar a una complejidad en la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo importante.

La cuestión es zanjada por la DGT en la consulta señalada, imponiendo a los entes públicos, personas físicas, asociaciones, cooperativas y demás entidades sin ánimo de lucro, que comuniquen expresa y fehacientemente al contratista principal que están adquiriendo el bien o servicio en su calidad de empresario o profesional; no siendo necesaria dicha comunicación en los supuestos en los que no actúen con la condición de empresario o profesional, en cuyo caso no operará el supuesto de inversión del sujeto pasivo.

Se impone así una obligación adicional a estos sujetos, pues parece no bastar el suministro del NIF, sino que deberán presentar la anterior comunicación, cuyo fundamento o base jurídica

puede ser cuestionada. Por otra parte, la misma situación puede plantearse con cualquier empresario o profesional, puesto que la obra puede no afectarse a la actividad empresarial o profesional, por lo que en este caso no actuaría en condición de empresario o profesional, sin que la DGT exija esta comunicación.

EJEMPLO 19

Un empresario ejecuta las obras de urbanización de un polígono de actuación urbanística, dentro del sistema de cooperación urbanística, para lo que fue contratado por el ayuntamiento de la población en donde radica el polígono.

Ejecuta también las obras en otro polígono de actuación que se rige por el sistema de compensación, habiéndose constituido la junta de compensación de carácter fiduciaria, de manera que los urbanizadores son los juntacompensantes, entre los que existen personas físicas que, al margen de esta actuación, no realizan otra actividad económica desde el punto de vista del IVA.

Solución

Estamos ante unas obras de urbanización efectuadas por un empresario al ayuntamiento. El problema es determinar si este actúa en condición y calidad de empresario o profesional. Es claro que sí en cuanto que el sistema de cooperación atribuye al ayuntamiento la condición de urbanizador. Si bien la DGT en este caso señala que el ente público debe comunicar al empresario que ejecuta las obras que es empresario a efectos del IVA, la normativa urbanística así como la LIVA es clara, todo urbanizador es empresario o profesional.

En el segundo caso, el empresario será contratado por la junta de compensación, que tiene el carácter de empresario o profesional, por lo que se aplicará la regla de inversión del sujeto pasivo. No obstante, la junta urbaniza para los juntacompensantes, que también tienen la naturaleza de urbanizadores. Es claro que en este caso la propia junta conocerá esta circunstancia, sin que sea precisa la exigencia de la comunicación por parte de los particulares, salvo en determinadas ocasiones (parcelas adjudicadas a estos en las que solo puedan edificarse viviendas unifamiliares, etc.) en las que pueda ponerse en duda el carácter de empresarios o profesionales.

En cuanto a los conceptos de urbanizador de terrenos y promotor de edificaciones, deberemos estar a la delimitación de los mismos que tanto la doctrina administrativa como la jurisprudencia ha dado a los efectos previstos en el artículo 5 de la LIVA.

4.6.3. **Ámbito objetivo**

El legislador ha establecido que el supuesto de inversión del sujeto pasivo se aplicará cuando las ejecuciones de obra tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones. Se aplicará también a las operaciones de cesión de personal para la realización de las ejecuciones de obra anteriores.

La DGT en la Consulta V2583/2012 (NFC045706) ha delimitado tres requisitos objetivos para la aplicación de este supuesto de inversión del sujeto pasivo, si bien ello no elimina toda la problemática que suscita el precepto. Estos requisitos son:

- Que se trate de operaciones que se realicen en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.
- Que las operaciones realizadas tengan la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, incluida la cesión de personal necesario para su realización.
- Que dichas operaciones sean consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el o los contratistas principales.

Varias son las precisiones que deben efectuarse en relación con el ámbito objetivo de este supuesto de inversión del sujeto pasivo:

A) El primero se refiere a la delimitación del concepto de ejecución de obras, con o sin aportación de materiales, en relación con la urbanización de terrenos, o la construcción o rehabilitación de edificios

Estas ejecuciones de obra pueden tener, a efectos del IVA, la naturaleza de entregas de bienes o de prestaciones de servicios. El precepto no distingue, por lo que comprenderá todas las operaciones de ejecución de obra.

La LIVA no define qué se considera «ejecución de obra», encontrándonos ante un concepto autónomo de derecho comunitario, cuya interpretación debe ser común en el ámbito comunitario. Al margen de lo que pueda interpretarse de acuerdo con nuestro ordenamiento jurídico interno, deberemos estar a la noción dada por el TJUE, entre otras en su Sentencia de 14 de mayo de 1985, asunto C-139/84, Van Dijk's Boekhuis. Recordemos que el TJUE da una noción claramente restrictiva del concepto de ejecución de obra, pues exige la obtención de un bien nuevo, distinto de los bienes con los que se actúa, lo que indudablemente no elimina toda la problemática que suscita este tipo de contratos de ejecución de obra cuando estamos en el sector inmobiliario.

EJEMPLO 20

La DGT estima que tienen la consideración de ejecuciones de obra:

- Instalación de fontanería, calefacción, electricidad, etc., así como la instalación de muebles de cocina y baño, incluidas las bancadas o encimeras de los mismos de cualquier material, y armarios empotrados [Consulta V2275/2011, de 27 de septiembre (NFC042550)].
- Suministro de bienes objeto de instalación y montaje, tales como puertas, ventanas, ascensores, sanitarios, calefacción, aire acondicionado, equipos de seguridad, equipos de telecomunicaciones, así como el vibrado y extendido de hormigón y otros materiales.
- Construcción de depuradoras, plantas potabilizadoras, instalaciones solares fotovoltaicas, carreteras, autopistas (incluyéndose la señalización horizontal y vertical, la instalación de vallado metálico y de biondas, etc.), ferrocarriles, ajardinamientos, etc.
- Movimientos de tierras para la ejecución de cualquier tipo de obra de construcción de edificación o de urbanización de terrenos.
- Demolición de edificaciones.

Por el contrario, estima que no tienen la consideración de ejecuciones de obra:

- Servicios de dirección de obras, redacción de proyectos, servicios de arquitectos, ingenieros o asistencia técnica de seguridad en obra, o servicios de seguridad y vigilancia de obra [Consulta V0966/2012, de 7 de mayo (NFC044533)].
- Arrendamiento de grúas y demás maquinaria pesada o de medios de transporte, con o sin conductor u operarios especializados, salvo que el prestador del servicio se comprometa a ejecutar la totalidad o parte de la obra [Consulta V2658/2007, de 10 de diciembre (NFC029951)].
- Operaciones de mantenimiento de instalaciones en cualquiera de las modalidades bajo las que se realicen [Consulta V1772/2011, de 7 de julio (NFC042096)].
- Operaciones de mantenimiento de ascensores, cerrajería, calderas y sistemas de calefacción, limpieza, videoporteros, instalaciones de TV, bombas de grupos de presión de agua, placas solares, piscinas, jardines, etc. [Consulta V1557/2011, de 16 de junio (NFC041855)].
- Actividades de viabilidad, mantenimiento y vigilancia de vías públicas, realizadas en el marco de un contrato de conservación y mantenimiento [Consulta V1827/2011, de 18 de julio (NFC042143)].
- Gestión de residuos.

.../...

.../...

- Suministro e instalación de equipos que no forman parte de la propia obra ejecutada, tales como casetas de obra, elementos de protección o andamios, etc. [Consulta V0325/2011, de 14 de febrero (NFC040432)].
- Suministro de materiales que no sean objeto de instalación o montaje.

Hemos de recordar que, de acuerdo con los artículos 8.Dos.1.º y 11.Dos.6.º de la LIVA, estaremos ante entregas de bienes cuando las obras tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación y el empresario que ejecuta la obra aporte los materiales utilizados en un porcentaje que exceda del 40 % de la base imponible. En otro caso, las ejecuciones de obra tendrán la consideración de prestaciones de servicios.

En estos preceptos, al igual que en el artículo 84.Uno.2.º f), se alude a edificación o edificaciones. Nuevamente nos encontramos ante un concepto que la normativa del IVA regula y que, por tanto, deberemos tener en cuenta. La delimitación conceptual la da el artículo 6 de la LIVA, diferenciándose de la que recoge el ordenamiento jurídico privado. Así, se consideran edificaciones las construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles, efectuadas tanto sobre la superficie como en el subsuelo, que sean susceptibles de utilización autónoma e independiente. A continuación da una doble lista de supuestos incluidos y excluidos.

Así, se incluyen las siguientes construcciones, siempre que estén unidas a un inmueble de una manera fija, de suerte que no puedan separarse de él sin quebranto de la materia ni deterioro del objeto: a) Los edificios, considerándose como tales toda construcción permanente, separada e independiente, concebida para ser utilizada como vivienda o para servir al desarrollo de una actividad económica. b) Las instalaciones industriales no habitables, tales como diques, tanques o cargaderos. c) Las plataformas para exploración y explotación de hidrocarburos. d) Los puentes, aeropuertos y mercados. e) Las instalaciones de recreo y deportivas que no sean accesorias de otras edificaciones. f) Los caminos, canales de navegación, líneas de ferrocarril, carreteras, autopistas y demás vías de comunicación terrestres o fluviales, así como los puentes o viaductos y túneles relativos a las mismas. g) Las instalaciones fijas de transporte por cable.

Quedan excluidos del concepto de edificación: a) Las obras de urbanización de terrenos y en particular las de abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, redes de distribución de gas, instalaciones telefónicas, accesos, calles y aceras. b) Las construcciones accesorias de explotaciones agrícolas que guarden relación con la naturaleza y destino de la finca aunque el titular de la explotación, sus familiares o las personas que con él trabajen tengan en ellas su vivienda. c) Los objetos de uso y ornamentación, tales como máquinas, instrumentos y utensilios y demás inmuebles por destino a que se refiere el artículo 334, números 4 y 5 del Código Civil. d) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.

EJEMPLO 21

De acuerdo con la doctrina de la DGT se consideran edificaciones, entre otras, las siguientes:

- Los elementos que componen un parque solar, incluidas las instalaciones fotovoltaicas (placas solares), líneas de conexión o evacuación de la energía producida, centros de entrega y transformación de energía, y las líneas de conexión de generación [Consulta V0023/2010, de 18 de enero (NFC037146)].
- Los aerogeneradores, que constituyen instalaciones especiales para la producción de electricidad y que se encuentran unidos al terreno donde se cimientan de forma fija [Consulta V1921/2009, de 1 de septiembre (NFC035509)].
- Los depósitos de agua (Consulta 711/2002, de 13 de mayo).
- Las instalaciones industriales, tales como las subestaciones y centros de transformación, cuando estén unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles y sean susceptibles de utilización autónoma e independiente [Consulta V2583/2012, de 27 de diciembre (NFC045706)].
- Las casas prefabricadas y otras construcciones modulares que se unan permanentemente al suelo y que, objetiva y legalmente consideradas, sean susceptibles de ser utilizadas como vivienda [Consulta V2583/2012, de 27 de diciembre (NFC045706)].

Por el contrario, no se consideran edificaciones:

- Las acequias, desagües y zonas de servidumbre [Consulta V0989/201, de 14 de abril (NFC041196)].
- Las placas solares que pueden ser desmontadas sin menoscabo o quebranto para su ubicación en un lugar diferente de su emplazamiento original [Consulta V0023/2010, de 18 de enero (NFC037146)].
- Los viveros flotantes (bateas) de cultivo de mejillón [Consulta V2583/2012, de 27 de diciembre (NFC045706)].

Vemos como las obras de urbanización quedan excluidas del concepto de edificación por lo que, a efectos de IVA, deberán ser consideradas en cualquier caso como prestaciones de servicios; mientras que las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones podrán ser consideradas como entregas de bienes o como prestaciones de servicios, de acuerdo con los criterios delimitadores que fijan los preceptos anteriormente indicados.

Como se ha advertido, en el artículo 84.Uno.2.º f) no se distingue entre entregas de bienes y prestaciones de servicios, comprendiendo todas las operaciones englobadas en estos conceptos.

B) La segunda cuestión a tratar es la de concretar el ámbito objetivo en relación con el contenido de los contratos de ejecución de obra

Estos contratos, de acuerdo con el precepto, deben tener por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones. El legislador interno no se ajusta a los términos utilizados en la Directiva 2006/112/CE, lo que hace dudar de la extensión a la que se quiere aplicar el supuesto de inversión del sujeto pasivo. De acuerdo con la norma comunitaria, será deudor del impuesto el empresario o profesional destinatario cuando se trate de prestación de servicios de construcción, incluidos los servicios de reparación, limpieza, mantenimiento, modificación o demolición relacionados con bienes inmuebles, así como la entrega de obras en inmuebles considerada entrega de bienes.

El precepto comunitario ha sido objeto de interpretación recientemente por el TJUE [Sentencia de 27 de septiembre de 2012, asunto C-392/11, Field Fisher Waterhouse (NFJ048480)] en relación con la autorización concedida a Alemania para considerar como deudor del impuesto al destinatario en estas operaciones. Destaca en el TJUE la ausencia de un concepto comunitario de «obras de construcción» por lo que la «determinación del significado y del alcance de dichos términos debe efectuarse considerando el contexto general en que se utilizan y de conformidad con su sentido habitual en lenguaje corriente», teniendo en cuenta los objetivos perseguidos por la normativa de que se trate y la eficacia de esta. En relación con el sentido habitual del concepto de «obras de construcción» en lenguaje corriente, las operaciones consistentes en la construcción de un edificio se incardinan indiscutiblemente en dicho concepto. Por lo que respecta a los objetivos y finalidad de la normativa comunitaria, el TJUE concluye que quedan incluidos tanto los supuestos de entrega de bienes como los de prestaciones de servicios, lo que es acorde con la normativa interna nuestra.

El TJUE dedica la segunda parte de su sentencia a dilucidar la corrección del legislador nacional alemán al ejercer la autorización concedida de forma parcial (ajustándose de manera más estricta a los términos de la Directiva había excluido las «prestaciones de proyección y vigilancia»). Los fundamentos de la sentencia relativos a esta cuestión pueden ser interesantes a la hora de interpretar nuestra norma interna que, como se ha indicado, no se ajusta de manera precisa en sus términos a los de la Directiva. Para el TJUE estamos ante una regla especial sobre la general, por lo que debe interpretarse de manera restrictiva y, en cualquier caso, deben respetarse los principios de neutralidad impositiva, proporcionalidad y seguridad jurídica. De estos, y por lo que se refiere a nuestra norma interna, es el tercero de ellos el que más nos interesa, puesto que, como indica, «la legislación de la Unión debe ser precisa y su aplicación previsible para los justiciables», añadiendo que «este imperativo de seguridad jurídica se impone con rigor especial cuando se trata de una normativa que puede implicar cargas financieras, a fin de permitir que los interesados conozcan con exactitud el alcance de las obligaciones que les impone». Este principio de seguridad jurídica «se impone igualmente a toda autoridad nacional que tenga encomendada la aplicación del Derecho de la Unión». Si bien podría considerarse que el precepto que examinamos no puede implicar cargas financieras para los sujetos pasivos, no es menos cierto, como indica el TJUE que «tal carga financiera podría resultar de la aplicación que de ella hicieran las autorida-

des nacionales competentes si esta aplicación, al menos transitoriamente, no permite que los sujetos pasivos afectados conozcan con exactitud el alcance de sus obligaciones en materia de IVA».

Esto último es lo que ocurre en nuestro caso, dado que la dicción del precepto lleva a una confusión en cuanto a su alcance que, sin duda, va a dar lugar a una interpretación tanto de los órganos administrativos encargados de elaborar la doctrina administrativa, que no legislativa, y los órganos jurisdiccionales, con los efectos que ello conlleva sobre los empresarios o profesionales a la hora de aplicar este supuesto de inversión del sujeto pasivo.

Y ello porque puede interpretarse el precepto bien de manera amplia, comprendiendo, en el sentido expuesto por la Directiva comunitaria, toda ejecución de obras efectuada en el marco de la urbanización o de la construcción (cualquiera que sea su objeto, total o parcial) incluidas las de urbanización, o bien exclusivamente aquellos contratos que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de un edificio, o la urbanización, pero de manera completa.

Teniendo en cuenta además que debemos acudir al sentido habitual de los términos, construcción se refiere a la acción y efecto de construir, y construir es fabricar, edificar, hacer de nueva planta una obra de arquitectura o ingeniería, un monumento o en general cualquier obra pública.

El legislador interno puede restringir el supuesto previsto en la norma comunitaria, pero no puede ir más allá de lo previsto en ella y, en cualquier caso, deben respetarse los principios enunciados anteriormente.

La DGT en la Consulta V2583/2012 (NFC045706) efectúa una interpretación del precepto interno en la que, sin hacer referencia a la finalidad del establecimiento de este supuesto de inversión del sujeto pasivo (que debe también presidir su interpretación: evitar el fraude), ni a la norma y jurisprudencia comunitaria, amplía el ámbito objetivo, lo que plantea dudas sobre si lo ha extendido más allá de los términos utilizados por el legislador interno y el comunitario. Recordemos que frente a la regla general la especial debe ser objeto de interpretación restrictiva. De esta forma, considera que quedan incluidas en este supuesto de inversión del sujeto pasivo las operaciones que se realicen en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones. Esto es, no es preciso que entre el promotor y el contratista se contrate uno de estos objetos, sino que basta con que el promotor tenga la intención de efectuar estos procesos de manera que queden comprendidos en este supuesto de inversión del sujeto pasivo cualquier contrato con un empresario por el que este ejecute una parte, aunque sea ínfima, de la obra que tenga por objeto la urbanización o la construcción. Y todo ello se extiende a las relaciones entre el/los contratista/s principal/es y los subcontratistas, lo que incide en la dificultad de determinar, por parte de los empresarios o profesionales que realizan la ejecución de la obra, si nos encontramos ante el supuesto de inversión del sujeto pasivo, siendo ellos los que tienen la obligación de determinar si se produce o no, dado que realizan el hecho imponible, la entrega del bien o la prestación del servicio.

Añade la DGT, a estos efectos, que en el caso de que existan varios contratistas principales, lo relevante a estos efectos es que la ejecución de obra llevada a cabo en su conjunto por todos

ellos tenga esta consideración, sin que haya que atender a que cada una de las ejecuciones de obra llevadas a cabo por cada uno de los contratistas sean aisladamente consideradas como de urbanización, construcción o rehabilitación.

La cuestión que se plantea es hasta qué punto se puede aplicar este supuesto de inversión del sujeto pasivo cuando el promotor lleva a cabo la contratación de los distintos empresarios que van a ejecutar la obra de forma sucesiva, esto es, no se contrata simultáneamente a los contratistas. Debemos plantearnos si se exige cuando menos una continuidad o no interrupción temporal entre una contratación y otra o hasta dónde puede llegar este supuesto de inversión del sujeto pasivo. La confusión y complejidad en la aplicación de este mecanismo puede llevar así a una conflictividad importante tanto en las relaciones entre empresarios como en la de estos con la Hacienda Pública, dado que, ni la redacción de la norma, ni la interpretación doctrinal administrativa da la seguridad jurídica que debe exigirse al legislador interno o a los órganos administrativos encargados de la interpretación y aplicación de las normas.

Es claro que no resultará de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo cuando la ejecución de obras o la cesión de personal se realiza para un contratista o contratistas principales u otros subcontratistas en el marco de un contrato principal que no tenga por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

EJEMPLO 22

De acuerdo con lo señalado por la DGT:

1. Si un sujeto pasivo pretende rehabilitar un edificio para lo cual contrata individualmente con un encofrador, un ferrallista y una empresa que le realice el bombeo de hormigón, dicha actuación debe calificarse como rehabilitación (considerando que se cumplen las condiciones que exige la LIVA para incluir el conjunto de la obra en este concepto) a efectos de la aplicación del artículo 84.Uno.2.º f), sin perjuicio de que tales ejecuciones de obra, de forma aislada, no reúnan los requisitos para calificarse como obras de rehabilitación.
2. Un contrato que tenga por objeto la conservación y mantenimiento de carreteras, en cuya virtud se presten servicios tales como limpieza, recogida de materiales, viabilidad invernal, segado de cunetas, etc., no dará lugar a la inversión del sujeto pasivo, en ninguna de las fases de la cadena, aun cuando en cumplimiento de dicho contrato principal deban tener lugar determinadas ejecuciones de obra inmobiliaria, todo ello siempre y cuando dicho contrato no pueda considerarse como de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.

Ante la cuestión que se ha planteado anteriormente, esto es, la necesidad de determinar el contratista o subcontratista si debe aplicarse la inversión del sujeto pasivo y si nos encontramos ante un contrato que determine la aplicación de este mecanismo, la DGT exige la previa comunicación por parte del destinatario. Se trata de una obligación formal no prevista en la norma que pretende dar seguridad al empresario o profesional que ejecuta la obra. Así, será necesario que el contratista principal y, en su caso, los sucesivos subcontratistas destinatarios de las operaciones de ejecución de obra o de cesión de personal, comuniquen expresa y fehacientemente al proveedor o prestador que las mismas se integran en el seno de un contrato principal, promotor-contratista, que tiene por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

Llama la atención que esta obligación no se exige respecto de las relaciones promotor-contratista, si bien por razones de seguridad jurídica para este último será conveniente contar con dicha declaración.

EJEMPLO 23

Un promotor inmobiliario contrata con un empresario la construcción de un edificio. Este, a su vez, subcontrata con otros empresarios la totalidad de la obra de manera parcial. Con uno de ellos ha subcontratado el cerramiento de la fachada y paredes. Este subcontratista a su vez subcontrata con otros empresarios, de un lado el suministro e instalación de las ventanas del edificio, y por otro el suministro de puertas interiores, si bien estas últimas serán instaladas por el empresario que las compra.

Asimismo el contratista principal ha subcontratado con una empresa el conjunto de las instalaciones de fontanería del edificio. El subcontratista ha contratado con varios empresarios la realización de estas obras, y uno de ellos, a su vez, ha contratado con un fontanero acogido al régimen simplificado parte de la obra.

Solución

En todas estas operaciones se producirá la inversión del sujeto pasivo, debiendo comunicar cada uno de los empresarios que contrata parte de la obra con otros empresarios que los contratos se integran en el seno de un contrato principal, promotor-contratista, que tiene por objeto la construcción de una edificación.

No obstante, esta inversión del sujeto pasivo no se producirá respecto del contrato de suministro de puertas, ya que en este caso no se ha contratado la instalación de las mismas, por lo que el empresario suministrador de estos bienes repercutirá IVA al empresario destinatario, el cual, no repercutirá IVA al destinatario puesto que por las obras que realiza él sí que tiene lugar el mecanismo de inversión del sujeto pasivo.

C) Hemos de preguntarnos por la extensión temporal del mecanismo de inversión del sujeto pasivo en los contratos de ejecución de obra; esto es, si comprende exclusivamente el periodo de realización de las obras o va más allá, como pueden ser los trabajos preparatorios al contrato y aquellos que se realizan con posterioridad durante el periodo de garantía

Nuevamente la DGT da una interpretación extensiva y si bien exclusivamente se refiere a los trabajos efectuados en el periodo de garantía indicando que se aplicará también el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, hemos de comprender, por motivos análogos, los trabajos preparatorios. No obstante, hemos de entender que ello es así siempre y cuando unos y otros sean llevados a cabo por los empresarios contratados o subcontratados para realizar los trabajos durante el periodo principal del contrato, esto es, que deriven o tengan su causa directamente del contrato principal de urbanización, construcción o rehabilitación.

EJEMPLO 24

Se aplicará el mecanismo de inversión del sujeto pasivo a las ejecuciones de obra como reparación de humedades, alicatados y trabajos similares realizados tras la entrega de la obra final, pero en periodo de garantía, derivados directamente del contrato principal [Consulta V2583/2012, de 27 de diciembre (NFC045706)].

También se aplicará respecto de la redacción del proyecto o del acopio de materiales para la ejecución de obra, efectuados por el contratista que ejecuta la obra con anterioridad a la misma.

Sin embargo, debe considerarse que no se aplicará respecto a la contratación independiente de la redacción del proyecto de ejecución de obra realizada por el promotor a un arquitecto o ingeniero, ni tampoco al contrato de dirección de obras en las mismas condiciones, dado que ello no es una ejecución de obra.

D) Debemos preguntarnos también por extensión de los conceptos de urbanización de terrenos, construcción y rehabilitación de edificaciones

Además de lo expuesto con anterioridad respecto de la noción de construcción dada por el TJUE, debe indicarse que son las operaciones que comprenden la realización completa de estas obras.

Así, por urbanización de terrenos se comprende el proceso que incluye todas las actuaciones que se realizan para dotar a un terreno de los elementos necesarios para servir a la edificación que sobre ellos exista o vaya a existir, noción que recoge la DGT acudiendo para ello a la legislación urbanística, incluyendo dentro del concepto las actuaciones de transformación urbanística, esto es, tanto las de nueva urbanización, como son las que suponen el paso de un ámbito de suelo de la situación rural a aquel que comprende los servicios exigidos por la ordenación territorial y ur-

banística, o los que tienen por objeto reformar o renovar la urbanización de un ámbito de suelo urbanizado o las actuaciones de dotación o incremento de las dotaciones públicas de un ámbito de suelo urbanizado para reajustar su proporción con la mayor edificabilidad o densidad o con los nuevos usos asignados en la ordenación urbanística.

Esto es, en el caso de que el promotor de la urbanización lleve a cabo un proceso parcial de urbanización que comprenda exclusivamente elementos aislados, no será de aplicación el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo. Sí lo aplicaremos cuando, aun contratándose con distintos contratistas y subcontratistas, del conjunto de todas las actuaciones entre promotor y contratistas, se deduzca que la intención del promotor es la de ejecutar el proceso de urbanización completo.

EJEMPLO 25

Si una junta de compensación contrata la ejecución completa de las obras de urbanización del polígono (ya sea con un contratista o varios) aplicaremos el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, en cuanto estamos dotando al suelo de las infraestructuras necesarias o servicios exigidos por la ordenación territorial y urbanísticas.

Cuando los propietarios de un polígono industrial ya consolidado, aun cuando no se hayan recibido las obras de urbanización por el ayuntamiento (situación habitual), precisan del reasfaltado de algunas calles del polígono porque el uso ha deteriorado el pavimento, no aplicaremos el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, puesto que estas obras no tienen por objeto la urbanización de los terrenos, sino el mantenimiento o reparación de las calles. Lo mismo ocurrirá cuando se contrate por los propietarios de este polígono la reparación de las aceras, o del abastecimiento o evacuación de aguas, o del suministro de energía eléctrica.

En cuanto al concepto de rehabilitación de edificios, estamos ante un concepto fiscal que lo da la propia LIVA en su artículo 20.Uno.22.º y a él deberemos de estar. Su delimitación plantea abundante conflictividad, encontrándonos ante un concepto eminentemente técnico que exige de una especialización que no la tienen los órganos revisores administrativos o jurisdiccionales, ya que se trata de apreciaciones técnicas que exceden de las jurídicas en muchos casos.

Ante las dudas que puedan plantearse por parte de los contratistas o subcontratistas tanto respecto de este concepto de rehabilitación como del anterior de urbanización, la DGT resuelve nuevamente el problema atribuyendo una obligación a los contratistas, si bien puede extenderse a los promotores en este caso, dado que pueden ser ellos los únicos que puedan concretar, de acuerdo con el proyecto de obra, si esta tiene o no la condición de rehabilitación de edificaciones o de urbanización de terrenos. Así, precisa la DGT que será necesario que el contratista principal y, en su caso, los sucesivos subcontratistas destinatarios de las operaciones de ejecución de obra o de cesión de personal, comuniquen expresa y fehacientemente al prestador de tales servi-

cios que los mismos se integran en el seno de un contrato principal, promotor-contratista, que tiene por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

No obstante, ello no elimina todos los problemas, dado que si bien el promotor o el contratista principal pueden considerar que estamos ante una rehabilitación (o una urbanización), una posterior actuación comprobadora de la Administración puede estimar lo contrario, con lo que ello puede implicar. Al margen de que en el caso de que los empresarios destinatarios que se autorrepercutieron tuvieran derecho a deducir íntegramente el impuesto, en cuyo caso la comprobación anterior no alteraría la situación fiscal o económica frente a la Hacienda Pública, puesto que no se ocasiona perjuicio económico alguno a esta, la LIVA no prevé un mecanismo que obligue a tener en cuenta el resultado conjunto de las operaciones realizadas por los dos empresarios, el que ejecutó la obra y quien la recibió, ni se impone una regularización íntegra de la situación, por lo que es de esperar o desear una aplicación prudente, esencialmente observando las consecuencias indeseadas que pueden provocar interpretaciones técnicas equívocas de los empresarios. Todo ello al margen de situaciones que pretendan el abuso de la norma o el fraude fiscal.

E) Otra de las cuestiones a plantear son los contratos mixtos, a los que también alude la DGT en la Consulta 2583/2012 (NFC045706), esto es, aquellos en los que el empresario, por un precio único, se obliga a prestar servicios y realizar ejecuciones de obra en el marco del mismo contrato o subcontrato

En relación con la problemática que suscitan este tipo de contratos mixtos u operaciones complejas existe una amplia jurisprudencia comunitaria y nacional a la que deberemos ajustarnos. Así, entre la primera, basta citar las Sentencias de 22 de octubre de 1998, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, Madgett y Baldwin (NFJ008966); de 25 de febrero de 1999, asunto C-349/96, Card Protection Plan (NFJ007331), o la de 29 de marzo de 2007, asunto C-111/05, Aktiebolaget NN (NFJ025247). Dos son los conceptos básicos a tener en cuenta, sin perjuicio de que exigen una concreción a cada caso concreto, lo que nos llevan a considerar que estamos ante conceptos jurídicos indeterminados. De un lado el de operación accesorio, entendiéndose por tal aquella que no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador. De otro la delimitación de prestación única, estimándose que existe una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza para el cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisoluble cuyo desglose resultaría artificial, de forma que todos los elementos que integran la operación de que se trata resultan necesarios para llevarla a cabo y están estrechamente vinculados entre sí.

EJEMPLO 26

Si un promotor contrata con un empresario la construcción de un edificio aportando todos los materiales, nos encontraremos ante una entrega de bienes a la que aplicaremos el me-

.../...

.../...

canismo de inversión del sujeto pasivo. Si además se contrata la prestación de servicios de dirección de obra facultativa o la de control de los materiales, también aplicaremos dicho mecanismo al conjunto del contrato mixto, dado que estas prestaciones de servicios deben considerarse como accesorias.

F) Finalmente, debe advertirse que se incluyen en la regla de inversión del sujeto pasivo las prestaciones de servicios consistentes en cesiones de personal para la realización de las anteriores ejecuciones de obra, teniendo en cuenta que se exige:

- a) Las cesiones de personal deben tener por objeto la realización de las obras de urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.
- b) Como señala la DGT, debe tratarse de cesiones de personal para la realización de operaciones que tengan la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra. Debe exigirse una vinculación directa o exclusiva con la ejecución de la obra que reúna los requisitos que venimos examinando. Se trata de una interpretación restrictiva, que también realiza la DGT, dado que estamos ante una regla especial, quedando fuera del mecanismo de inversión la cesión de personal que no pueda vincularse exclusivamente con la ejecución de la obra. Cuestión distinta es que se ceda personal para la realización de varias obras, reuniendo cada una de ellas las condiciones exigidas para aplicar el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, en cuyo caso debe entenderse que también se aplicará a la cesión de personal.
- c) Quedan comprendidas las cesiones de personal que tengan lugar entre el contratista y el promotor y aquellas en las que los destinatarios sean el contratista principal u otros subcontratistas, involucrados en el contrato principal formalizado entre el promotor y el contratista.

En ambos casos, de acuerdo con la Directiva comunitaria, nos encontramos ante la cesión de personal para el desempeño de las actividades de urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones. Por ello, debemos entender que el concepto de contratista comprende cualquier empresario que ceda personal con los fines anteriores.

EJEMPLO 27

Aplicaremos el mecanismo de inversión del sujeto pasivo a las cesiones de personal que los socios o partícipes, sujetos pasivos del IVA, de una unión temporal de empresas (UTE)

.../...

.../...

o una agrupación de interés económico (AIE) realizan a favor de estas entidades, siempre que la UTE o la AIE realicen ejecuciones de obra que cumplan los requisitos que hemos examinado.

4.6.4. Infracciones por aplicación incorrecta de la regla de inversión del sujeto pasivo

Una cuestión que preocupará frecuentemente a los empresarios o profesionales, esencialmente cuando no pueda deducirse con claridad si la ejecución de obra que ello llevan a cabo se enmarca en el objeto del supuesto de inversión del sujeto pasivo es la posible infracción tributaria que pudieran cometer y, por consiguiente, la sanción que podría imponerles la Administración tributaria.

Indudablemente cuando no deba aplicarse la regla de inversión del sujeto pasivo y a pesar de ello el empresario que ejecuta la obra la aplica, podríamos estar ante una conducta que podría tipificarse como infracción tributaria. No obstante, es hora de plantearse, además de la necesaria concurrencia del elemento subjetivo o culpabilidad y de la complejidad en la aplicación de la norma considerando las distintas circunstancias que concurran en cada caso, si existe o no perjuicio económico alguno para la Hacienda Pública y las consecuencias que esa ausencia debe implicar para el sujeto pasivo en supuestos en que, como sucede en IVA, el impuesto es neutral entre empresarios y del conjunto de las declaraciones efectuadas por ellos no se produce, como se indica, perjuicio alguno a la Hacienda Pública.

Al margen de ello, la DGT en la Consulta V2583/2012 (NFC045706), recuerda lo dispuesto en el artículo 179.2 d) de la Ley General Tributaria (LGT), en el sentido de que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Estima la DGT que «a estos efectos, será un elemento a tener en consideración el hecho de que el empresario o profesional que ejecute las obras o ceda personal haya recibido del destinatario una comunicación expresa y fehaciente de que dichas operaciones se integran en el seno de un contrato principal, promotor-contratista, que tiene por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones».

No debe olvidarse que esta declaración no supondrá sino un indicio o elemento a considerar por parte de la Administración tributaria, pero tendrá en cuenta el conjunto de circunstancias o elementos que concurran en cada operación, y es la norma la que impone al sujeto pasivo que realiza la operación la determinación del régimen fiscal aplicable, para lo que contará con dicha declaración, que, en determinados supuestos, no constituirá prueba plena que acredite el régimen tributario a aplicar.

4.7. INCIDENCIA DE LAS REGLAS DE INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO EN OPERACIONES QUE DAN LUGAR A PAGOS ANTICIPADOS A PARTIR DEL 31 DE OCTUBRE DE 2012

La Ley 7/2012 entró en vigor el 31 de octubre de 2012, último día del periodo de liquidación mensual correspondiente a este mes, por lo que las reglas de inversión que se han examinado serán de aplicación a las operaciones cuyo devengo tuvo lugar en esta fecha.

La cuestión que puede suscitar una amplia problemática es la relacionada con los pagos anticipados y su devengo. Dado que estas reglas son aplicables a las operaciones que se han examinado, deberemos dar el mismo tratamiento a los pagos anticipados que se realicen a cuenta en el desarrollo de estas operaciones.

Especial mención merecen las certificaciones de obra emitidas por contratistas y subcontratistas en la realización de ejecuciones de obra que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

En estas operaciones, las certificaciones de obra por trabajos no concluidos de edificaciones o urbanizaciones no terminadas supondrán, por regla general, la aplicación de la regla de pagos anticipados del artículo 75 de la LIVA, produciéndose el devengo cuando se abonan.

Ello supone que, en relación con las certificaciones de obra emitidas a partir del 31 de octubre, no debe existir problema alguno debiendo considerarse que el sujeto pasivo es el destinatario, por lo que no deberá repercutirse cuota alguna en factura emitida por el subcontratista al contratista o por este al promotor de la obra.

No obstante, si las certificaciones han sido expedidas con anterioridad al 31 de octubre de 2012 y están pendientes de abono, deberá tenerse en cuenta la conjunción de las dos reglas anteriores: el devengo tiene lugar cuando se abone, y al producirse una vez entrada en vigor la Ley 7/2012, el sujeto pasivo por inversión será el destinatario si este es empresario o profesional. Implica lo anterior que la factura a emitir por el contratista o por el subcontratista no deberá contener repercusión por el impuesto.

EJEMPLO 28

Un contratista está realizando las obras correspondientes a un edificio para una entidad financiera, en el que instalará su sede social. Las obras comenzaron el 1 de marzo de 2012, emitiéndose certificaciones mensuales de obra a la finalización de cada mes, siendo abonadas a los tres meses.

.../...

.../...

Solución

Por las certificaciones correspondientes a los meses de marzo a junio inclusive, como el pago se produce antes de la entrada en vigor de la Ley 7/2012, el contratista deberá emitir factura con repercusión del impuesto, siendo este el sujeto pasivo del impuesto. A partir de la certificación correspondiente al mes de julio, el devengo de estas se produce a partir del 31 de octubre de 2012, por lo que se producirá la regla de inversión del sujeto pasivo. Aun cuando las certificaciones correspondientes a los meses de julio a septiembre se expiden con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 7/2012, el devengo tiene lugar con posterioridad, por lo que el sujeto pasivo será el destinatario, esto es, la entidad financiera, que recibirá factura sin repercusión del IVA. El destinatario deberá autorrepercutirse el impuesto y se deducirá en la medida en que tenga derecho a ello, esto es, por la prorrata que aplique (es lógico considerar que la entidad financiera quedará sujeta a la regla de prorrata). Las facturas deberán emitirse a partir de la fecha del devengo, por lo que por la certificación de obra del mes de julio, cuyo devengo se produce el 31 de octubre, deberá expedirse factura a partir de este momento, dentro del plazo previsto en el Reglamento de Facturación. Otro tanto ocurre con las certificaciones de los meses posteriores.

Ahora bien, se han planteado diversas cuestiones en relación con la expedición de estas facturas. Así, de acuerdo con la LIVA y su reglamento, así como el Reglamento de Facturación, la factura se emite en el momento del devengo o si el destinatario es otro empresario o profesional en los plazos que se indican en el Reglamento de Facturación. Ahora bien, es habitual que el contenido de la certificación de obra incluya un documento denominado «factura», pero en el caso de que consideremos que dicha certificación tiene la consideración de pago anticipado mal puede denominarse al citado documento como factura puesto que el devengo no ha tenido lugar todavía. Esta cuestión ha sido ya analizada tanto por el TEAC [Resolución de 19 de abril de 2006 (NFJ023580)] como por la Audiencia Nacional [Sentencia de 23 de abril de 2008, recurso 285/2006 (NFJ029194)] sin que se exima a los contratistas del cumplimiento de las obligaciones de facturación, en concreto la de hacer constar la fecha de devengo cuando es distinta de la de expedición de factura [en sentido análogo, la Sentencia del TS de 20 de marzo de 2012, recurso 6208/2008 (NFJ046613)].

De otra parte, se suscita el problema de las Administraciones Públicas cuando son las promotoras de las ejecuciones de obra. En el supuesto de que no sean consideradas empresarios o profesionales no aplicaremos la regla de inversión del sujeto pasivo. Ahora bien, si las obras se afectan, en todo o en parte, a una actividad económica incluida en el ámbito objetivo del impuesto, los órganos de las Administraciones Públicas actuarán como empresarios o profesionales y deberemos aplicar en ese caso la regla de inversión del sujeto pasivo.

La determinación de la circunstancia anterior, esto es, el carácter de empresario o profesional de la Administración destinataria de las obras corresponderá al empresario que realiza las

obras, con la dificultad que ello conlleva, si bien, de acuerdo con las previsiones del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, de 15 de junio, la condición y calidad con la que actúa el destinatario se determina de acuerdo con las presunciones que en él se contienen, entre otras el suministro de un número de identificación a efectos del IVA.

Sería deseable que, dado que en el precio del contrato debe figurar el IVA, esta partida debería concretarse en los pliegos de cláusulas administrativas redactados por la Administración contratante, siempre que quede sujeta a la normativa reguladora de los contratos públicos.

También deberíamos plantearnos la finalidad de la regla contenida en el artículo 88.Uno, párrafo segundo de la LIVA («en las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas al impuesto cuyos destinatarios fuesen entes públicos se entenderá siempre que los sujetos pasivos del impuesto, al formular sus propuestas económicas, aunque sean verbales, han incluido dentro de las mismas el IVA que, no obstante, deberá ser repercutido como partida independiente, cuando así proceda, en los documentos que se presenten para el cobro, sin que el importe global contratado experimente incremento como consecuencia de la consignación del tributo repercutido») y su desarrollo reglamentario (de acuerdo con el art. 25 del RIVA «los pliegos de condiciones particulares previstos en la contratación administrativa contendrán la prevención expresa de que a todos los efectos se entenderá que las ofertas de los empresarios comprenden no solo el precio de la contrata, sino también el importe del impuesto»). Como en el supuesto de producirse la regla de inversión del sujeto pasivo la cuota de IVA no va a ser objeto de repercusión por parte del contratista a la Administración, sería deseable o la modificación legislativa de las normas que puedan estar afectadas, o una rápida interpretación por parte de los órganos administrativos encargados de fijar la doctrina administrativa a efectos de aclarar la actuación de los empresarios frente a las Administraciones Públicas.

5. RECTIFICACIÓN DE CUOTAS REPERCUTIDAS

5.1. ADAPTACIÓN DE LA LIVA A LA LGT DE 2003

El legislador regula en el artículo 89 de la LIVA el procedimiento de rectificación de cuotas repercutidas por el sujeto pasivo cuando se produzcan las causas previstas en el mismo, imponiéndoles tal obligación cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de la LIVA, dan lugar a la modificación de la base imponible.

Es en el apartado quinto donde se recoge el procedimiento para llevar a cabo la rectificación de las cuotas repercutidas distinguiéndose dos supuestos, en función del sentido positivo o negativo de la misma, ya que pueden suponer un aumento de las inicialmente repercutidas o una minoración.

Cuando supongan un aumento de las inicialmente repercutidas, y no haya mediado requerimiento previo por parte de la Administración tributaria, el sujeto pasivo debe presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicándose el recargo y los intereses de demora que procedan.

En relación con estas dos obligaciones accesorias, el artículo 89.Cinco se refería al artículo 61, número 3 de la LGT de 1963 (norma vigente en el momento de la entrada en vigor de la LIVA). La promulgación de la LGT de 2003 hacía necesaria la adaptación técnica a los preceptos reguladores de los recargos e intereses de demora contenidos en esta última, lo que se efectúa con la Ley 7/2012 al modificar el párrafo primero del artículo 89.Cinco de la LIVA.

El recargo y los intereses de demora que se exijan por la presentación de la declaración-liquidación rectificativa lo serán de acuerdo con los artículos 26 (interés de demora) y 27 (recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo) de la LGT de 2003.

Recordemos que estas prestaciones accesorias no se exigirán cuando la rectificación se funde en las causas de modificación de la base imponible establecidas en el artículo 80 de la LIVA o se deba a un error fundado de derecho, en cuyo caso el sujeto pasivo podrá incluir la diferencia correspondiente en la declaración-liquidación del periodo en que se deba efectuar la rectificación.

EJEMPLO 29

Un sujeto pasivo rectifica en el mes de diciembre de este ejercicio dos operaciones realizadas en el mes de enero, cuyos destinatarios eran dos empresarios o profesionales a efectos del IVA. El resultado de la autoliquidación presentada por el primer periodo del ejercicio fue a ingresar a la Administración tributaria. La primera tiene su causa en que repercutió el tipo impositivo del 10 % y no el del 21 % al que tributaba la operación. En el segundo caso se incrementa la base imponible como consecuencia de la alteración del precio o contraprestación (causa prevista en el art. 80.Dos de la LIVA).

Solución

Respecto de la primera rectificación, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación complementaria del primer periodo del ejercicio, aplicándose sobre el resultado positivo de la cantidad a ingresar al Tesoro Público las prestaciones accesorias que exige el artículo 89.Cinco, párrafo primero, esto es, el recargo por presentación extemporánea del artículo 27 de la LGT; sin que procedan intereses de demora puesto que no ha transcurrido más de un año desde la presentación de la autoliquidación correspondiente al primer periodo.

En cuanto a la segunda de las rectificaciones, se recogerá en la declaración-liquidación que presentará el sujeto pasivo correspondiente al último periodo del ejercicio, sin que deba incluir la operación en la autoliquidación complementaria anterior, y sin que procedan recargo o intereses de demora.

5.2. EJERCICIO DE LA ACCIÓN DE REINTEGRACIÓN CONCURSAL U OTRAS DE IMPUGNACIÓN EN EL SENODE CONCURSO DE ACREEDORES Y LA RECTIFICACIÓN DE CUOTAS REPERCUTIDAS

Como se ha indicado, el artículo 89.Cinco de la LIVA recoge dos procedimientos para modificar las cuotas repercutidas, en función de que las rectificaciones supongan un aumento o una minoración. El legislador introduce ahora un supuesto específico de rectificación referido a los procesos concursales, añadiendo un párrafo, el cuarto, a este precepto. Hay que advertir que la necesidad de ajustar tanto las cuotas repercutidas como las soportadas en estos supuestos hace que se modifique también el artículo 114.Dos.2.º de la LIVA, al que se aludirá posteriormente.

El legislador recoge en la Ley Concursal diversos mecanismos para revisar aquellas actuaciones que fueron llevadas a cabo por el concursado en la etapa inmediata anterior a la declaración del concurso, que tienen la finalidad de asegurar su patrimonio no agravando la posición de los acreedores, ya que podrían dar lugar a ocasionar perjuicio a los acreedores o, en su caso, beneficiar a uno o varios de ellos frente al resto. Pretende el legislador que la situación de insolvencia previa del concursado que desemboca en la declaración de concurso o en la que pueden existir desajustes en la economía del futuro concursado puedan dañar los intereses del conjunto de acreedores. Mediante estos mecanismos se reintegran a la masa activa los bienes y derechos que salieron del patrimonio del deudor en esa etapa previa en perjuicio del conjunto de acreedores.

También la Hacienda Pública puede verse afectada en estas situaciones, y a fin de que no resulte perjudicada en sus intereses, el legislador establece ahora la obligación de rectificar tanto el impuesto repercutido como el impuesto soportado como consecuencia de las acciones de reintegración a la masa u otras previstas en la Ley Concursal, esto es, de los mecanismos de protección del patrimonio del concursado, de manera que se impida el empeoramiento de la posición acreedora o de los derechos de la Hacienda Pública; aun cuando podría plantearse si ello no supone un privilegio de un acreedor sobre el resto, a pesar del interés público que persigue la Administración.

Como ha señalado el TJUE [entre otras, en Sentencias de 11 de mayo de 2006, asunto C-384/04, Federation of Technological Industries y otros (NFJ022188), y de 29 de marzo de 2012, asunto C-436/10, BLM (NFJ046341)] la neutralidad que debe presidir el impuesto hace que el IVA no suponga un esfuerzo fiscal para los empresarios, de manera que la configuración del mecanismo de liquidación del impuesto supone que el empresario que devenga el impuesto no sea sino un mero recaudador por cuenta de la Hacienda Pública y el destinatario recupera el impuesto soportado vía autoliquidación. Los desajustes que se produzcan en este proceder pueden incidir en los derechos de la Hacienda Pública, y el legislador establece los mecanismos correctores que permitan evitar estos perjuicios para la Hacienda Pública.

En la Ley Concursal se recogen en los artículos 71 a 73 las acciones de reintegración (se tramitan por el cauce del incidente concursal, estando legitimados activamente la administración concursal, de manera exclusiva para impugnar los acuerdos de refinanciación, y los acreedores que hayan instado por escrito de la administración concursal el ejercicio de alguna acción, señalando

el acto concreto que se trata de rescindir o impugnar y el fundamento para ello, cuando la administración concursal no ejercite la acción dentro de los dos meses siguientes al requerimiento), a través de las que se obtiene la rescisión de los actos perjudiciales para la masa activa realizados por el deudor dentro de los dos años anteriores a la fecha de la declaración, aunque no hubiere existido intención fraudulenta. Se añade en la norma que el ejercicio de estas acciones rescisorias no impide el de otras acciones de impugnación de actos del deudor que procedan conforme a Derecho, las cuales pueden ejercitarse ante el juez del concurso de acuerdo a las reglas de legitimación y procedimiento que para las primeras se contienen en el artículo 72. La ley presume la existencia de perjuicio patrimonial, no admitiendo prueba en contrario, en el caso de actos de disposición a título gratuito (con la excepción de liberalidades de uso, y de pagos u otros actos de extinción de obligaciones cuyo vencimiento fuere posterior a la declaración del concurso, excepto si contasen con garantía real, en cuyo caso se aplicará lo previsto en el precepto para esta situación que seguidamente se expresa). Por otro lado, se establece que se presumirá el perjuicio (que debe ser probado por quien ejercita la acción rescisoria) en los siguientes supuestos (incluidos los citados antes que cuenten con garantía real), salvo prueba en contrario:

- 1.º Los dispositivos a título oneroso realizados a favor de alguna de las personas especialmente relacionadas con el concursado.
- 2.º La constitución de garantías reales a favor de obligaciones preexistentes o de las nuevas contraídas en sustitución de aquellas.
- 3.º Los pagos u otros actos de extinción de obligaciones que contasen con garantía real y cuyo vencimiento fuere posterior a la declaración del concurso.

También se fijan en la norma determinados actos que no pueden ser objeto de rescisión, en concreto: 1.º Los ordinarios de la actividad profesional o empresarial del deudor realizados en condiciones normales. 2.º Los comprendidos en el ámbito de leyes especiales reguladoras de los sistemas de pagos y compensación y liquidación de valores e instrumentos derivados. 3.º Las garantías constituidas a favor de los créditos de Derecho Público y a favor del FOGASA en los acuerdos o convenios de recuperación previstos en su normativa específica. 4.º Los acuerdos de refinanciación alcanzados por el deudor, así como los negocios, actos y pagos, cualquiera que sea la forma en que se hubieren realizado, y las garantías constituidas en ejecución de tales acuerdos, cuando en virtud de estos se proceda, al menos, a la ampliación significativa del crédito disponible o a la modificación de sus obligaciones, bien mediante prórroga de su plazo de vencimiento o el establecimiento de otras contraídas en sustitución de aquellas, siempre que respondan a un plan de viabilidad que permita la continuidad de la actividad profesional o empresarial en el corto y medio plazo y que con anterioridad a la declaración del concurso cuenten con las condiciones que se recogen en el precepto.

Desde el punto de vista del IVA lo trascendente es que el procedimiento judicial que estime las pretensiones de los legitimados en el ejercicio de las acciones concluye con sentencia que declarará la ineficacia del acto impugnado y condenará a la restitución de las prestaciones objeto de aquel, con sus frutos e intereses, lo que tiene evidentes efectos sobre el impuesto.

De acuerdo con el artículo 80.Dos de la LIVA, la base imponible determinada conforme a las reglas previstas en los artículos 78 y 79 se modificará en la cuantía correspondiente cuando por resolución firme judicial queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas, exigiéndose la rectificación de las cuotas repercutidas. Hasta ahora esta rectificación se efectuaba ajustándose a las reglas contenidas en el artículo 89.Cinco de la LIVA, distinguiéndose en función de si el resultado suponía un aumento o una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas.

Con el fin de disminuir el riesgo de perjuicio económico para la Hacienda Pública, el legislador recoge en este artículo 89.Cinco una regla específica de rectificación de las cuotas repercutidas para las acciones de reintegración y otras de impugnación en el seno del concurso, que tiene su fundamento en la causa de modificación de la base imponible del artículo 80.Dos, antes citada.

De esta forma, en los supuestos en que la operación gravada quede sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso, el sujeto pasivo deberá proceder a la rectificación de las cuotas inicialmente repercutidas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que fueron declaradas las cuotas devengadas.

En el precepto se alude a la rectificación de cuotas repercutidas a efectuar por el sujeto pasivo que hubiera realizado la operación que ahora se anula como consecuencia del ejercicio de las acciones en el seno del concurso. Al no especificarse más la rectificación podrá ser realizada tanto por el concursado como por un tercero, y podrá suponer tanto una minoración de las cuotas repercutidas como una minoración.

Esto es, lo habitual será que la rectificación de las cuotas repercutidas deba ser efectuada por el sujeto pasivo en concurso y por una transmisión de un bien que el juez mercantil declara improcedente de acuerdo con la norma concursal, integrándose nuevamente en el patrimonio del concursado el bien. En este caso concreto supondrá una modificación a la baja del IVA devengado y repercutido y, por tanto, la reducción de las deudas que se encuentran pendientes frente a la Hacienda Pública, pues lo lógico será que se produzca una minoración de la deuda concursal. Ello supondrá además que no se producirán efectos sobre las deudas de la masa por el ejercicio de la actividad empresarial o profesional que realice el concursado con posterioridad a la declaración de concurso. Pero como se ha apuntado, el precepto no alude expresamente al sujeto pasivo en concurso, sino a las situaciones que se produzcan como consecuencia del ejercicio de las acciones de reintegración y otras de impugnación en el seno del procedimiento concursal, concepto este más amplio que el que se acaba de apuntar.

Este supuesto de rectificación queda al margen de los dos previstos en el artículo 80.Cinco de la LIVA, planteando, entre otras, las siguientes cuestiones:

- A) Exigencia de recargos e intereses de demora. En el caso de que de la rectificación suponga un incremento de las cuotas inicialmente repercutidas, cabe plantearse si resultan exigibles el recargo por extemporaneidad y los intereses de demora.

Debe advertirse que el supuesto exige la concurrencia de una sentencia previa dictada en el proceso de reintegración o de otra acción de impugnación, lo que implica que la causa de la modificación de la base imponible quede incluida en el supuesto previsto en el artículo 80.Dos y, por tanto, de no existir este procedimiento específico que ahora se establece, se impediría la exigencia de estas obligaciones accesorias; por lo que debemos concluir que no son exigibles tampoco para el supuesto que ahora examinamos estas obligaciones accesorias. De otra parte, no se prevé la remisión a un párrafo anterior del precepto, sin que pueda deducirse que lo querido por el legislador sea aplicar las consecuencias que prevé el párrafo primero del artículo 89.Cinco en donde, reiteramos, se recoge la rectificación de las cuotas para supuestos distintos de los previstos en el artículo 80 de la ley, y el supuesto que ahora examinamos queda incluido en este último precepto de la LIVA.

- B) Devolución de las cuotas indebidamente repercutidas. En el supuesto de que la rectificación suponga una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el legislador obliga a rectificar la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que fueron declaradas las cuotas devengadas. Ello supone que no pueda iniciarse el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos ante la Administración tributaria, con lo que queda excluida la posibilidad de ejercicio de la acción prevista en el artículo 89.Cinco, párrafo tercero, letra a). No obstante se impide también el ejercicio de la acción prevista en la letra b), ya que en el supuesto que examinamos debe rectificarse la declaración-liquidación del periodo en que fueron declaradas las cuotas devengadas, y no la del periodo en que se producen las circunstancias que conllevan la rectificación (cuando recae sentencia firme en el proceso de reintegración o de otras acciones de impugnación en el seno del proceso concursal). En el párrafo ahora introducido por el legislador no se establecen las actuaciones que deberá llevar a cabo el sujeto pasivo que rectifica y, ante la imposibilidad de acudir a la vía de la devolución de ingresos indebidos, puede considerarse que el sujeto pasivo, que rectifica minorando las cuotas repercutidas en su día, deba ahora reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso. En el supuesto de que el sujeto pasivo sea un tercero reintegrará las cuotas al concursado, mientras que en el caso de ser este último el que deba rectificar el reintegro quedará sujeto a las normas concursales.

En el precepto de la LIVA se alude a que la operación realizada por el empresario o profesional quede sin efecto como consecuencia del ejercicio de las acciones de reintegración u otras de impugnación dentro del concurso, pero no se hace referencia alguna a las diversas vicisitudes que pueden darse como consecuencia de la anulación de la operación o en la ejecución de la sentencia. Si bien para algunas de estas variables encontramos respuesta en la LIVA, otras actuaciones de las partes en ejecución de la resolución judicial nos llevarán a tener que efectuar un ejercicio de interpretación que permita ajustar su tributación dentro de los preceptos de la LIVA.

El legislador parece que no ha tenido en cuenta más opción que la de reintegro o la restitución de los bienes o de las prestaciones objeto de la acción. Es el supuesto de reintegro de un bien mueble o inmueble, en cuyo caso no hay obstáculo alguno para aplicar el precepto en sus términos, rectificando la cuota inicialmente repercutida y procediendo a reintegrar al destinatario la cuota indebida.

Frente al artículo 73 de la Ley Concursal, en donde el legislador prevé diversas situaciones que pueden tener lugar, regulando los efectos de las acciones, en materia de IVA no se han previsto estas distintas hipótesis, considerando que basta con establecer la obligatoriedad de rectificar las cuotas inicialmente repercutidas, lo que es de todo punto insuficiente, y exigirá, como se ha señalado, de una ardua tarea de interpretación de la norma.

Así, podríamos señalar, entre otras, las siguientes situaciones:

- A) Además de restituir los bienes o prestaciones objeto de las operaciones que han quedado sin efecto, es posible que el sujeto pasivo que las realizó deba también restituir las prestaciones objeto del acto impugnado con sus frutos e intereses.

En este caso, no hay duda de que deberá aplicarse lo dispuesto en el artículo 89.Cinco, último párrafo y rectificar la cuota repercutida en cuanto se rescinde la operación.

Ahora bien, debemos preguntarnos por los frutos e intereses que debe restituirse junto con el bien. Por estos no debe efectuarse rectificación alguna, puesto que en su día no se repercutió el IVA, aunque se cuestiona si el sujeto pasivo que ahora los entrega junto con el bien que los ha generado, debe repercutir el impuesto, ya que podría entenderse que a efectos del IVA tiene lugar una entrega de bienes o una prestación de servicios.

Teniendo en cuenta la naturaleza y carácter de estos frutos e intereses, puede integrarse este supuesto entre los previstos en el artículo 78.Tres.1.º de la LIVA, al establecerse que no se incluirán en la base imponible las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, distintas de las contempladas en el apartado Uno que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto. En conclusión, al no incluirse en la base imponible de la operación no deberá repercutirse el impuesto, ya que nos encontramos ante una rescisión de la operación con base en una decisión judicial que obliga a reponer la operación al momento en que se tuvo lugar.

- B) También puede darse la situación de que no puedan ser reintegrables los bienes o servicios a la masa, al pertenecer a tercero no demandado o que, de acuerdo con la resolución judicial dictada, el adquirente hubiera procedido de buena fe o gozase del carácter de irreivindicables o de protección registral. Conforme a la Ley Concursal, se condenará a quien hubiera sido parte en el acto rescindido a entregar el valor que tuvieran cuando salieron del patrimonio del deudor concursado, más el interés legal, si bien el órgano jurisdiccional puede apreciar mala fe en quien con-

trató con el concursado, imponiendo en la sentencia que se le condene a indemnizar la totalidad de los daños y perjuicios causados a la masa activa.

Como puede observarse, en este caso no hay restitución de bien o derecho alguno sino del valor que tenían cuando salieron del patrimonio del deudor concursado. Por ello, no se entiende que ahora el legislador prevea la rectificación de las cuotas repercutidas ya que no se integra bien o derecho en el patrimonio del concursado sino su valor.

La obligación de rectificar las cuotas repercutidas debería limitarse a aquellos supuestos en que se restituye la operación original, esto es, los bienes o derechos que fueron objeto de la operación, quedando excluidos, por regla general, el resto de los supuestos, como es el caso de condenar al pago del valor de los bienes o derechos cuando salieron del patrimonio del deudor concursado, o el reintegro de frutos e intereses.

En cuanto a la forma de proceder, el precepto alude a la presentación de una declaración-liquidación que afecta al periodo en el que se produjo la operación, por lo que se plantea la naturaleza o carácter de esta declaración. El precepto exige la presentación de esta segunda autoliquidación fuera de plazo que, al suponer una minoración de las cuotas devengadas (se modifica la base imponible de las operaciones realizadas por el sujeto pasivo que dieron lugar a cuotas repercutidas en factura), no supone una declaración-liquidación complementaria puesto que el resultado de esta segunda autoliquidación nunca puede ser a ingresar más, sino el de devolver o compensar más. En este último caso, la propia mecánica del impuesto llevará consigo que deba trasladarse este saldo a compensar superior a los periodos posteriores, lo que supondrá la necesidad de presentar declaraciones-liquidaciones que rectifiquen también las presentadas en esos periodos, lo que puede ser laborioso en tanto en cuanto podemos arrastrar el saldo a compensar durante cuatro años. También en su caso, llevará consigo la necesidad de presentar las correspondientes rectificaciones de las declaraciones-resúmenes anuales.

A la vista de lo anterior, bien podríamos considerar que nos encontramos ante una solicitud de rectificación de declaración-liquidación, si bien el medio utilizado es el de una nueva autoliquidación presentada por el sujeto pasivo.

6. CONCURSO DE ACREEDORES Y EJERCICIO DEL DERECHO A LA DEDUCCIÓN

6.1. ORIGEN DE LA REFORMA

La Administración tributaria ha sido siempre sensible a la situación de concurso en que pueden encontrarse los empresarios o profesionales, sujetos pasivos del IVA, esencialmente por lo que se refiere a la gestión de las cuotas a deducir y su rectificación, lo que ha motivado diversas reformas en la LIVA, referidas esencialmente a la modificación de la base imponible, o a la concreción del

deudor (inversión del sujeto pasivo). La finalidad de estas reformas no ha sido otra que la de evitar el perjuicio económico a la Hacienda Pública facilitando la gestión del impuesto e imponiendo medidas que impidan la alteración del principio de neutralidad que debe presidir este impuesto.

Con la Ley 7/2012 se introducen diversas medidas, teniendo su causa la primera de ellas en la jurisprudencia civil, debido a los supuestos en los que el auto de declaración de concurso se dicta a lo largo del periodo de liquidación trimestral o mensual del IVA, en los que es necesario diferenciar si los créditos son concursales o contra la masa. Frente a la posición de la Administración tributaria, el TS había señalado que los créditos de IVA por hechos imponible anteriores a la declaración de concurso debían calificarse como concursales.

La declaración-liquidación trimestral o mensual por IVA que debe presentar el sujeto pasivo es única, lo que impide o dificulta la diferenciación entre créditos concursales y contra la masa, en razón a la jurisprudencia anterior, ya que se exigiría una actuación exhaustiva de comprobación y regularización por la Administración tributaria. El legislador establece ahora la obligación de presentar por el obligado tributario dos declaraciones-liquidaciones, una por los hechos imponibles anteriores a la declaración del concurso y otra por los posteriores, recogiendo en la primera, de forma imperativa, la totalidad de los saldos a compensar correspondientes a periodos de liquidación anteriores a la declaración de concurso, trasladando al sujeto pasivo la determinación o concreción de los créditos.

Una segunda reforma se encamina a limitar formalmente el derecho a la deducción, puesto que deberá ejercitarse, cuando se hubieran soportado las cuotas con anterioridad al auto de declaración de concurso, en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que dichas cuotas fueron soportadas, derogándose para estos supuestos el plazo de caducidad de cuatro años que tiene el sujeto pasivo para ejercitar este derecho a la deducción.

A través de la tercera modificación legislativa se exige que la rectificación de deducciones como consecuencia de la declaración de concurso deba realizarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se ejerció la deducción; así como las consecuencias o efectos del ejercicio de acciones de reintegración u otras de impugnación en el seno del concurso.

En definitiva, el legislador ha querido separar, en los casos en que un sujeto pasivo se encuentre en situación de concurso, el impuesto soportado antes y después de la declaración de concurso, estableciendo un corte cuando concurra esta circunstancia, o un tratamiento diferenciado entre el IVA soportado con anterioridad y después del concurso.

Se pretende en definitiva con esta reforma:

- Clarificar la situación de los créditos concursales y contra la masa en las relaciones entre el concursado y la Hacienda Pública.
- No permitir la deducción de cuotas soportadas anteriores a la declaración de concurso en declaraciones-liquidaciones posteriores.

- Creación del periodo trimestral o mensual fraccionado para aquel en que se produce la declaración de concurso.
- Nuevo tratamiento específico para las cuotas soportadas que deben ser objeto de rectificación como consecuencia de la declaración de concurso.

Estas modificaciones en materia de deducciones por el concursado exigen de un desarrollo reglamentario y, por tanto, la necesidad de modificar también el Reglamento del Impuesto, debiendo concretarse el modelo o modelos de declaración-liquidación en los que el sujeto pasivo debe proceder a efectuar las operaciones anteriores, o cuando menos la forma en que deberá realizarlas a través de la interpretación administrativa correspondiente, e incluso la posibilidad o no de trasladar los saldos a compensar generados en periodos anteriores a la declaración de concurso (esencialmente el correspondiente al primer periodo trimestral o mensual partido en que se produce el concurso) a periodos posteriores al de la declaración.

6.2. CUOTAS SOPORTADAS CON ANTERIORIDAD A LA DECLARACIÓN DEL CONCURSO. EJERCICIO DEL DERECHO A LA DEDUCCIÓN

Conforme al artículo 99.1 de la LIVA los sujetos pasivos podrán deducirse globalmente el montante total de las cuotas deducibles soportadas en un periodo del importe total de las cuotas del IVA devengadas durante el mismo periodo de liquidación en el territorio de aplicación del impuesto como consecuencia de las entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes o prestaciones de servicios por ellos realizadas.

En el apartado tercero de este precepto se determina el momento temporal en que puede ejercitarse el derecho a la deducción, reconociéndose la posibilidad de que este derecho pueda ejercitarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo de liquidación en que el sujeto pasivo haya soportado las cuotas deducibles o también en las de los siguientes, siempre que no haya transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del derecho, de acuerdo con las reglas establecidas en el artículo 98.

EJEMPLO 30

Un sujeto pasivo en el primer periodo de declaración-liquidación trimestral del año natural tiene un saldo de IVA devengado a declarar en el modelo de autoliquidación 303 de 50.000 euros. Ha soportado cuotas por operaciones recibidas de distintos proveedores (devengadas en este periodo), teniendo dichas cuotas el carácter de deducibles de acuerdo con el título VIII de la LIVA y recibiendo las correspondientes facturas, por un importe de 200.000 euros.

.../...

.../...

El sujeto pasivo si bien tiene obligación de dar cumplimiento a las obligaciones formales en cuanto a los documentos justificativos del derecho a deducir (registro en el libro de facturas recibidas y contabilización de las operaciones), no tiene obligación de declarar el importe de las cuotas soportadas en la declaración-liquidación correspondiente a este periodo, en tanto puede ejercitar este derecho a la deducción en las declaraciones-liquidaciones correspondientes a los periodos siguientes hasta un plazo máximo de cuatro años desde la fecha en que nació el derecho a deducir. Si bien puede no ser habitual, sin embargo podrá declarar, por ejemplo, un importe a deducir hasta anular el saldo de IVA devengado y el exceso no declararlo en este periodo sino en los sucesivos. Ello supondrá también que el derecho a compensar saldos nacerá más tarde, a partir de la declaración-liquidación en que declare las cuotas soportadas deducibles y se genere el exceso de IVA soportado deducible sobre el devengado, sin que surja en la actual.

La conjunción de ambas reglas y su aplicación a las situaciones de concurso conllevaba con asiduidad que la Hacienda Pública se encontrase en una posición perjudicial en la defensa de sus intereses. El sujeto pasivo del impuesto no tiene obligación de consignar en las autoliquidaciones en las que se cumplan todas las condiciones para ejercitar el derecho a la deducción las cuotas soportadas deducibles, ya que tiene un periodo de cuatro años para ello. En numerosas ocasiones ocurre que se dicta auto declarativo de concurso y el concursado tiene todavía cuotas soportadas deducibles respecto de las que no ha ejercitado el derecho a la deducción, bien porque no se han cumplido las condiciones para que sean deducibles, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 92 y siguientes de la LIVA, bien porque, de acuerdo con el plazo que le otorga el artículo 99. Tres, párrafo primero, no ejerce este derecho en la declaración liquidación en la que concurren todos los requisitos, sino que se reserve este derecho para ejercitarlo en declaraciones-liquidaciones posteriores hasta el transcurso de cuatro años desde la fecha del devengo de cada una de las operaciones por las que fue destinatario. Con ello, en situaciones de concurso podía obtenerse una posición ventajosa para el concursado ya que al retrasar las cuotas soportadas deducibles a un momento posterior al del concurso veía minorar los flujos a pagar a la Hacienda Pública por deudas posteriores al concurso, debiendo esta defender sus intereses por créditos concursales más elevados dentro del proceso concursal (existía sin embargo algún órgano jurisdiccional que obligaba al concursado a declarar las cuotas soportadas deducibles anteriores al concurso en las declaraciones-liquidaciones previas, como es el caso de la Audiencia Provincial de Zaragoza de 13 de mayo de 2011, recurso de apelación 135/2011). Tal como se indica en la enmienda parlamentaria por la que se introduce la reforma del precepto legal, todo ello podía suponer que las cuotas soportadas pendientes de deducir al tiempo en que se declaraba el concurso se dedujeran en declaraciones posteriores, generando crédito por devoluciones de impuesto y, al tiempo, sin minorar cuotas repercutidas con anterioridad al concurso, normalmente no ingresadas, lo que tenía como consecuencia que los créditos concursales se incrementasen mientras que los créditos contra la masa se viesan disminuidos.

EJEMPLO 31

Un empresario o profesional, sujeto pasivo del IVA que presenta autoliquidaciones trimestrales, es declarado en concurso el día 31 de enero de este año. En este primer trimestre del año tiene unas cuotas devengadas de 210.000 euros (200.000 euros corresponden al mes de enero) y unas cuotas soportadas deducibles generadas durante el mes de enero de 190.000 euros y 110.000 generadas en los meses de febrero y marzo. Tiene así mismo cuotas soportadas deducibles generadas en periodos anteriores, por las que todavía no ha ejercitado el derecho a deducir por importe de 100.000 euros, no habiendo transcurrido cuatro años desde que nació el derecho a deducir a la finalización de este primer trimestre del año.

Hasta la entrada en vigor de la Ley 7/2012, este sujeto pasivo podía presentar una declaración-liquidación correspondiente a este primer trimestre del año en el que declarase un saldo de IVA devengado de 210.000 euros, y un saldo de IVA soportado deducible de 0 euros, en tanto podía ejercitar este derecho a la deducción en el plazo de cuatro años desde el nacimiento del derecho. Este saldo por importe de 400.000 euros (190.000 euros + 110.000 euros + + 100.000 euros) podía deducirlo en las declaraciones correspondientes al segundo trimestre de este año natural o en sucesivos trimestres.

Por todo ello, el legislador incluye con la Ley 7/2012 dos nuevos párrafos en el artículo 99.Tres de la LIVA, el segundo y el tercero, de manera que los anteriores párrafos segundo y tercero pasan a ser el cuarto y quinto del citado precepto.

Estamos ante una reforma que no afecta al derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo en situación de concurso, sino que tiene incidencia respecto del momento temporal en que deben ser declaradas las cuotas soportadas deducibles cuando concurra esa circunstancia en el sujeto pasivo.

De esta forma, se establecen dos nuevas reglas relativas al momento temporal en que el sujeto pasivo en concurso puede deducir las cuotas que ha soportado con anterioridad a la declaración de concurso por el juez de lo mercantil.

6.2.1. Cuotas pendientes de deducir a la fecha de declaración del concurso

Se establece una regla con carácter imperativo que impide que el sujeto pasivo pueda ejercitar el derecho a la deducción en el plazo de cuatro años recogido en el artículo 99.Uno de la LIVA. Se impone por el legislador la deducción de cuotas soportadas pendientes del ejercicio de este derecho en el momento de dictarse el auto de concurso en los periodos en que se soportaron anteriores a la declaración, a fin de no perjudicar los intereses de la Hacienda Pública. De esta

forma se limita el ejercicio temporal del derecho a deducir, de manera que la regla general queda excepcionada en estos supuestos de concurso.

Cuando el sujeto pasivo haya sido declarado en concurso, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad a la referida declaración, que estuvieran pendientes de deducir, deberá ejercitarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en el que se hubieran soportado, si bien no se establece previsión legal alguna que determine las consecuencias en caso de incumplimiento, al margen de lo previsto en el párrafo tercero.

EJEMPLO 32

Una sociedad mercantil, sujeto pasivo del IVA que presenta autoliquidaciones mensuales por ser gran empresa, es declarada en concurso el día 15 de enero de este año. A esta fecha, tiene cuotas pendientes de ejercitar el derecho a la deducción procedentes de periodos anteriores por importe de 200.000 euros. Estas cuotas se generaron a lo largo de los dos años naturales anteriores.

Esta sociedad mercantil deberá deducir estas cuotas soportadas deducibles en cada uno de los periodos en que se soportaron, debiendo presentar segundas declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada uno de los periodos en los que se incluyan estas cuotas soportadas deducibles que en su día no declaró porque la norma no exigía su declaración. Es una circunstancia sobrevenida, la declaración de concurso, la que le obliga a proceder de este modo.

El precepto plantea algunas cuestiones de indudable interés. En primer lugar, el precepto alude a cuotas soportadas con anterioridad a la declaración de concurso, sin distinguir entre cuotas soportadas y cuotas deducibles, términos que no suponen lo mismo, ya que no toda cuota soportada es deducible, debiendo concurrir las condiciones que fija el título VIII de la LIVA.

A ello se añade que, aun cuando la repercusión debe efectuarse en la forma que expone el artículo 88 de la LIVA, este derecho se pierde cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo, si bien el precepto ha sido interpretado por el TS en el sentido de permitir la deducibilidad del impuesto por el destinatario de la operación aun cuando se recibiese el documento justificativo con posterioridad al citado plazo, lo que equivale a concluir que la repercusión puede realizarse dentro del plazo de caducidad del derecho a la deducción que tiene el destinatario, siempre y cuando este último acepte dicha repercusión y la declare en su autoliquidación [así, Sentencia de 18 de marzo de 2009, recurso 2231/2006 (NFJ032640)].

Debe advertirse también la dificultad de concretar el momento en el que concurren las condiciones para ejercitar el derecho a la deducción de acuerdo con el título VIII de la ley, lo que

puede hacer exclusivamente el sujeto pasivo. El IVA se repercute en factura, que debe emitir y remitir el proveedor del bien o el prestador del servicio al destinatario, en los plazos previstos en el Reglamento de Facturación. En este sentido, la fecha de la factura no es indicativa del día de recepción por el destinatario, esto es, el problema es determinar por la Administración tributaria la fecha en que se recibe el documento justificativo del derecho a deducir. Si bien en algunos supuestos puede no resultar complejo (facturación electrónica, etc.), sí lo es en otros muchos. Todo ello, al margen de la obligación que tiene el sujeto pasivo destinatario de registrar y contabilizar las facturas de acuerdo con el artículo 64 del RIVA.

Por otra parte, la jurisprudencia ha admitido como documentos justificativos del derecho a deducir otros distintos a la factura [entre otras, Sentencias del TS de 26 de noviembre de 2008, recurso 5132/2006 (NFJ031690); de 11 de julio de 2011, recurso de casación para unificación de criterio 219/2008 (NFJ044360); y de 26 de abril de 2012, recurso de casación para unificación de criterio 149/2010 (NFJ047365)], lo que supone un problema adicional a lo que apuntamos.

EJEMPLO 33

Es el supuesto de un inmueble adquirido por el concursado con anterioridad a la declaración de concurso mediante escritura pública. En ella se especifica que se repercute el IVA por la operación y que el adquirente abona en ese acto dicha cuota, además de especificar cuántos elementos o datos se incorporan a la factura (siempre habrá datos que no se concretarán como es el número de factura).

Si el adquirente no recibe factura tras la firma de la escritura pública por considerarse que este documento cumple con los requisitos necesarios para proceder a la deducción, y se produce posteriormente la declaración de concurso, la cuestión que puede suscitarse es si debe rectificar la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se firmó la escritura pública o debe exigir del proveedor del bien la extensión de factura, obligación que impone la LIVA, el RIVA y el Reglamento de Facturación, pero que no impide la deducibilidad de las cuotas de IVA como ha señalado el TS.

En definitiva, deberemos interpretar el precepto que examinamos ahora en el sentido de que el sujeto pasivo destinatario en concurso deberá ejercitar el derecho a la deducción en relación con todas las cuotas soportadas con anterioridad a la fecha de declaración del auto de concurso siempre y cuando concurren en dicho momento todas las circunstancias previstas en el título VIII de la ley para ejercitar el derecho a la deducción.

Nos encontramos ante cuotas soportadas que, cumpliendo con todos los requisitos que exige la LIVA para ejercitar el derecho a la deducción, sin embargo se encuentren pendientes de dicho

ejercicio. Estamos, por tanto, ante cuotas respecto de las que el sujeto pasivo ha optado por no declararlas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se cumplían todas las condiciones para ejercitar el derecho, retrasando esta facultad a periodos posteriores dentro del plazo de los cuatro años a contar desde el devengo del impuesto.

Una segunda cuestión a tratar es la de la forma en que deberá ejercitarse este derecho a la deducción. El legislador ha previsto al respecto que deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo de liquidación en el que se hubieran soportado.

El sujeto pasivo ha podido dejar de declarar las cuotas soportadas deducibles en la declaración-liquidación del periodo en que concurren todos los requisitos para ejercitar el derecho a la deducción, ya que puede trasladarlas a periodos posteriores dentro del plazo de los cuatro años. La reforma operada por el legislador, como se ha indicado anteriormente, limita este derecho, ya que ahora el sujeto pasivo deberá proceder a incluir estas cuotas soportadas en cada periodo de liquidación en que se soportaron, concurriendo las condiciones de deducibilidad que exige el título VIII de la LIVA.

Ello puede suponer que deban incluirse cuotas en todos los periodos de declaración, trimestrales o mensuales, correspondientes a estos cuatro años anteriores a la declaración de concurso. Al margen del carácter o naturaleza de estas declaraciones-liquidaciones a presentar por el sujeto pasivo, que posteriormente se tratará (estamos ante una rectificación de autoliquidaciones impuesta por la Administración, mediante la presentación del modelo del periodo a rectificar), hubiera sido deseable, dadas las situaciones que pueden provocarse en cuanto a la dificultad de su ejercicio, el establecimiento de un procedimiento más simplificado para ello.

El cumplimiento de esta obligación puede dar lugar a saldos a compensar a favor del sujeto pasivo, o a saldos a devolver (si nos encontramos ante la última declaración-liquidación de cada uno de los ejercicios anteriores, hasta completar los cuatro indicados, o si el sujeto pasivo hubiera optado por el sistema de devolución al final de cada uno de los periodos de liquidación).

EJEMPLO 34

Un empresario o profesional es declarado en concurso en el primer trimestre de este año, teniendo en ese momento un saldo de cuotas soportadas deducibles por el que no ha ejercitado todavía su derecho a la deducción de 50.000 euros. Se trata de una operación que recibió como destinatario el primer trimestre del año anterior. En este periodo de declaración el resultado fue de 100.000 euros a compensar, que trasladó a periodos sucesivos.

En este caso, el sujeto pasivo debe ejercitar el derecho a la deducción de los 50.000 euros en la declaración-liquidación correspondiente al primer trimestre del año anterior, para

.../...

.../...

lo que deberá presentar una segunda autoliquidación. Como el resultado será un mayor importe a compensar, que se traslada a periodos posteriores, deberá presentar también segundas autoliquidaciones de estos periodos, en cuanto el saldo a compensar del primer trimestre del año anterior tiene incidencia sobre el resultado de los periodos sucesivos.

Nos podríamos plantear la exigencia de intereses de demora, dado que no se han modificado los artículos 115 y 116 de la ley, y el supuesto previsto en este párrafo segundo, a diferencia del tercero, del artículo 99.Tres, no es calificado de rectificación de la declaración-liquidación. Por ello podría considerarse que proceden estos intereses que, ni el legislador pretende declararlos ni la naturaleza del ejercicio de este derecho a la deducción parece que permita su exigibilidad. La cuestión debería tener respuesta por el legislador o la Administración tributaria consultiva, puesto que otra opción puede ser la de aplicar lo dispuesto en preceptos de la ley relativos a devoluciones por normativa del impuesto, esto es, se generarán por el transcurso de seis meses desde la presentación de la autoliquidación que asumimos tiene una naturaleza análoga a la rectificativa. En cualquier caso, no parece que los intereses que se pudieran generar tengan la naturaleza derivada de devoluciones de ingresos indebidos.

Tampoco se establecen plazos para que proceda la Administración tributaria a devolver los saldos favorables al sujeto pasivo, debiendo estar en este caso a lo dispuesto en los preceptos anteriores, así como a las normas reguladoras del procedimiento concursal.

En relación con este párrafo segundo debe advertirse que no se ha establecido el momento o el plazo que el sujeto pasivo tiene para presentar estas declaraciones-liquidaciones, siendo deseable que se recojan estas previsiones en la norma reglamentaria, de acuerdo con la remisión que el artículo 164 de la LIVA efectúa al reglamento para fijar las obligaciones de presentación de declaraciones-liquidaciones periódicas. El legislador ha impuesto al sujeto pasivo una obligación, y si bien puede interpretarse que debe darse cumplimiento a la misma de manera inmediata, puesto que lo pretendido es determinar la posición de la Administración tributaria en el proceso concursal, debe ser objeto de desarrollo reglamentario o aclaración interpretativa.

6.2.2. Cuotas soportadas con anterioridad a la declaración de concurso que no se hubieran deducido en la forma expuesta anteriormente

En el artículo 99.Tres, párrafo tercero, se establece un procedimiento concreto para ejercitar el derecho a la deducción de cuotas soportadas con anterioridad a la declaración de concurso, cuando no se hubiera podido ejercitar en la forma expresada en el párrafo segundo, que se acaba de examinar.

Al igual que el párrafo segundo, en este pueden plantearse algunas cuestiones de indudable interés. Con carácter previo puede decirse que la redacción de ambos párrafos resulta confusa a los efectos de concretar las cuotas a las que alude cada uno, lo que se hubiera solucionado con una redacción más precisa, que contemplase las circunstancias que deben concurrir en cada caso y sus efectos. No obstante, este párrafo tercero contiene una precisión que no la tenía el párrafo segundo, puesto que se refiere ya a cuotas soportadas deducibles, esto es, a cuotas que, teniendo la naturaleza de soportadas, cuentan con todas las condiciones para ser consideradas deducibles de acuerdo con lo dispuesto en el título VIII de la ley.

En este párrafo tercero el legislador introduce una regla residual en relación con el párrafo segundo, de carácter imperativo, por lo que en principio no puede plantearse el carácter opcional de aplicar una regla u otra por el sujeto pasivo, a pesar de que el resultado pueda ser análogo. Ha pretendido el legislador con ello recoger las posibles situaciones que pueden plantearse con posterioridad a la declaración de concurso en relación con cuotas por operaciones anteriores a la circunstancia anterior que se soportan y concurren las condiciones de deducibilidad con posterioridad. Por ello, en el supuesto de que concurren las condiciones previstas en el párrafo segundo, el sujeto pasivo deberá presentar las declaraciones-liquidaciones a que en el mismo se hace referencia, esto es, referidas a todas las cuotas soportadas deducibles con anterioridad a la fecha de la declaración de concurso.

Con todo ello se originarán variaciones en el conjunto de las deudas del concurso o masa pasiva del concurso.

En definitiva, de acuerdo con la redacción de este párrafo tercero, nos referiremos a las siguientes situaciones o supuestos:

- Operaciones recibidas con anterioridad a la declaración de concurso, cuyas cuotas de IVA se soportan con anterioridad, concurriendo todas las condiciones de deducibilidad previstas en el título VIII de la ley.
- Cuotas repercutidas con anterioridad a la declaración de concurso que sean deducibles con posterioridad a dicha fecha, siendo entonces cuando concurren todas las condiciones previstas en el título VIII de la ley.
- Cuotas soportadas deducibles con anterioridad a la declaración de concurso respecto de las que el sujeto pasivo haya incumplido la obligación prevista en el párrafo segundo.
- Se incluyen también en este párrafo tercero los supuestos previstos en el artículo 86.3 de la Ley Concursal. De acuerdo con este precepto cuando no se hubiera presentado alguna declaración o autoliquidación que sea precisa para la determinación de un crédito de Derecho Público (como son en nuestro caso los relacionados con la Hacienda Pública), deberá cumplimentarse por el concursado en caso de intervención o, en su caso, por la administración concursal cuando no lo realice el concur-

sado o en el supuesto de suspensión de facultades de administración y disposición, teniendo en cuenta que para el caso que, por ausencia de datos, no fuera posible la determinación de su cuantía deberá reconocerse como crédito contingente.

Se recoge en este precepto la obligación del concursado o de la administración concursal de regularizar su situación fiscal ante la Hacienda Pública. Ello puede exigir respecto del IVA la obligación de presentar declaraciones-liquidaciones extemporáneas, complementarias o rectificativas; si bien el precepto se refiere exclusivamente a cuotas soportadas deducibles anteriores a la declaración de concurso, que no se hubieran recogido en la declaración-liquidación a que nos hemos referido anteriormente. Por ello hemos de restringir las hipótesis citadas a la de las autoliquidaciones rectificativas.

EJEMPLO 35

Una sociedad mercantil es declarada en concurso en el primer periodo de declaración-liquidación mensual de este año natural. Con posterioridad a 31 de enero de este ejercicio concurren las siguientes circunstancias en relación con las operaciones que se indican:

- Aparece una factura por una operación de compraventa de bienes que fueron recepcionados por la sociedad mercantil en el mes de febrero del año anterior, que se había extraviado. Consta que la factura se recibió en ese periodo, y la cuota de IVA es de 10.000 euros.
- Tiene dos facturas recibidas en el mes de marzo del año anterior que no están contabilizadas y registradas en el Libro registro de facturas recibidas. La cuota soportada es de 20.000 euros.
- La sociedad ha presentado la declaración-liquidación correspondiente al periodo del mes de diciembre del año inmediato anterior recogiendo exclusivamente cuotas devengadas.

En los tres casos anteriores el sujeto pasivo deberá dar cumplimiento a lo previsto en este artículo 99.Tres, párrafo tercero, de la LIVA. Deberá proceder a deducir las cuotas soportadas mediante la rectificación de las declaraciones-liquidaciones relativas a los periodos en que fueron soportadas las cuotas, relativos a los meses de febrero, marzo y diciembre del año natural anterior.

En cuanto al plazo para ejercitar este derecho, y frente a lo previsto en el párrafo segundo en donde se limitaba el plazo de ejercicio, en este párrafo tercero se prevé la posibilidad de deducir las cuotas soportadas deducibles en el plazo de cuatro años, contados a partir del momento del

nacimiento del derecho a la deducción de tales cuotas. No obstante, debe advertirse que en ningún caso el sujeto pasivo podrá ejercitar el derecho a la deducción una vez transcurrido el plazo de cuatro años desde el nacimiento del derecho (devengo del impuesto), que se ha producido con anterioridad a la declaración de concurso (este plazo de cuatro años no puede computarse desde la fecha de esta declaración).

También alude este párrafo tercero a la forma de ejercitar este derecho a la deducción. Así las cuotas soportadas deducibles solo podrán incluirse en la declaración-liquidación rectificativa relativa al periodo en que dichas cuotas fueron soportadas y se cumplan las condiciones previstas en el título VIII de la LIVA, no pudiendo incluirse en cualquiera de las declaraciones-liquidaciones posteriores a la declaración de concurso. Con ello vuelven a reproducirse los problemas que hemos comentado en relación con el supuesto previsto en el párrafo segundo, en cuanto al número de declaraciones-liquidaciones rectificativas a presentar.

A diferencia del párrafo segundo, en este tercer párrafo se alude expresamente al carácter de la declaración-liquidación que se presente, que será rectificativa. Ello supone que el legislador reconoce que van a dar lugar a un saldo a favor del sujeto pasivo. Por aplicación de lo dispuesto en el artículo 120.3, párrafo segundo, de la LGT, en el caso de que la rectificación origine una devolución derivada de la normativa del tributo, no procederá la liquidación de intereses de demora del artículo 26 de la LGT sino por el transcurso de seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, y sin necesidad de que el obligado lo solicite. Dicho plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la presentación de la solicitud de rectificación.

6.3. FRACCIONAMIENTO DEL PERIODO IMPOSITIVO EN EL QUE SE DICTA LA DECLARACIÓN DE CONCURSO. SALDOS ACUMULADOS A COMPENSAR DE PERIODOS ANTERIORES A LA DECLARACIÓN DE CONCURSO. APLICACIÓN

6.3.1. El artículo 99.Cinco de la LIVA

El legislador recoge en este precepto el procedimiento para compensar los saldos a favor del sujeto pasivo resultantes de autoliquidaciones en las que el importe de las cuotas soportadas deducibles exceda del de las devengadas, generados en los periodos de autoliquidación anteriores al último del ejercicio, o en este cuando el sujeto pasivo opta por compensar y no por solicitar la devolución del saldo a su favor.

De acuerdo con los dos primeros párrafos, que no han sido objeto de reforma, los sujetos pasivos tienen un plazo de cuatro años contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origina el exceso para compensar.

Debe recordarse que se declararán las operaciones del correspondiente periodo que den lugar a cuotas devengadas y soportadas deducibles que incluya el sujeto pasivo en la autoliquidación y posteriormente, sobre el saldo resultante, se aplicará el que se arrastra a compensar de periodos anteriores, sin que pueda aplicarse en primer lugar este saldo a compensar sobre el importe de las cuotas devengadas.

No obstante el TS ha señalado que si no ha sido posible optar por la compensación debido a la insuficiencia de cuotas, cumplidos cuatro años cabe pedir la devolución, o, lo que es lo mismo, no pudiéndose compensar y caducado el derecho a deducir, o sea, a restar mediante la compensación, la neutralidad del impuesto exige entender que a partir de entonces comienza un periodo de devolución, que se extiende tanto como el plazo señalado para la prescripción de este derecho, después del cual ya no cabe su ejercicio [entre otras, Sentencias de 4 de julio de 2007, recurso de casación para la unificación de doctrina 96/2002 (NFJ027587); de 24 de noviembre de 2010, recurso 546/2006 (NFJ041246); de 23 de diciembre de 2010, recurso de casación para la unificación de doctrina 82/2007 (NFJ041354); de 23 de mayo de 2011, recurso 2095/2008 (NFJ043399); de 30 de mayo de 2011, recurso 4793/2008, y de la misma fecha, recurso 3323/2008 (NFJ043683)].

En la última declaración-liquidación de cada uno de los cuatro años naturales el sujeto pasivo puede optar por seguir compensando, dentro del plazo indicado, o solicitar la devolución de todo el saldo a compensar arrastrado hasta esta declaración-liquidación del último trimestre o mes de cada año, sin que, en el caso de ejercitar esta opción pueda efectuar compensación alguna en declaraciones-liquidaciones posteriores, cualquiera que sea el periodo de tiempo transcurrido hasta que dicha devolución se haga efectiva por la Administración tributaria.

EJEMPLO 36

Un sujeto pasivo, que presenta autoliquidaciones trimestrales, tiene un IVA devengado de 10.000 euros y un IVA soportado deducible de 30.000 euros en el segundo trimestre de este año 20X3. No tenía saldo a compensar procedente de periodos anteriores.

Solución

En la declaración-liquidación a presentar por este segundo trimestre tendrá un resultado de 20.000 euros a compensar, que trasladará a las autoliquidaciones de los trimestres posteriores hasta completar el plazo de caducidad de cuatro años.

En las autoliquidaciones del cuarto trimestre de los años 20X3, 20X4, 20X5 y 20X6, podrá optar por solicitar la devolución o seguir compensando. En el caso de que optarse por esta última posibilidad, llegado el segundo trimestre de 20X7 sin que haya podido compensar, caducará

.../...

.../...

su derecho, de forma que no podrá trasladar saldo a compensar procedente del segundo trimestre de 20X3 al tercer trimestre de 20X7 (aun cuando de la dicción de la LIVA podría considerarse que lo podría hacer puesto que puede interpretarse que el plazo de cuatro años de caducidad comienza a la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación del segundo trimestre de 20X3, o cuando menos, a partir del día en que se presente, por lo que dicho plazo de caducidad concluirá una vez entrado el plazo del tercer trimestre de 20X7).

Surge a partir de ese momento el derecho a obtener la devolución del saldo que no ha podido compensar, tal como indica la jurisprudencia del TS.

Ahora, el legislador introduce un nuevo párrafo, el tercero, en el artículo 99.Cinco de la LIVA, en relación con las situaciones en las que se encuentra el sujeto pasivo en concurso de acreedores. Por un lado, se recoge una especialidad relativa a la declaración-liquidación que debe presentar el sujeto pasivo, y de otra parte se alude al saldo a compensar pendiente de periodos anteriores a la declaración de concurso.

6.3.2. Fraccionamiento del periodo en que se dicta la declaración de concurso

El precepto alude en primer lugar a la declaración-liquidación, prevista reglamentariamente, referida a los hechos imponible anteriores a la declaración de concurso. Los artículos 164. Uno.6.º y 167 de la LIVA se refieren a la obligación de presentar las declaraciones-liquidaciones, siendo en el artículo 71 del RIVA en el que se fijan los periodos trimestrales o mensuales en que los sujetos pasivos deben presentar las declaraciones-liquidaciones. De acuerdo con estos preceptos, el legislador remite a la norma reglamentaria para la determinación de los periodos de autoliquidación e ingreso de la deuda tributaria.

Si bien en el articulado de la Ley 7/2012 no se hace referencia expresamente a estas circunstancias, en su exposición de motivos se recoge la finalidad de esta modificación y las declaraciones a presentar por el sujeto pasivo en concurso de acreedores, siempre teniendo en cuenta que será la norma reglamentaria la que regule esta cuestión, por lo que se deberá estar a la nueva redacción del RIVA en esta materia.

La causa de esta modificación se encuentra en la necesidad de determinar el crédito a favor de la Hacienda Pública que tiene el carácter de concursal. La situación anterior a la reforma suponía que el sujeto pasivo debía presentar una única declaración-liquidación que comprendía todo el periodo trimestral o mensual de liquidación, comprendiendo de esta manera tanto operaciones anteriores como posteriores a la declaración de concurso, lo que conllevaba la dificultad de concretar el crédito concursal de la Hacienda Pública.

La abundante jurisprudencia civil y mercantil [entre otras muchas las Sentencias del TS, Sala de lo Civil, de 1 de septiembre de 2009, recurso 253/2007 (NCJ050455); de 20 de septiembre de 2009, recurso 202/2007, y 31 de enero de 2011, recurso 844/2007 (NCJ054593). También las Audiencias Provinciales en materia civil mantienen la misma tesis que el TS, así, entre otras, las Sentencias de la AP de Oviedo, sección 1, de 22 de septiembre de 2006, recurso 63/2006; y de 23 de marzo de 2009, recurso 38/2009; de la AP de Barcelona, sección 15, de 26 de abril de 2007, recurso 686/2006; de la AP de Zaragoza, sección 5, de 15 de diciembre de 2008, recurso 567/2008; y de 13 de febrero de 2009, recurso 589/2008] había considerado que los créditos por IVA contra el deudor por hechos imponibles anteriores a la declaración de concurso, con independencia del momento de conclusión del plazo para la liquidación, constituyen créditos concursales y aunque no existe norma tributaria que permita la fragmentación del periodo de liquidación, la laguna existente debía ser suplida por el valor integrador de los principios del Derecho concursal sobre igualdad entre los acreedores y restricción de los privilegios que se les reconocen.

La Administración tributaria mantenía, frente a la postura jurisprudencial, que los créditos que surgen de la primera declaración-liquidación presentada después de dictarse el auto de declaración de concurso tenían la condición de créditos contra la masa, al concretarse después de la citada declaración.

En acatamiento de la jurisprudencia, sin embargo, la Administración debía por tanto determinar el crédito concursal a partir de la única declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo, realizando una labor de comprobación e investigación requerida por el órgano jurisdiccional del concurso. Debe remarcarse esta labor de los órganos tributarios en cuanto podíamos hallar situaciones en las que el sujeto pasivo no había declarado todas las cuotas soportadas deducibles anteriores a la declaración de concurso al permitirle la norma reguladora del impuesto un plazo de cuatro años para su ejercicio. Teniendo en cuenta que el periodo partido exigido por el juez mercantil afectaba exclusivamente al IVA devengado, ello implicaba que el crédito concursal podía resultar más elevado que si se hubieran declarado las cuotas soportadas deducibles anteriores a la declaración del concurso, puesto que, al declarar estas cuotas soportadas deducibles en periodos posteriores a la declaración de concurso, el crédito contra la masa de la Hacienda Pública podía verse disminuido de manera significativa.

Como vemos la jurisprudencia mercantil había establecido la regla del periodo partido sin que existiera norma tributaria alguna que permitiese determinar los hechos imponibles y operaciones que se incluían en uno y otro periodo y, sobre todo, este periodo partido tenía en cuenta las reglas generales sobre deducibilidad de las cuotas soportadas, lo que podía afectar a los intereses de la Hacienda Pública.

Con la reforma operada por la Ley 7/2012, el legislador quiere evitar estas situaciones de perjuicio incluyendo las modificaciones que venimos examinando en relación con el concurso y las deducciones de cuota por el sujeto pasivo que se encuentra en esta circunstancia.

El establecimiento de este periodo partido, fruto de la jurisprudencia señalada, se recoge ahora en este párrafo tercero del artículo 99.Cinco de la LIVA. El precepto alude a una declara-

ción-liquidación, prevista reglamentariamente, referida a los hechos imponible anteriores a la declaración de concurso, por lo que ello supone trasladar al sujeto pasivo la obligación de determinar el crédito concursal presentando dos declaraciones-liquidaciones en un mismo periodo de liquidación trimestral o mensual, dado el sistema de autoliquidación del impuesto. Esto es, se establece el fraccionamiento del periodo trimestral o mensual de declaración del impuesto.

Así, se presentará una autoliquidación por las operaciones realizadas por el sujeto pasivo anteriores a la declaración de concurso, que es la que se refleja en este párrafo tercero, y otra por las operaciones posteriores, todo ello, en los términos que se desarrollen reglamentariamente. En la primera el periodo impositivo comprenderá desde el primer día natural del trimestre o mes en que se produce la declaración de concurso hasta la fecha del mismo, y la segunda desde el día siguiente a la declaración de concurso hasta el final del periodo trimestral o mensual dentro del cual se produce la citada declaración, siendo la norma reglamentaria la que determinará la forma y modelo a presentar.

De esta forma quedará delimitado por el sujeto pasivo el crédito concursal en la primera de las autoliquidaciones por operaciones anteriores al concurso y el crédito contra la masa en la segunda por operaciones posteriores a la declaración de concurso.

Queda claro que en el supuesto de que la declaración de concurso se produzca el último día del periodo trimestral o mensual de declaración-liquidación no resultará exigible la presentación de las dos autoliquidaciones a las que se alude, bastando la presentación de una que comprenderá todo el periodo trimestral o mensual.

Si bien hemos aludido a las operaciones realizadas por el sujeto pasivo y no a las cuotas soportadas, dada la nueva redacción del artículo 99.Tres, que ya se ha examinado, en esta declaración-liquidación por el primero de los periodos (que comprende desde el primer día del periodo trimestral o mensual hasta la fecha de la declaración de concurso) el sujeto pasivo deberá incluir en ella todas las cuotas que se soportaron en este periodo anterior a la declaración de concurso.

En el supuesto de que no puedan incluirse, recordemos que también el artículo 99.Tres exige ahora presentar la declaración-liquidación rectificativa de dicho periodo cuando concurren los requisitos para deducir esas cuotas soportadas.

EJEMPLO 37

Una sociedad mercantil, sujeto pasivo del IVA, que presenta autoliquidaciones trimestrales por este impuesto, es declarada en concurso en el segundo trimestre de 20X3, dictándose el auto de declaración el 3 de mayo.

.../...

.../...

Solución

Este sujeto pasivo tendrá obligación de presentar declaración-liquidación fraccionada por el segundo trimestre de 20X3: la primera autoliquidación corresponderá al periodo comprendido entre los días 1 de abril al 3 de mayo; y la segunda desde el día siguiente hasta el 30 de junio. No podrá declarar en esta segunda autoliquidación fraccionada cuotas soportadas correspondientes a periodos anteriores al concurso, de forma que de existir estas cuotas soportadas o cuando concurren los requisitos de deducibilidad deberá presentar las correspondientes declaraciones-liquidaciones por los periodos en los que se tienen que imputar (aquellos en que se soportaron), con los efectos que se han examinado en epígrafes anteriores. Queda claro que en la autoliquidación fraccionada correspondiente al periodo comprendido entre el 1 de marzo y la fecha de la declaración de concurso deberá incluir las cuotas soportadas deducibles de este periodo, sin que puedan declararse en periodos posteriores.

6.3.3. Saldos a compensar. Aplicación

Se añade ahora con este artículo 99.Cinco, párrafo tercero, que en esta declaración-liquidación el sujeto pasivo deberá aplicar la totalidad de los saldos acumulados a compensar de periodos de liquidación anteriores a dicha declaración.

Supone que el sujeto pasivo no podrá aplicar proporcionalmente el saldo a compensar arrastrado de periodos anteriores entre las dos declaraciones-liquidaciones que debe presentar en relación con el periodo trimestral o mensual en que tiene lugar la declaración de concurso. Tampoco podrá aplicar el saldo a compensar en su totalidad en la declaración-liquidación relativa a las operaciones posteriores a la declaración de concurso (la relativa al plazo comprendido entre la declaración de concurso y la fecha final del periodo trimestral o mensual), sin haber agotado previamente la opción de aplicar este saldo en la primera de las declaraciones-liquidaciones partidas.

EJEMPLO 38

En el supuesto anterior, la sociedad mercantil había presentado una declaración-liquidación por el primer trimestre de 20X3 con un resultado de 20.000 euros a compensar.

.../...

.../...

Solución

Este saldo a compensar deberá declararlo en primer lugar en la autoliquidación correspondiente al primer periodo fraccionado, esto es, al comprendido entre el 1 de marzo y el 3 de mayo. No puede declararlo en el del segundo periodo fraccionado sin haberlo hecho constar previamente y haber compensado, en su caso, en la declaración-liquidación del primer periodo fraccionado.

Indudablemente la gestión del impuesto por el sujeto pasivo se ve dificultada por el conjunto de reglas que ahora se imponen al mismo, dado que las declaraciones-liquidaciones por IVA no son independientes, pudiendo afectar su resultado a las que se presenten en periodos posteriores. Las situaciones que pueden producirse son variadas y las hipótesis a plantear también.

En primer lugar podemos preguntarnos si surge un derecho a la devolución del IVA en el caso de que el saldo de la autoliquidación del primer periodo fraccionado resulte a compensar, considerando que estamos ante un crédito del concursado frente a la Hacienda Pública no siendo trasladable a periodos sucesivos. No obstante de la dicción del precepto no se deduce nada sobre ello, si bien deberíamos preguntarnos si las normas reguladoras del procedimiento concursal podrían dar lugar a una conclusión como la expuesta.

Desde el punto de vista de la mecánica liquidatoria del impuesto no es esta la conclusión que pueda adoptarse. Así, si bien el precepto no dispone al respecto regla alguna, podría ser que el saldo a compensar quede extinguido en su totalidad como consecuencia de la declaración-liquidación correspondiente al primero de los periodos, dado que las cuotas devengadas pueden absorber tanto el saldo de las cuotas soportadas deducibles como el que se arrastra a compensar de periodos anteriores. También podrá suceder que disminuya el saldo a compensar pero no desaparezca o bien que se vea incrementado (las cuotas soportadas deducibles de este primer periodo partido superan el de las cuotas devengadas), por lo que conllevará que, por la mecánica del impuesto, se arrastrará a periodos sucesivos, en nuestro caso, el del segundo de los periodos partidos, que es el periodo inmediato posterior al que deberá imputarse ese saldo a compensar de acuerdo con las reglas generales de la LIVA. Otra opción será que, como consecuencia de las declaraciones-liquidaciones rectificativas que deban presentarse por cuotas soportadas respecto de las que no haya ejercitado el sujeto pasivo el derecho a deducir, se incrementen los saldos a compensar de los periodos respecto de los que se presentan, lo que obligará a trasladarlos a periodos siguientes, por lo que podremos encontrarnos ante situaciones en las que se vean incrementados los saldos a compensar como consecuencia del ejercicio conjunto de las acciones que se impone al sujeto pasivo por este artículo 99.Tres y Cinco.

EJEMPLO 39

Siguiendo con el supuesto anterior, la sociedad mercantil en el primer periodo fraccionado del segundo trimestre tiene un IVA devengado de 50.000 euros y un IVA soportado deducible: a) de 20.000 euros; b) de 40.000 euros; c) de 60.000 euros.

Solución

En el caso a) el saldo de la autoliquidación antes de compensar será de 30.000 euros a ingresar, por lo que el saldo a compensar de 20.000 euros que trae del primer trimestre podrá compensarse en su integridad, resultando un importe a ingresar después de compensar de 10.000 euros.

En el supuesto b) el saldo de la autoliquidación antes de compensar será de 10.000 euros a ingresar, por lo que el saldo a compensar de 20.000 euros que trae del primer trimestre solo podrá compensarse en su mitad, resultando un saldo a compensar de 10.000 euros.

En el supuesto c) el saldo de la autoliquidación antes de compensar el importe procedente del primer trimestre es de -10.000 euros, por lo que sumado al saldo a compensar del primer trimestre nos dará un resultado de 30.000 euros a compensar.

6.4. CONCURSO DEL SUJETO PASIVO Y RECTIFICACIÓN DE DEDUCCIONES

La situación general que se produce en relación con los sujetos pasivos en concurso es la de recibir facturas rectificativas de sus acreedores por las operaciones pendientes de pago por las que estos han efectuado la modificación de la base imponible, de acuerdo con el artículo 80. Tres de la LIVA, esto es, nos encontramos ante situaciones de impago por parte del destinatario que conllevan la modificación de la base imponible por el sujeto pasivo acreedor. Hasta ahora como la causa en la que se fundamentaba la rectificación se recogía en el artículo 80, la corrección a la baja de las cuotas soportadas deducidas se efectuaba por el concursado una vez recibida la factura rectificativa expedida por el acreedor (proveedor del bien o prestador del servicio) en la declaración-liquidación del periodo impositivo en que el sujeto pasivo recibía el documento justificativo de rectificación, siendo obligatoria su inclusión o reflejo en la autoliquidación. Por otro lado, se imponía al concursado la obligación de comunicar a la AEAT, de acuerdo con el artículo 24 del RIVA (obligación que se mantiene) la circunstancia de haber recibido las facturas rectificativas que le envíe el acreedor.

El hecho de dictarse el auto declarativo del concurso no suponía una exención de estas obligaciones para concursado. Por ello, en caso de que no diese cumplimiento a las mismas, la Admi-

nistración tributaria mediante el ejercicio de su facultad de comprobación y regularización podía practicar las liquidaciones tributarias para corregir esta situación.

Si bien en la disposición adicional octava de la LGT («Procedimientos concursales») se establece que lo dispuesto en la LGT se aplicará de acuerdo con lo previsto en la legislación concursal vigente en cada momento, ello no implica sino el sometimiento y respeto de la Administración tributaria a las normas reguladoras del concurso, pero en ningún caso supone la cesación de las facultades que la LGT le atribuye en orden a fijar los créditos a su favor debidos por la persona sometida a concurso, y así se ha pronunciado el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción [Sentencias de 25 de junio de 2007, recurso 3/2007; y de 22 de junio de 2009, recurso 7/2008) y el TEAC (Resolución de 27 de marzo de 2012, RG 872/2009) (NFJ046525)].

No obstante, la cuestión trascendental que se había planteado ante la jurisdicción mercantil era la de la calificación y tratamiento jurídico que debía dispensarse a los créditos resultantes de las liquidaciones tributarias giradas por la Administración como consecuencia del artículo 80.Tres de la LIVA. Y ello, porque cuando se dictaba liquidación por la Administración tributaria minorando el importe del saldo a deducir por el sujeto pasivo en concurso en relación con las modificaciones de la base imponible rectificadas por sus acreedores, el concursado debía regularizar esas cuotas para él soportadas en periodos posteriores a los de la declaración de concurso (como se ha indicado la modificación debía efectuarse en el periodo en que recibía el sujeto pasivo en concurso la factura rectificativa). Por ello, la Hacienda Pública estimaba que los créditos que surgían para la Administración tributaria eran contra la masa, y frente a ello la jurisprudencia mercantil, de forma reiterada, se había pronunciado en el sentido de que a pesar de la mecánica de la liquidación del IVA no por ello nos encontrábamos ante una obligación nacida de la ley con posterioridad a la declaración de concurso, considerando en definitiva que nos encontrábamos ante créditos concursales, como así lo había manifestado el TS en las sentencias anteriormente indicadas.

El desajuste entre ambas posiciones es el que ahora se resuelve con la modificación introducida por la Ley 7/2012.

La rectificación de las cuotas soportadas se recoge en el artículo 114 de la LIVA, señalándose su obligatoriedad cuando implica una minoración del importe inicialmente deducido. Para este caso, en el apartado segundo, párrafo primero se permite al sujeto pasivo presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que correspondan.

Ahora bien, cuando la rectificación tiene su origen en un error fundado de derecho o como consecuencia de las causas previstas en el artículo 80 de la LIVA (modificación de la base imponible que da lugar a factura rectificativa emitida por el sujeto pasivo que realizó la operación) se permite al sujeto pasivo destinatario aplicar la rectificación de las cuotas soportadas deducibles en la declaración-liquidación correspondiente al periodo impositivo en que se recibe el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifican las cuotas inicialmente soportadas.

EJEMPLO 40

Si un sujeto pasivo adquiere mercancías el día 30 de marzo de este año, recibiendo en esta fecha la factura, puede deducir la cuota soportada en la declaración-liquidación correspondiente al primer trimestre o al mes de marzo.

Si el 1 de abril se devuelve parte de las mercancías por estar defectuosas, u otra causa habitual en el comercio, el proveedor deberá emitir factura rectificativa (minorará la base imponible y, por tanto, la cuota devengada declarada). El destinatario recibirá esta factura rectificativa y modificará las cuotas soportadas deducibles en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que reciba dicha factura rectificativa minorando el importe a deducir.

En tanto la rectificación de las cuotas por el concursado tenía su origen en una de las causas previstas en el artículo 80 de la LIVA, el proceder era el expuesto.

A fin de defender los intereses económicos de la Hacienda Pública en los concursos, en la Ley 7/2012 se introducen dos modificaciones en el artículo 114.Dos 2.º de la LIVA: por un lado, se adapta el precepto a la LGT de 2003 y, por otro, se establece una forma específica de llevar a cabo la rectificación de las cuotas soportadas cuando el destinatario es el concursado.

6.4.1. Adecuación del artículo 114 de la LIVA a la LGT de 2003

La misma adecuación técnica que lleva a cabo el legislador respecto del artículo 89 de la LIVA en relación con las obligaciones accesorias en el caso de rectificación de cuotas repercutidas, se produce en relación con las cuotas soportadas deducibles.

Como se ha indicado, en el artículo 114 de la LIVA se regula la rectificación de cuotas inicialmente deducidas. Cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o el importe de las cuotas soportadas haya sido objeto de rectificación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 89, el sujeto pasivo, siempre que no haya mediado requerimiento previo puede proceder a su rectificación, si bien se impone esta obligación cuando implican una minoración del importe inicialmente deducido.

El procedimiento para llevar a cabo esta rectificación se recoge en el apartado segundo, diferenciándose de acuerdo con el sentido positivo (incremento de las inicialmente deducidas) o negativo (minoración) de la misma. En este último caso el sujeto pasivo debe presentar una declaración-liquidación rectificativa, aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan.

La redacción anterior aludía al artículo 61.3 de la LGT de 1963 para referirse a estas dos obligaciones accesorias. Consecuencia de la LGT de 2003 era la necesaria adaptación técnica, lo que hace ahora el legislador, de forma que se modifica el párrafo primero. Así el recargo y los intereses de demora a exigir por la presentación de la declaración-liquidación rectificativa serán los determinados en los artículos 26 (intereses de demora) y 27 (recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo) de la LGT de 2003.

6.4.2. Rectificación de cuotas inicialmente deducidas en los supuestos del artículo 80.Tres de la LIVA

Como se viene indicando, la rectificación de cuotas inicialmente deducidas cuando suponen una minoración de su importe se regula en el artículo 114.Dos.2.º de la LIVA, manteniéndose tras la reforma operada por la Ley 7/2012 los dos primeros párrafos, si bien el segundo (relativo a la rectificación por un error fundado de derecho o por las causas del art. 80 de la LIVA) pasa a ser el cuarto, incluyéndose dos nuevos párrafos que pasan a ser el segundo y el tercero relativos a la rectificación de cuotas deducidas por causa de concurso, o de acciones de reintegración concursal u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso. Se trata, por tanto, de dos reglas singulares que previamente venían recogidas entre las que figuraban en el artículo 80 de la LIVA, esto es, a las que se aplicaba hasta ahora el actual párrafo cuarto.

En el nuevo párrafo segundo se prevé un procedimiento específico, prioritario sobre el recogido en el párrafo cuarto, para efectuar la rectificación de las cuotas inicialmente deducidas cuando supongan una minoración del importe aplicado, y tengan su origen en los supuestos previstos en el artículo 80.Tres de la LIVA, esto es, en las modificaciones de la base imponible que realiza el proveedor del bien o del servicio como consecuencia de la situación de concurso del destinatario que no ha abonado los importes debidos por las operaciones realizadas por aquel. Este deberá efectuar la rectificación de las cuotas soportadas deducibles (cuando reciba la factura del proveedor en la que se rectifican las cuotas repercutidas, debiendo comunicar a la Administración tributaria esta circunstancia) en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas (anterior a la declaración de concurso).

EJEMPLO 41

Una sociedad mercantil es declarada en concurso mediante Auto del Juzgado de lo Mercantil de 5 de marzo de 20X3. Había adquirido el 1 de abril de 20X2 a un empresario o profesional mercancía por un importe, IVA incluido, de 121.000 euros. La factura la recibió la sociedad mercantil compradora el 5 de abril y se dedujo las cuotas soportadas en la declaración-liquidación del segundo trimestre del año 20X2. El resultado de esta autoliquidación fue de: a) 80.000 euros a compensar; b) 10.000 euros a ingresar.

.../...

.../...

Ante la situación de concurso de la sociedad mercantil, el empresario proveedor emite factura rectificativa y cumple con los requisitos previstos en los artículos 80.Tres y Cinco de la LIVA y 24.2 del RIVA. Se conoce que la factura rectificativa llega al sujeto pasivo destinatario el 3 de abril de 20X3.

Solución

En este caso, la sociedad mercantil en concurso tiene la obligación de rectificar las cuotas soportadas deducibles, minorando su importe. Ahora, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 114 de la LIVA deberá presentar una declaración-liquidación que modifique la que presentó en el segundo trimestre del año 20X2, imputando la rectificación a este periodo.

En el caso a) como el resultado de esta nueva declaración-liquidación supondrá también una minoración del saldo a compensar, que en su día se trasladó a los periodos siguientes, ahora deberá también presentar declaraciones-liquidaciones modificativas correspondientes a los periodos siguientes en los que tuvo incidencia el saldo a compensar en su día declarado.

En el caso b) como el resultado de la declaración-liquidación presentada en su día por el segundo trimestre de 20X2 fue a ingresar, ahora el resultado supondrá un crédito a favor de la Administración por el importe de la rectificación de las cuotas soportadas, esto es, por 21.000 euros.

Estamos ante una regla especial que rompe con la general prevista para los supuestos de rectificación derivados del artículo 80 de la LIVA o de un error fundado de derecho. Manteniéndose para el resto de los casos, queda excluida de la regla general aplicándose esta nueva, a aquellos derivados del artículo 80.Tres de la LIVA.

No se precisa en la nueva redacción la naturaleza o carácter de la declaración-liquidación que debe presentar el concursado, aunque no puede considerarse como rectificativa puesto que tiene su origen en una circunstancia sobrevenida a la fecha de presentación de la declaración-liquidación original del periodo en que se dedujeron las cuotas, el concurso, que conlleva la minoración de las cuotas soportadas deducibles. Esta nueva segunda autoliquidación a presentar por el periodo en que se dedujo la cuota por el destinatario concursado supone, como se ha indicado, una minoración de las cuotas a deducir, lo que implicará un mayor ingreso o una minoración del saldo a devolver o a compensar. En este último caso, al igual que se ha señalado anteriormente para la rectificación de cuotas repercutidas, supondrá la modificación de las autoliquidaciones de periodos posteriores a aquel en que se dedujeron las cuotas (pero anteriores a la declaración de concurso), debiendo presentarse por el destinatario concursado las correspondientes declaraciones-liquidaciones. E incluso puede dar lugar a la rectificación de las declaraciones-resúmenes anuales.

Por ello, el legislador ha previsto que no procederá la exigencia de obligaciones accesorias, como son los recargos por presentación extemporánea o los intereses de demora, por contraposición a los supuestos previstos en el párrafo primero del artículo 114.Dos, reconociendo así que nos encontramos ante una regla especial en relación con el párrafo cuarto de este mismo precepto, por lo que el carácter de declaración-liquidación complementaria queda difuminado, ya que el supuesto que estamos examinando quedaría englobado en el artículo 122.2, párrafo primero de la LGT.

Desde el punto de vista procedimental, no se prevé regla alguna, debiendo remitirnos en cuanto a la declaración-liquidación que debe presentarse, el plazo y su contenido a lo previsto en la norma reglamentaria. Debe recordarse que estas rectificaciones tendrán lugar como consecuencia de las facturas rectificativas emitidas por los proveedores en el seno del concurso, por lo que podemos encontrarnos ante situaciones en que el número de facturas recibidas por el destinatario sea elevado, lo que hará que el concursado deba presentar declaraciones-liquidaciones correspondientes a un buen número de periodos de liquidación anteriores a la declaración de concurso, lo que indudablemente dificulta la gestión de estas rectificaciones, máxime si tenemos en cuenta que para efectuar estas rectificaciones de cuotas repercutidas por los proveedores de los bienes o servicios no hay limitación temporal.

6.4.3. Acciones de reintegración concursal u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso: rectificación de cuotas soportadas

Ya se indicó al examinar el artículo 89.Cinco de la LIVA los efectos de las acciones de reintegración concursal y otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso, que tienen una relevancia extraordinaria en este impuesto, a cuyo contenido nos remitimos en orden a concretar el contenido de estas acciones.

En ese precepto se tratan las consecuencias de estas acciones desde el punto de vista del sujeto pasivo que realiza la operación, la entrega del bien o la prestación de servicio, que quedan sin efecto por el ejercicio de estas acciones. Ahora el legislador, en el artículo 114.Dos.2.º de la LIVA introduce un nuevo párrafo, el tercero, para recoger las previsiones del ejercicio de estas acciones en relación con la rectificación de las cuotas soportadas deducibles. Esto es, establece una regla especial para el concursado que debe rectificar las cuotas cuando se encuentra en la situación de comprador o adquirente inicial (destinatario de las operaciones que quedan sin efecto).

Si como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal, u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso, la operación gravada queda sin efecto, la rectificación a efectuar por el comprador o adquirente inicial, que también se encuentra en situación de concurso, será la de rectificar las cuotas inicialmente deducidas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sin que proceda la aplicación de recargos ni de intereses de demora.

Con independencia del carácter o naturaleza de esta declaración-liquidación y de la no exigencia de recargos e intereses de demora, sobre lo que se reitera lo expuesto al examinar en el párrafo segundo de este precepto que se acaba de comentar, la regla especial recogida en este párrafo que ahora se examina podría ser más concisa de manera que no llevase a confusión alguna.

Se hace referencia solamente al empresario o profesional comprador o adquirente inicial, afectando el supuesto de rectificación exclusivamente a él, siempre en el supuesto de que se encuentre en situación de concurso, puesto que el párrafo alude a que «también» se encuentre en esta situación. El empleo de este adverbio, que refleja igualdad, semejanza o conformidad, supone que ambas partes de la operación gravada, tanto el proveedor del bien como el comprador, se encuentran en situación de concurso, requisito subjetivo que debe concurrir para aplicar este supuesto específico de rectificación de la cuota soportada en la adquisición del bien.

Queda claro que si el comprador o adquirente inicial no se encuentra en situación de concurso la modificación de las cuotas soportadas deducidas se efectuará de acuerdo con la regla general prevista en el artículo 114.Dos.2.º, párrafo cuarto, esto es, deberá realizarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo impositivo en que reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente soportadas emitido por el sujeto pasivo en concurso, puesto que la modificación tiene lugar para este comprador o adquirente por una causa prevista en el artículo 80 de la LIVA (una resolución judicial que anula la operación).

EJEMPLO 42

Una sociedad mercantil «A» vende un inmueble a la sociedad mercantil «B» y otro a la sociedad mercantil «C». Posteriormente la sociedad vendedora es declarada en concurso y en el seno del procedimiento concursal se presentan dos acciones de reintegración que dan lugar a sendas resoluciones judiciales por las cuales se reintegrarán los dos inmuebles anteriores.

A la fecha de reintegración se conoce que la sociedad «B» está en concurso.

Solución

La situación por la que se reintegran al patrimonio de la sociedad concursada los dos inmuebles llevará consigo la rectificación de las cuotas de IVA. La sociedad «A» deberá emitir facturas rectificativas minorando las cuotas devengadas, modificando la declaración-liquidación correspondiente al periodo impositivo en que se produjo el devengo de las operaciones y se declararon, de acuerdo con el artículo 89.Cinco, párrafo cuarto, de la LIVA.

.../...

.../...

Los destinatarios, al recibir las facturas rectificativas, deberán rectificar las cuotas soportadas deducibles, minorándolas. La sociedad «B», al estar en concurso, deberá proceder a modificar, al igual que la sociedad «A», la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se dedujo la cuota soportada, al imponérselo ahora el artículo 114.Dos.2.º, párrafo tercero, de la LIVA.

La sociedad «C» rectificará la cuota soportada en la declaración-liquidación del periodo en que reciba la factura rectificativa, de acuerdo con el artículo 114. Dos.2.º, párrafo cuarto, de la LIVA.

En cuanto a los efectos debe indicarse que son análogos a los aludidos en el epígrafe anterior. Se rectificarán las cuotas inicialmente deducidas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas y el resultado, de ser a ingresar, no conllevará la aplicación de recargos ni de intereses de demora.

7. RÉGIMEN ESPECIAL SIMPLIFICADO DE IVA

Si bien no se ha producido una modificación directa del régimen simplificado de IVA, la nueva redacción dada al artículo 31.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, con efectos desde el 1 de enero de 2013, que regula el método de estimación objetiva de rendimientos, ejercerá una clara influencia en aquel, y ello, por cuanto el principio de compatibilidad entre ambos regímenes supone que la exclusión de un empresario o la renuncia que se ejercita por este respecto de uno de ellos implique automáticamente también la exclusión o renuncia del otro, como indica el artículo 122.Dos.4.º de la LIVA.

Por ello, al modificar a partir del 1 de enero de 2013 las causas de exclusión del régimen de estimación objetiva del IRPF, supondrá también la exclusión del régimen simplificado de IVA.

La causa de esta reforma no es otra que la de evitar o disminuir el fraude fiscal en los sectores afectados. Desde el punto de vista del IRPF, evitando la deducción de gastos no reales por parte de los empresarios destinatarios de facturas emitidas por sujetos acogidos al régimen de estimación objetiva que no se corresponden con una operación efectivamente realizada. Desde el punto del IVA, impedirá la deducibilidad de cuota por parte de aquel empresario. Recordemos que el empresario acogido al régimen simplificado determina el importe del impuesto devengado en módulos lo que hace que la emisión de facturas que no se correspondan con la realidad no afecte al resultado anterior, más allá de no superar los límites por volumen de operaciones señalados por la norma.

Una de las causas de exclusión tradicional del régimen de estimación objetiva es la de superar un determinado volumen de operaciones en el ejercicio inmediato anterior: 450.000 euros anuales para el conjunto de las actividades, y 300.000 euros si se trata de actividades agrícolas y

ganaderas. Ahora se ha precisado para el conjunto de sus actividades clasificadas en la división 7 de la sección primera de las Tarifas del IAE a las que sea de aplicación lo dispuesto en el artículo 101.5 d) de la LIRPF, que este volumen de operaciones no podrá superar 300.000 euros anuales.

Se excluye asimismo del método de estimación objetiva [letra e) del art. 31.1.3.^a de la LIRPF] a los contribuyentes que ejerzan las actividades del artículo 101.5 d) de la LIRPF (por remisión al art. 95.6 del reglamento, entre estas actividades figuran las de albañilería y pequeños trabajos de construcción en general, carpintería y cerrajería, pintura de cualquier tipo y clase y revestimientos, transporte de mercancías por carretera, etc.), cuando el volumen de los rendimientos íntegros del año inmediato anterior correspondiente a dichas actividades que proceda de las personas o entidades (incluidas las entidades en régimen de atribución de rentas) previstas en el artículo 99.2 de dicha ley (obligadas a practicar retención o ingreso a cuenta) supere cualquiera de las siguientes cantidades: a) 50.000 euros anuales, siempre que además represente más del 50 % del volumen total de rendimientos íntegros correspondiente a las citadas actividades. B) 225.000 euros anuales. Se trata esencialmente de las actividades sobre las que existía obligación de practicar retención e ingreso a cuenta por el empresario o profesional pagador.

8. INFRACCIÓN Y SANCIÓN POR INCUMPLIR LAS OBLIGACIONES DEL ARTÍCULO 19.5.º DE LA LIVA

8.1. INFRACCIÓN DEL ARTÍCULO 170.DOS.5.º DE LA LIVA: INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES DEL ARTÍCULO 19.5.º DE LA LIVA

El legislador introduce un nuevo tipo infractor, en el ordinal 5.º, dentro de los regulados en el artículo 170.Dos de la LIVA.

El tipo infractor lo constituye la falta de presentación o la presentación incorrecta o incompleta de las declaraciones-liquidaciones relativas a las operaciones reguladas en el artículo 19.5.º de la LIVA.

En este último precepto se recogen las operaciones asimiladas a importaciones de bienes, entre las que se encuentran las salidas de las áreas o zonas francas, depósitos francos y otros depósitos (a que se refiere el art. 23), o el abandono de los regímenes aduaneros y fiscales (comprendidos en el art. 24), de los bienes cuya entrega o adquisición intracomunitaria para ser introducidos en las citadas áreas o vinculados a dichos regímenes se hubiese beneficiado de la exención del impuesto, en virtud de lo dispuesto en los mencionados preceptos y en el artículo 26.Uno (precepto en el que se recogen las exenciones de las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya entrega en el territorio de aplicación del impuesto hubiera estado exenta en virtud de lo dispuesto en los arts. 23 y 24), o hubiesen sido objeto de entregas o prestaciones de servicios igualmente exentas por dichos artículos.

No obstante, hemos de recordar que se prevé como excepción, que no constituirá operación asimilada a la importación las salidas de las áreas a que se refiere el artículo 23 ni el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24 de esta ley de los siguientes bienes: estaño (código NC 8001), cobre (códigos NC 7402, 7403, 7405 y 7408), zinc (código NC 7901), níquel (código NC 7502), aluminio (código NC 7601), plomo (código NC 7801), indio (códigos NC ex 811291 y ex 811299), plata (código NC 7106) y platino, paladio y rodio (códigos NC 71101100, 71102100 y 71103100). En estos casos, la salida de los bienes anteriores de las áreas o el abandono de los regímenes mencionados dará lugar a la liquidación del impuesto en los términos que se establece en el apartado sexto del anexo de la LIVA.

De acuerdo con una abundante doctrina administrativa [entre otras, Consultas de la DGT 1285/2004, de 31 de mayo (NFC019463); V1187/2005, de 21 de junio (NFC02138); V0957/2006, de 19 de mayo (NFC022600); V1010/2007, de 23 de mayo (NFC025262); V2018/2007, de 25 de septiembre (NFC027403); V0138/2009, de 23 de enero (NFC031692); V1824/2010, de 4 de agosto (NFC038752); V2278/2011, de 27 de septiembre (NFC042555); y V2409/2011, de 10 de octubre (NFC042685)], así como la Resolución 1/1994, de 10 de enero, de la DGT correspondiente a la tributación por el IVA de las operaciones relativas al régimen de depósitos distintos de los aduaneros (apartado tercero); el régimen fiscal o tributación por IVA aplicable a estas operaciones del artículo 19.5.º implica la tributación por la salida o abandono de los bienes de las áreas o regímenes indicados. La liquidación del IVA se realiza por el sujeto pasivo en las declaraciones-liquidaciones modelo 380, de forma que las cuotas de IVA devengadas son deducibles en el propio modelo, de acuerdo con el capítulo I del título VIII de la LIVA.

Este régimen fiscal obliga así al sujeto pasivo a autorrepercutirse el IVA, permitiendo la deducción de las cuotas soportadas en la medida en que tenga derecho a ello en la misma autoliquidación. De esta forma, un sujeto pasivo que realiza operaciones sujetas y no exentas (no aplica la regla de prorata para el cálculo del saldo a deducir) no ingresará importe alguno como consecuencia de la presentación del modelo 380. La excepción se encuentra en los bienes antes reseñados respecto de los que no hay que liquidar el IVA a la importación mediante la utilización del DUA ni tampoco mediante el modelo 380, por ser una operación explícitamente excluida de las operaciones asimiladas a la importación.

En definitiva, en la generalidad de los casos, la presentación de la declaración-liquidación no supone ingreso alguno, ya que el sujeto pasivo cuantifica la cuota devengada y se aplica la deducción por las mismas operaciones, por lo que solo ingresa en el supuesto de que no tenga derecho a la deducción del impuesto o quede sujeto a la regla de prorata.

En el artículo 71 del RIVA se establecen los plazos de presentación de estas autoliquidaciones, de forma que las operaciones realizadas en los periodos de liquidación trimestral o mensual (apartado 3) se incluyen en una declaración-liquidación que se presenta ante el órgano correspondiente de la Administración tributaria competente para el control del establecimiento, lugar, área o depósito respectivo, directamente o a través de las entidades colaboradoras, en los plazos señalados en el apartado 4.

Como regla especial, se establece que estas operaciones se podrán consignar centralizadamente en una sola declaración-liquidación que se presentará, en los mismos plazos y periodos, ante el órgano competente de la Administración tributaria correspondiente al domicilio fiscal del sujeto pasivo, directamente o a través de las entidades colaboradoras, en los siguientes casos: 1. Cuando la suma de las bases imponibles de las operaciones asimiladas a las importaciones realizadas durante el año natural precedente hubiera excedido de 1.500.000 euros. 2. Cuando lo autorice la Administración tributaria, a solicitud del interesado.

Señalado el régimen de tributación de estas operaciones asimiladas a la importación del artículo 19.5.º de la LIVA, que nos permite comprender la concreción de la sanción que se regula en el artículo 171, el tipo infractor lo constituye la falta de presentación o la presentación incorrecta o incompleta de estas declaraciones-liquidaciones.

Una primera aproximación nos puede conducir a considerar que los términos utilizados parecen excesivamente amplios, ya que la presentación incorrecta o incompleta puede ser de datos que no supongan perjuicio alguno para la Hacienda Pública, como sucede en el caso de que se refieran a las cuotas soportadas deducibles y no a las devengadas.

Indudablemente, el legislador se refiere, de manera esencial, a la ausencia de la declaración-liquidación, a la falta de declaración de una o varias operaciones, o a incorrecciones que supongan un perjuicio económico a la Hacienda Pública, como puede ser el caso de cuotas deducidas en un porcentaje superior al permitido por encontrarse en prorrata. Recordemos que, por regla general, la presentación de las declaraciones-liquidaciones por operaciones del artículo 19.5.º de la LIVA no ocasionan perjuicio económico a la Hacienda Pública, excepto que el sujeto pasivo no tenga derecho a la deducción del impuesto o esté restringido este derecho. Es por tanto y esencialmente la trascendencia en la gestión y control del impuesto lo que se verá afectado como consecuencia del incumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo.

Reseñamos la importancia en la delimitación del tipo infractor, y, esencialmente, a la concreción del elemento subjetivo o culpabilidad del sujeto infractor, al que la jurisprudencia ha dado una extraordinaria importancia en cuanto a la obligación por parte de la Administración tributaria de concretarlo y motivar adecuadamente su existencia [entre otras, Sentencias del TS de 23 de septiembre de 2010, recurso 6163/2005 (NFJ049525); de 14 de abril de 2011, recurso de 2507/2009; de 8 de noviembre de 2011, recurso 159/2008; y de 4 de junio de 2012, recurso 2776/2008 (NFJ048199)].

8.2. ARTÍCULO 171.UNO.5.º DE LA LIVA: SANCIÓN POR INFRACCIÓN DE ORDINAL 5.º DEL APARTADO UNO DEL ARTÍCULO 170

En correspondencia con la infracción que se acaba de examinar, el legislador introduce en el artículo 171.Uno un nuevo ordinal, también el 5.º, recogiendo la sanción a imponer por su comisión.

La sanción es de multa pecuniaria proporcional del 10% de las cuotas devengadas correspondientes a las operaciones no consignadas o consignadas incorrectamente o de forma incompleta en las declaraciones-liquidaciones.

Se trata de sanción similar a imponer por otras infracciones del artículo 170, cuyo régimen fiscal resulta asimilable al de las operaciones de importaciones asimiladas (es el caso de los supuestos recogidos en el art. 84.Uno.2.º, 3.º y 4.º o inversión del sujeto pasivo).

El legislador ha establecido una determinación diferenciada de la sanción para el supuesto de abandono del régimen de depósito distinto del aduanero, a través de enmienda presentada en el Congreso al proyecto de ley.

Como se recogía en la enmienda presentada a la ley por la que se incluyó este régimen específico, el modelo de declaración-liquidación resulta en muchos casos muy costoso de elaboración, con un procedimiento de cálculo de las bases a declarar muy complejo (precio medio ponderado de compras nacionales intracomunitarias e importaciones, adicionado con la parte proporcional de los servicios recibidos) y con un elevado grado de desglose de bases, que implica una confección necesariamente manual, sin que, sin embargo, aporte ningún género de información ni control especial para la Administración, al declararse bases agrupadas por establecimiento y no operaciones individuales. De no establecerse una regla especial para estas operaciones, se penalizaría a las empresas aun en el caso en que las cantidades declaradas fueran superiores a las efectivamente devengadas, sin que ello suponga ni un menor ingreso ni un aumento en el control, lo que unido a lo anterior hace desmesurada la sanción que se acaba de exponer.

Por ello, en relación con el régimen de depósito distinto del aduanero, el legislador pretende que solamente en aquellos casos en que la actuación del sujeto pasivo suponga un perjuicio para la Administración se imponga la sanción, pero no cuando se declaren bases y cuotas superiores, por ejemplo, por incluir partidas estimadas para posibles gastos adicionales no conocidos o cuantificados en el momento de elaborar la declaración-liquidación.

Se establece así que, cuando se trate de declaraciones-liquidaciones relativas al abandono del régimen de depósito distinto del aduanero, la sanción solo se impondrá cuando la suma total de cuotas declaradas en la declaración-liquidación sea inferior al de las efectivamente devengadas en el periodo.

9. IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO (IGIC): ADECUACIÓN A LAS MODIFICACIONES RECOGIDAS EN LA LIVA

El legislador omitió en la Ley 7/2012 toda referencia al IGIC, siendo común que toda modificación introducida en la LIVA tenga su refrendo también en el IGIC.

Este olvido se ha resuelto con la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.

Así, a través de esta norma se incorporan en la Ley reguladora del IGIC las modificaciones incluidas en la LIVA, así como las disposiciones para que el régimen sea uniforme en todo el territorio del Estado.

Se modifican asimismo los preceptos del IGIC en relación con las reglas de localización de las entregas de bienes, las del devengo de las operaciones y la base imponible del impuesto, con la misma finalidad.

EFFECTOS DEL PROCESO PENAL POR DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA SOBRE EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA

Joan Iglesias Capellas

Doctor en Derecho

Inspector de Hacienda del Estado

EXTRACTO

El propósito de este trabajo es analizar los efectos que, sobre el procedimiento de inspección tributaria, produce el inicio de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. Para ello, se estudian las consecuencias jurídicas de la denuncia administrativa de una defraudación tributaria en función de si se presenta antes, durante o después de iniciada la comprobación de la situación tributaria de un contribuyente. Asimismo, considerando que recientemente se ha aprobado una reforma del artículo 305 del Código Penal, se exploran las posibilidades que la nueva normativa ofrece para articular el tránsito entre la fase administrativa y la fase jurisdiccional del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.

Palabras clave: delito contra la Hacienda Pública, procedimiento inspector, suspensión, denuncia, querrela, interrupción de actuaciones, prescripción, deuda tributaria, defraudación, cuota tributaria, investigación, proceso penal, Ministerio Fiscal y tanto de culpa.

Fecha de entrada: 10-12-2012 / Fecha de aceptación: 21-12-2012 / Fecha de revisión: 10-01-2013

WHAT EFFECTS DO CRIMINAL PROCEEDINGS FOR OFFENCES AGAINST THE PUBLIC TREASURY HAVE ON TAX INSPECTION PROCEEDINGS?

Joan Iglesias Capellas

ABSTRACT

The purpose of this paper is to analyse what effects criminal proceedings for offenses against the public treasury have on tax inspection proceedings. This paper analyses the legal implications of an administrative claim based tax fraud if filed before, during or after the initial verification of a taxpayer's tax situation. Considering that an amendment to article 305 of the Criminal Code was recently passed, this paper also explores the possibilities that the new legislation provides to link the transition between the administrative and the judicial stages of the criminal proceedings for offenses against the public treasury.

Keywords: offences against the public treasury, inspection proceedings, suspension, action, suspension of actions, prescription, tax debt, fraud, tax liability, investigation, criminal proceedings, public prosecutor and evidence of criminal liability.

Sumario

Introducción

1. La suspensión de la potestad investigadora de la Administración tributaria
 - 1.1. La denuncia administrativa presentada antes del inicio del procedimiento de inspección
 - 1.2. La iniciación de oficio de diligencias de investigación por el Ministerio Fiscal
 - 1.3. La iniciación de diligencias por el órgano judicial
2. La suspensión del procedimiento inspector iniciado antes de la presentación de la denuncia administrativa
 - 2.1. La denuncia administrativa presentada antes de formalizar el acta de inspección
 - 2.1.1. La interrupción de las actuaciones inspectoras
 - 2.1.2. La duración del procedimiento inspector interrumpido
 - 2.2. La denuncia administrativa presentada después de formalizada el acta y antes de dictar el acuerdo de liquidación
3. La denuncia administrativa presentada después de dictado el acuerdo de liquidación
 - 3.1. La suspensión del plazo de ingreso de la cuota tributaria resultante de la regularización
 - 3.2. La suspensión del plazo de impugnación de la liquidación administrativa
4. Análisis de los efectos tributarios de la reforma del artículo 305 del Código Penal
5. Conclusión

Bibliografía

INTRODUCCIÓN

Con carácter general, el principio de no duplicidad de sanciones, conocido mediante el aforismo «*non bis in idem*», establece que, siendo único el poder sancionador del Estado, aunque en determinados supuestos el ejercicio del *ius puniendi* pueda atribuirse tanto a los Jueces y Tribunales de la jurisdicción penal como a los órganos de la Administración Pública, en caso de concurrencia, la sanción administrativa es siempre subsidiaria de la sanción penal¹.

Sin embargo, cuando de lo que se trata es de sancionar el incumplimiento del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, habida cuenta de que la *notitia criminis* de una defraudación tributaria requiere poner de manifiesto la realización de un hecho imponible del que nace la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye el presupuesto lógico del hecho punible tipificado en el artículo 305.1 del Código Penal², la posible actuación concurrente entre el juez penal y los órganos de la Administración tributaria no se produce únicamente en el ejercicio del *ius puniendi*, sino sobre todo en la determinación del importe de la cuota tributaria defraudada. Luego, con arreglo a su configuración constitucional³, el principio de no duplicidad

¹ Pese a que no viene expresamente recogido en el texto de la Constitución española de 27 de diciembre del 1978, el Tribunal Constitucional ha declarado que el principio de no duplicidad es una manifestación del principio de legalidad y, en la STC 2/1981, de 30 de enero (FJ 4.º), lo define indicando que: «El principio general del derecho conocido por *non bis in idem* supone, en una de sus más conocidas manifestaciones, que no recaiga duplicidad de sanciones –administrativa y penal– en los casos en los que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento sin existencia de una relación de supremacía especial de la Administración [...]». Como dice RAMÍREZ GÓMEZ: «Ha sido la aceptación de la unidad sustancial de los ilícitos penales y administrativos y la consecuente aplicación de los principios inspiradores de la regulación de los primeros a la de los segundos, la principal justificación de la aplicación del principio *ne bis in idem* en los supuestos de doble sanción administrativa y penal.», RAMÍREZ GÓMEZ, S.: *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario (aspectos sustantivos y procedimentales)*, Madrid, 2000, págs. 13.

² Como explica CASADO OLLERO: «En la realidad jurídico-penal, relativa al delito fiscal, la existencia de una relación jurídico-tributaria válida constituye un auténtico presupuesto objetivo (implícito) del tipo delictivo. [...] Luego, tratándose del tipo delictivo del artículo 305 del CP es de meridiana evidencia que sin hecho imponible (*prius*) no puede existir hecho punible (*posterius*) ni defraudación fiscal alguna: un impuesto que no es debido no puede ser objeto de evasión.» CASADO OLLERO, G.: «Ganancias patrimoniales no justificadas y delito fiscal», en *Justicia y Derecho Tributario. Libro homenaje al profesor Banacloche*, Madrid, 2008, págs. 279-280.

³ El fundamento constitucional de los efectos procesales del principio de no duplicidad viene recogido en la STC 77/1983, de 3 de octubre (FJ 4.º), el Alto Tribunal introduce una reflexión fundamental para resolver la concurrencia de diversos procedimientos sancionadores al indicar que: «El principio *non bis in idem* [...] conduce también a la imposibilidad de que, cuando el ordenamiento permite una dualidad de procedimientos, y en cada uno de ellos ha de producirse un enjuiciamiento y una calificación de unos mismos hechos, el enjuiciamiento y la calificación que en el plano jurídico puede producirse, se hagan con independencia si resultan de la aplicación de normativas diferentes, pero que no

de sanciones se manifiesta en dos niveles diferentes: a nivel sustantivo determina que una misma conducta contraria a una norma imperativa no pueda recibir un doble reproche jurídico en forma de privación de un bien o derecho⁴, mientras que a nivel procesal impide que se desarrollen simultáneamente dos procedimientos (judiciales y/o administrativos) que tengan por objeto enjuiciar unos hechos de los que puede derivarse la imposición de una sanción penal o administrativa⁵.

En su expresión tributaria, el artículo 180.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, dispone que desde el momento en que la Administración remita al Ministerio Fiscal un expediente administrativo en el que existan indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, o directamente pase el tanto de culpa de la defraudación presuntamente delictiva a la jurisdicción penal: «[...] se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal», añadiendo, en el último inciso del párrafo tercero, que: «[...] las actuaciones administrativas realizadas durante el periodo de suspensión se tendrán por inexistentes.»

De lo dispuesto en esta norma se advierte que, al regular la incidencia del principio de no duplicidad sobre los procedimientos tributarios, el legislador contempla un supuesto de hecho en el que la *notitia criminis* del delito contra la Hacienda Pública surge en el curso de un procedimiento administrativo iniciado para comprobar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de un determinado contribuyente. Por ello, ordena a la Administración que se abstenga de seguir dicho procedimiento, que *quedará suspendido* hasta que concluya el proceso penal que, con arreglo a la secuencia procesal implícita en el artículo 180.1 de la Ley General Tributaria (LGT), se iniciará como consecuencia de la querrela que interponga el Ministerio Fiscal (después de examinar el expediente remitido por el Delegado), o por el juez instructor al recibir el tanto de culpa de la posible comisión de una defraudación tributaria delictiva.

pueda ocurrir lo mismo en lo que se refiere a la apreciación de los hechos, pues es claro que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado.»

⁴ En este sentido SÁNCHEZ HUETE pone de manifiesto que: «Las sanciones e infracciones tributarias no son Derecho Tributario en sentido estricto; constituyen parte del Derecho sancionador tributario. O sea, es el corpus normativo de carácter punitivo que prevé las infracciones y sanciones del ámbito tributario. La adjetivación de tributaria a tales sanciones no puede llevar a perder de vista su naturaleza estrictamente punitiva. Las sanciones administrativas responden a un principio punitivo de carácter represivo-preventivo, en ningún caso indemnizatorio, ni vinculado al incumplimiento de obligación jurídica previa (aunque la infracción se tipifique sobre incumplimientos normativos). Tal aspecto evidencia la inexistencia de una diferenciación ontológica entre las sanciones y las penas. La doctrina y la jurisprudencia ratifican esta sustancial identidad entre el ilícito penal y el administrativo.» SÁNCHEZ HUETE, M. A.: «La modificación del Código Penal (LO 5/2010) y sus implicaciones en la legislación tributaria», en *Quincena Fiscal Aranzadi*, 4/2011, pág. 2.

⁵ Como explica GIMENO SENDRA: «En lo que al *non bis in idem* se refiere, nuestro TC ha reconocido que se encuentra recogido en el principio de legalidad del artículo 25 CE (y en el referido art. 4 del Protocolo núm. 7 al CEDH, así como en el art. 14.7 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos), el cual veda la imposición de una dualidad de sanciones en los casos en que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento [...]», GIMENO SENDRA, V.: «Cuestiones prejudiciales devolutivas y *non bis in idem* en el proceso penal», en el prólogo a la obra de PADROS REIG, C. y BALLBE MALLOL, M.: *La prejudicialidad administrativa en el proceso penal*, Barcelona, 2004.

Sin embargo, la norma no aclara a qué tipo de procedimiento tributario se refiere. En principio, por su ubicación sistemática en el Capítulo I del Título IV de la LGT (dedicado a la potestad sancionadora de la Administración), cabría entender que se refiere al procedimiento sancionador tributario, lo cual sería coherente con la aplicación del principio de preferencia jurisdiccional en el ejercicio del *ius puniendi*. Así se indicaba en el anterior artículo 77.6 de la LGT, antes de la reforma introducida por la Ley 20/1995, de 20 de julio, en la que la anterior referencia explícita al procedimiento sancionador se sustituyó por la indicación de que el efecto suspensivo alcanzaba al procedimiento *administrativo* en el que se pongan de manifiesto los indicios de la comisión de una defraudación tributaria con trascendencia penal⁶.

No obstante lo anterior, y pese a la ubicación sistemática del artículo 180.1 de la LGT, el análisis de su evolución normativa⁷ y de su interpretación por parte de la jurisprudencia mayoritaria⁸ conducen a la conclusión de que el efecto suspensivo producido por la decisión de denunciar la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública, no solo se circunscribe al procedimiento sancionador tributario sino que se proyecta también sobre cualesquiera procedimientos tributarios subyacentes que concurren con el proceso penal que pueda iniciarse como consecuencia de la denuncia y, en particular, sobre el procedimiento inspector en el que ha surgido la *notitia criminis* de una defraudación tributaria con trascendencia penal⁹.

⁶ En el derogado artículo 66 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección, el efecto suspensivo únicamente se predica del procedimiento sancionador. Sin embargo, en el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento Sancionador Tributario, dicho efecto ya viene referido al procedimiento administrativo en general.

⁷ En la reforma del artículo 77.6 de la LGT impulsada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, la referencia al procedimiento sancionador se sustituye por la referencia al procedimiento administrativo, indicación que, con la aprobación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se consolida definitivamente en el texto del artículo 180.1 de la LGT.

⁸ El Tribunal Supremo aborda esta cuestión en la Sentencia de 24 de febrero de 1989, en la que se detiene a explicar la diferencia del nuevo modelo establecido mediante la Ley 10/1985, respecto al previsto en la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, y concluye que: «La diferencia consiste, pues, sustancialmente, en la interrupción del procedimiento administrativo una vez que del mismo resultan pruebas o indicios que revelen la existencia de infracción penal en lugar de llegar a una resolución sancionadora en la propia vía administrativa; lo cual puede considerarse consecuencia de los principios "non bis in idem" por una parte y de preferencia del juicio penal por otra. Ciertamente que ello comporta una diferencia en el procedimiento de investigación en cuanto al paso de la fase penal de este se adelanta pero tal diferencia no puede considerarse que no sea objetiva y razonable, en cuanto, de una parte, obedece a dichos principios, de otra de la aplicación inmediata de la obligación de denunciar la comisión de un delito y, por último, acorta el procedimiento al eliminar la fase de resolución administrativa y los recursos contra la misma». Posteriormente, cuando ha tenido ocasión de pronunciarse nuevamente respecto a esta cuestión, el Tribunal Supremo ha mantenido la preferencia penal sobre cualquier actividad administrativa (no solo la sancionadora), resultando particularmente ilustrativo el razonamiento contenido en la STS de 26 de abril de 1996, donde concluye que: «Desde el momento en que, al no ser legalmente posible la continuidad del procedimiento liquidatorio, en su estricto contenido recaudatorio, al margen de la infracción tributaria, como eventual parte de la deuda tributaria, la paralización del procedimiento, por su afectación a la sanción, inevitablemente debe repercutir en lo liquidatorio estricto».

⁹ Según indica RIBES RIBES: «[...] los arts. 180.1 LGT y 32 RGST representan la plasmación efectiva del *ne bis in idem* procesal en los casos de posibles delitos contra la Hacienda Pública, imponiendo el cese de toda actividad ad-

Como consecuencia de la reforma del artículo 305 del Código Penal, iniciada mediante la aprobación de la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, que introdujo un nuevo apartado (el quinto)¹⁰, y concluida mediante la reciente aprobación de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, se advierten nuevos elementos normativos de entidad suficiente para pronosticar una profunda modificación del modelo de relación entre el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública y los procedimientos tributarios mediante los que se expresa la potestad de liquidación y recaudación de la Administración tributaria, con el objetivo último de compatibilizar la tutela penal de los derechos económicos de la Hacienda Pública y la autotutela administrativa del crédito tributario.

Planteada la cuestión en estos términos, a lo largo de nuestro trabajo nos proponemos analizar cuáles son los efectos jurídicos que, sobre el procedimiento inspector, produce la decisión de la Administración tributaria de denunciar la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, para posteriormente explorar las posibilidades técnicas que la norma penal recientemente aprobada ofrece para articular un nuevo modelo de relación entre el proceso penal y los procedimientos tributarios que, siendo respetuoso con el principio de no duplicidad y con las garantías procesales del contribuyente respecto al que se dirige la acción penal, permita la actuación concertada y coordinada de los órganos de Poder Judicial y de la Administración tributaria en la lucha contra el fraude fiscal de mayor entidad.

Respecto a la primera cuestión, al examinar las normas tributarias mediante las que actualmente se regulan las consecuencias de detener la actividad administrativa en relación con el contribuyente contra el que se dirige la acción penal por la presunta comisión de un delito contra la Hacienda Pública, lo primero que se advierte es que la figura de la *suspensión* del procedimiento administrativo subyacente resulta manifiestamente insuficiente para describir los efectos jurídicos que el proceso penal produce sobre las distintas potestades de la Administración tributaria pues, con arreglo a lo previsto en el artículo 32.2 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (RST), la *notitia*

ministrativa y el consiguiente traslado del expediente a la jurisdicción criminal cuando se aprecien indicios de delito. La preeminencia otorgada a la función penal en estos supuestos se manifiesta a través de la obligación de la Administración tributaria de abstenerse de seguir el procedimiento sancionador por los mismos hechos, mientras la autoridad judicial no dicte sentencia o auto de sobreseimiento. Adviértase que esta suspensión no solo se predica del procedimiento sancionador que se estuviere tramitando, sino también respecto del procedimiento de comprobación o inspección de que se trate [...].», RIBES RIBES, A.: *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, Madrid, 2007, pág. 104.

¹⁰ FALCÓN Y TELLA pone de manifiesto que: «[...] del tenor del nuevo apartado 5 –que se refiere como ya hemos visto a “la deuda tributaria que la Administración no haya podido liquidar” en pasado– se desprende que la Agencia no debe necesariamente paralizar el procedimiento de liquidación cuando se inician actuaciones penales. Desde esta perspectiva, importa destacar que si bien la remisión del tanto de culpa al juez penal interrumpe la prescripción tanto del derecho a liquidar –art. 68.1 b) LGT– como de las infracciones administrativas –art. 189.3 b) LGT–, sin embargo la Ley General Tributaria solo ordena expresamente paralizar el procedimiento sancionador (art. 180.1) y no el procedimiento inspector.» FALCÓN Y TELLA, R.: «La reforma del Código Penal: la nueva concepción de la responsabilidad civil derivada del delito fiscal y la posible concurrencia de este con el delito de blanqueo», en *Quincena Fiscal*, núm. 1, 2011, pág. 3.

criminis de una defraudación tributaria puede surgir: i) antes de que se inicie la comprobación de la situación tributaria de un determinado contribuyente, ii) durante el curso de un procedimiento inspector, iii) o incluso después de dictada la liquidación administrativa mediante la que se regularizan los incumplimientos tributarios descubiertos por la Administración.

En el primer caso, lo que queda sin efecto por causa de la litispendencia penal¹¹ es la potestad investigadora de la Administración [art. 141 a) LGT]; mientras que, en el segundo, la suspensión, aunque formalmente se refiere al procedimiento inspector en el que surge la *notitia criminis* de la defraudación tributaria, donde incide es en la potestad de liquidación de la cuota tributaria defraudada [art. 141 g) LGT]. Finalmente, en el tercer supuesto, el efecto suspensivo se proyecta sobre la potestad de recaudar la deuda tributaria (art. 160.1 LGT) y, en su caso, de ejercer la acción de cobro sobre el patrimonio del deudor [art. 161.1 b) LGT]. Por ello, a continuación analizaremos separadamente cada una de las situaciones en las que pueden encontrarse los procedimientos tributarios en el momento en que se inicia el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública a fin de establecer exactamente en qué medida la actividad administrativa puede o no interferir con la actuación de la jurisdicción penal.

1. LA SUSPENSIÓN DE LA POTESTAD INVESTIGADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Cuando la iniciación de una causa penal que tiene por objeto comprobar el carácter delictivo de una defraudación tributaria precede al inicio del procedimiento administrativo (que tiene por objeto comprobar el hecho imponible del que nace la obligación tributaria), los efectos de la litispendencia penal impiden que la Administración tributaria desarrolle una actividad investigadora sobre los mismos hechos de los que está conociendo el juez penal. Por consiguiente, en este caso, el principio de no duplicidad sancionadora, en su manifestación formal, justifica que se dé preferencia absoluta a la actuación investigadora del órgano judicial, al menos, hasta que concluya la instrucción penal [art. 779 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal (LECrim.)].

Sin embargo, la situación descrita en el apartado anterior no se corresponde con el supuesto de hecho contemplado en el artículo 180.1 de la LGT pues, si al iniciarse el proceso penal todavía no se ha iniciado la comprobación de la situación tributaria del contribuyente, el efecto jurídico de la litispendencia no se proyecta sobre la tramitación de un procedimiento tributario todavía inexistente, sino en todo caso sobre la potestad administrativa para iniciar de oficio las actuaciones necesarias para verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de la persona o entidad a la que se acusa de haber cometido un delito contra la Hacienda Pública (art. 147 LGT).

¹¹ Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 114 de la LECrim.: «Promovido juicio criminal en averiguación de un delito o falta, no podrá seguirse pleito sobre el mismo hecho; suspendiéndole, si le hubiere en el estado en que se hallare hasta que recaiga sentencia firme en la causa criminal».

Si esto es así, desde la perspectiva tributaria, la única norma que indirectamente permite establecer la situación jurídica en la que queda la potestad administrativa para comprobar la situación tributaria del contribuyente que figura imputado en un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública es el artículo 68.1 b) de la LGT, según el cual la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o la presentación de una denuncia ante el Ministerio Fiscal constituyen una causa de interrupción del cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación [art. 66 a) LGT].

Si confrontamos el texto del artículo 68.1 b) de la LGT con el texto del artículo 180.1 de la LGT, advertiremos que, pese a contemplar la misma situación, utilizan una nomenclatura procesal diversa, pues según el primero el tanto de culpa «se remite» al juez y la denuncia «se presenta» ante el Ministerio Fiscal, mientras que para el segundo el tanto de culpa «se pasa» al juez y el expediente administrativo «se remite» al Ministerio Fiscal.

Esta evidente confusión en la terminología legal utilizada nos sirve para destacar que, desde la perspectiva procesal, la comunicación de la *notitia criminis* realizada directamente ante el órgano judicial equivale a la denuncia como forma de iniciar el proceso penal, mientras que la comunicación de unos hechos presuntamente delictivos al Ministerio Fiscal no constituye un acto procesal en sentido estricto, todo lo cual resultará particularmente relevante en el momento de decidir los efectos que una u otra opción de promover la acción penal producirán sobre los procedimientos tributarios¹².

Por otra parte, si el proceso penal se inicia antes de que den comienzo las actuaciones inspectoras, es evidente que la *notitia criminis* del delito contra la Hacienda Pública habrá surgido en un contexto distinto del habitual en estos casos, lo cual nos obliga a plantear tres posibles escenarios cuyos efectos jurídicos sobre la potestad administrativa para iniciar un procedimiento inspector concurrente con el proceso penal no son los mismos.

¹² Según GIMENO SENDRA: «La denuncia es una declaración de conocimiento y, en su caso, de voluntad por la que se transmite a un órgano judicial, Ministerio Fiscal o Autoridad con funciones de policía judicial la noticia de un hecho constitutivo de delito», añadiendo seguidamente que: «[...] el único elemento material de la denuncia es la "notitia criminis" o sospecha de la comisión de un delito, cuya puesta en conocimiento por el denunciante a la policía judicial o a la autoridad judicial ha de provocar la apertura de diligencias policiales de prevención (cuando se deduzca en comisaría), primeras diligencias (ante un Juez de Instrucción incompetente), o, en función de la gravedad del delito, diligencias previas o sumario con la única salvedad de que el hecho punible carezca de tipicidad o sea inexistente ("manifiestamente falso" en los términos del artículo 269 de la LECrim.)». GIMENO SENDRA, V.: *Manual de Derecho Procesal Penal*, Madrid, 2008, págs. 160 y 164. Por su parte, MORENO CATENA y CORTÉS DOMÍNGUEZ consideran que: «El denunciante pone en conocimiento del órgano judicial o de la autoridad correspondiente unos hechos que entienden que son constitutivos de delito, pero con ello no pide nada, ni está obligado a nada (a no ser a la veracidad en el relato, art. 264) [...]». MORENO CATENA, V. y CORTÉS DOMÍNGUEZ, V.: *Derecho Procesal Penal*, Valencia, 2008, pág. 179. Por último, mención especial merece TORRES ROSELL cuando sostiene que: «[...] la denuncia es un modo de comunicación, una concreción del diálogo que se desarrolla en el proceso jurisdiccional y, específicamente, es uno de los actos de comunicación que permiten que el proceso se inicie». TORRES ROSELL, N.: *La denuncia en el proceso penal*, Madrid, 1991, pág. 14.

El primer escenario es aquel en el que la propia Administración tributaria tiene conocimiento de unos hechos que, sin necesidad de efectuar comprobación alguna, permiten advertir indicios de la comisión de una defraudación tributaria delictiva y, en consecuencia, remitir el expediente al Ministerio Fiscal para que realice las diligencias de investigación necesarias para comprobar si procede ejercer la acción penal contra una determinada persona o entidad¹³. Naturalmente, también podría pasarse el tanto de culpa al juez penal, pero lo habitual en estos casos es que la investigación preliminar se realice antes de iniciar el proceso penal. El segundo, es el que se plantea cuando es el Ministerio Fiscal quien tiene conocimiento de unos hechos presuntamente constitutivos de una defraudación tributaria, no como consecuencia de la remisión de un expediente por parte de la Administración tributaria, sino por la denuncia presentada por un particular o por la *notitia criminis* surgida en otros procedimientos penales (o no) en los que interviene en su condición de defensor de la legalidad y de acusador público.

Y, finalmente, cabe considerar también la posibilidad de que el proceso penal se inicie como consecuencia de la actuación de cualquier ciudadano que, al tener conocimiento de la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública, en lugar de presentar una denuncia tributaria (art. 114 LGT), decida ponerlo directamente en conocimiento del juez o, en su caso, ejercer la acción popular y presentar querrela contra la persona o entidad que, a su juicio, son responsables de una defraudación tributaria delictiva. Incluso el propio juez, de oficio, podría iniciar una investigación judicial sobre unos hechos con apariencia delictiva si tiene conocimiento de ellos en el curso de un proceso del que está conociendo.

1.1. LADENUNCIAADMINISTRATIVAPRESENTADAANTESDELINICIO DEL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN

Cuando la Administración tributaria comunica el hecho delictivo al Ministerio Fiscal o al juez penal antes de iniciar la comprobación de la situación tributaria de un determinado contribuyente, es evidente que dispone de elementos de prueba de entidad suficiente o de indicios racionales para entender que se ha producido un incumplimiento de sus obligaciones tributarias, y que dicho incumplimiento puede tener relevancia penal. Luego, en principio, la decisión de denunciar la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública es incompatible con la decisión de iniciar un procedimiento inspector para comprobar administrativamente los mismos hechos que se denuncian.

¹³ Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 262 de la LECrim., el incumplimiento de dicha obligación puede suponer la imposición de una multa o, en determinadas circunstancias, llegar a ser constitutivo de un delito. En este sentido, en los artículos 407 y 408 del Código Penal, en la redacción dada por la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, se sanciona con pena de prisión (o multa) a la autoridad o funcionario público que abandona su destino con el propósito de no impedir, no perseguir o no promover la persecución de los delitos de los que tenga noticia. Al propio tiempo, en el artículo 456 del Código Penal se tipifica y se sanciona la imputación, efectuada ante funcionario judicial o administrativo que tenga el deber de proceder a la averiguación, de hechos delictivos a una persona con conocimiento de su falsedad o temerario desprecio a la verdad.

Sin embargo, desde una perspectiva sistemática, cabe plantearse cuál sería el efecto jurídico derivado del inicio de un procedimiento inspector posterior a la decisión de la Administración tributaria de comunicar la *notitia criminis* de un delito contra la Hacienda Pública. Y, para ello, la única referencia normativa de que disponemos es lo dispuesto en el párrafo tercero del artículo 180.1 de la LGT, cuando sitúa el término inicial del denominado «periodo de suspensión» en el momento en que se remite el expediente al Ministerio Fiscal o se pasa el tanto de culpa al juez penal.

Planteadas la cuestión en estos términos, si todo lo realizado por la Administración en relación con una persona o entidad que figura en la relación de posibles responsables de una defraudación tributaria delictiva se considera jurídicamente inexistente, la citación de inicio de actuaciones notificada con posterioridad a la denuncia administrativa de un delito contra la Hacienda Pública no producirá ninguno de los efectos jurídicos establecidos en el artículo 87 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGAT), ni podrá atribuirse valor probatorio alguno al contenido del expediente administrativo instruido por la Inspección de los tributos. Al propio tiempo, desde la fecha en la que el Delegado especial comunique la *notitia criminis*, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 68.1 b) de la LGT, se entenderá interrumpido el cómputo del plazo de prescripción para comprobar y, en su caso, liquidar el impuesto y periodo impositivo que constituyen el presupuesto objetivo de la defraudación tributaria denunciada por la Administración.

Una vez concluido el proceso penal, cesará también el periodo de suspensión y la Administración tributaria recuperará sus facultades comprobadoras, en cuyo caso, si lo considera oportuno, podrá iniciar el procedimiento inspector para comprobar la situación tributaria del contribuyente respetando en todo caso los hechos considerados probados por el juez de lo penal. A tal efecto, el artículo 68.6 de la LGT dispone que el nuevo plazo de prescripción se computará desde la fecha de la recepción de la notificación de la resolución judicial firme o desde la notificación de la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

No obstante lo anterior, desde la fecha en que adquiera firmeza la resolución judicial por la que se pone fin al proceso penal y la fecha en la que se le notifica el inicio de las actuaciones inspectoras, el contribuyente absuelto (o no imputado en caso de sobreseimiento libre) podría regularizar su situación tributaria al amparo de lo dispuesto en los artículos 27.4 y 179.3 de la LGT. Más aún, con arreglo a la literalidad de lo dispuesto en el artículo 180.1 de la LGT, incluso habría que atribuir efectos jurídicos a los actos realizados durante el desarrollo del proceso penal pero que, por su naturaleza y contenido, también tengan efectos tributarios, tales como pagar total o parcialmente la deuda tributaria devengada o reconocer el hecho imponible realizado.

La secuencia de efectos jurídicos que acabamos de exponer resulta coherente siempre que efectivamente se inicie el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, pues el efecto interruptivo de la prescripción del derecho de la Administración tributaria a comprobar el impuesto y periodo impositivo objeto de investigación judicial es una consecuencia lógica de la litispendencia penal. Sin embargo, en aquellos casos en los que, pese a la comunicación administrativa de la *notitia criminis*, no llegue a iniciarse el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, el fundamento jurídico de la interrupción del cómputo de la prescripción suscita algunas dudas.

Es decir, en aquellos casos en los que las sospechas de la Administración no se vean corroboradas por el Ministerio Fiscal y, en consecuencia, no se llegue a ejercer la acción penal, el análisis de la trascendencia delictiva del comportamiento de un determinado contribuyente se habrá desarrollado en un ámbito «interno» totalmente desconocido para la persona o entidad afectada. Luego, atribuir a dichas actuaciones el carácter interruptivo de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar un determinado impuesto y periodo impositivo nos parece excesivo y, en todo caso, podría resultar contrario al principio de seguridad jurídica.

1.2. LA INICIACIÓN DE OFICIO DE DILIGENCIAS DE INVESTIGACIÓN POR EL MINISTERIO FISCAL

El segundo supuesto en el que puede iniciarse un proceso por delito contra la Hacienda Pública al margen de un procedimiento inspector se produce cuando la iniciativa investigadora la lleva el Ministerio Fiscal, ya sea porque ha recibido la denuncia procedente de un particular, ya sea porque ha tenido conocimiento directo de la *notitia criminis* en otro procedimiento penal (o civil) en el que interviene, ya sea porque así le ha sido comunicada por un órgano judicial (no penal) mediante el correspondiente testimonio.

En cualquier caso, para comprobar la posible trascendencia penal del incumplimiento tributario, el Ministerio Fiscal iniciará las correspondientes diligencias de investigación pudiendo reclamar el auxilio de los funcionarios de la Inspección de los tributos, en cuyo caso será la Administración tributaria la que tendrá conocimiento de la *notitia criminis* de un delito contra la Hacienda Pública como consecuencia de la información que, a tal efecto, le remita la fiscalía.

En principio, cabe entender que si la Administración tributaria no ha iniciado el procedimiento inspector cuando el Ministerio Fiscal le informa de que está investigando un posible delito contra la Hacienda Pública, el Jefe de la Dependencia de Inspección no ordenará el inicio de un procedimiento inspector respecto del mismo contribuyente y por el mismo impuesto y periodo impositivo. Sin embargo, esta inactividad administrativa no dispone de cobertura legal expresa pues no se ajusta al supuesto de hecho descrito ni en el artículo 180.1 de la LGT, ni menos aún en el artículo 68.1 b) de la LGT, ya que en ambos casos el legislador da por supuesto que la iniciativa de la denuncia siempre parte del órgano administrativo. Además, en este caso, tampoco puede aplicarse la regla de la litispendencia por cuanto, si no se ha iniciado el proceso penal, no rige lo dispuesto en el artículo 114 de la LECrim.

Mayores problemas interpretativos se suscitan cuando el Ministerio Fiscal no informa a la Administración del desarrollo o del resultado de diligencias de investigación que tienen por objeto una defraudación tributaria presuntamente delictiva y, por la Inspección de los tributos, se inicia un procedimiento para comprobar la situación tributaria del mismo contribuyente investigado por la fiscalía. En estas circunstancias, lo más probable es que la persona o entidad afectada no tenga conocimiento de que está siendo objeto de una investigación criminal sino, en todo caso, de que está siendo objeto de una comprobación administrativa.

Planteada una situación como la descrita, los efectos jurídicos de la concurrencia entre la actividad de la Administración y la de la fiscalía dependen del resultado de las diligencias de investigación desarrolladas por el Ministerio Fiscal. Por consiguiente, debemos distinguir dos posibilidades: a) Que se interponga querella por delito contra la Hacienda Pública; b) O que se archiven las diligencias de investigación por entender que los hechos no revisten trascendencia penal.

En el primer caso, la Administración tributaria, como consecuencia del ofrecimiento de acciones al perjudicado por el delito (art. 109 LECrim.), tendrá conocimiento oficial de que está desarrollando una actuación concurrente con una investigación criminal, de modo que, en principio, cabe entender que ordenará la suspensión inmediata del procedimiento inspector en curso, en aplicación (aunque no literal) de lo dispuesto en el artículo 180.1 de la LGT. Sin embargo, el problema técnico se plantea en el momento de decidir la validez y efectos jurídicos de las actuaciones administrativas desarrolladas simultáneamente con la investigación del Ministerio Fiscal previa a la presentación de la querella.

En principio, el periodo de suspensión al que se refiere el apartado tercero del artículo 180.1 de la LGT toma como referencia temporal una actuación de la propia Administración tributaria. Luego, en este contexto, es comprensible que la norma sancione con la inexistencia los actos resolutorios o de trámite realizados contraviniendo el efecto suspensivo establecido en la ley. Pero si la comprobación administrativa se ha desarrollado sin conocer que por parte del Ministerio Fiscal se dispone de indicios de que puede haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, y habida cuenta de que en esta fase no se ha iniciado propiamente un proceso penal, no sería razonable invalidar los efectos que en el procedimiento inspector puedan producir los actos de la Inspección de los tributos (o del propio contribuyente) cuya realización no ha supuesto un quebrantamiento del principio de preferencia jurisdiccional, ni tampoco una duplicidad de procedimientos contraria al principio de *non bis in idem* en su expresión formal.

En este sentido, y con arreglo a lo dispuesto en el artículo 410 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (de aplicación supletoria), cabe entender que el momento a partir del cual se produce el efecto suspensivo sobre los actos de la Administración tributaria será el de presentación de la denuncia ante el juez de instrucción o de interposición de la querella por delito contra la Hacienda Pública; *dies a quo* que también servirá de referencia para fijar: a) O bien la fecha en la que debe entenderse interrumpido el cómputo del plazo de prescripción para iniciar el procedimiento inspector, si en dicha fecha no se hubiere iniciado todavía; b) O bien la fecha en la que debe entenderse interrumpido el cómputo del plazo de resolución del procedimiento inspector correctamente iniciado antes de la presentación de la querella (art. 150.4 LGT).

Es decir, a diferencia de lo expuesto en el apartado anterior, cuando la Administración tributaria no tenga conocimiento de la investigación desarrollada por el Ministerio Fiscal, la comunicación de inicio del procedimiento inspector producirá los efectos que le son propios si se notifica antes de que se inicie el proceso penal, en cuyo caso la situación jurídica del procedimiento no será la de inexistencia sino, en todo caso, la de interrupción justificada en los términos que analizaremos con mayor detenimiento en los apartados siguientes.

Por el contrario, si el Ministerio Fiscal ordena el archivo de las diligencias de investigación iniciadas ante la sospecha de una defraudación tributaria delictiva (art. 773.2 LECrim.), no parece que su actuación haya provocado ningún efecto jurídico respecto al procedimiento inspector iniciado posteriormente para comprobar la situación tributaria de un determinado contribuyente. Luego, si la Administración, al tener conocimiento de la investigación del Ministerio Fiscal, suspendió unilateralmente sus actuaciones cabe interrogarse acerca de si resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 150.4 a) de la LGT, pues se trata de una situación que no viene específicamente contemplada en la norma. En este sentido, siguiendo el razonamiento desarrollado en el apartado anterior, pensamos que no existe fundamento alguno para prolongar la duración legal del procedimiento cuando la inactividad administrativa ni es obligatoria, ni ha sido oportunamente comunicada al obligado tributario.

Finalmente, si la Administración inició y tramitó sin solución de continuidad un procedimiento inspector sin tener conocimiento oficial de la existencia de la investigación desarrollada por el Ministerio Fiscal, el archivo de las diligencias tampoco producirá ningún efecto jurídico, de modo que, en este caso, la concurrencia de actuaciones será jurídicamente irrelevante.

En definitiva, cuando se invierte la secuencia lógica de la denuncia de un delito contra la Hacienda Pública se advierten algunas de las deficiencias técnicas de las normas que regulan el efecto de la litispendencia penal sobre los procedimientos tributarios, pues ninguna de ellas nos ofrece una solución para los supuestos que acabamos de describir que, si bien no serán habituales, no por ello debe excluirse la posibilidad de que se produzcan.

1.3. LA INICIACIÓN DE DILIGENCIAS POR EL ÓRGANO JUDICIAL

Cuando las diligencias judiciales encaminadas a averiguar la efectiva realización de un delito contra la Hacienda Pública se inician sin que la Administración haya descubierto el incumplimiento de las obligaciones tributarias de un determinado contribuyente, el efecto suspensivo derivado de la litispendencia penal impide la iniciación de un procedimiento inspector para comprobar el mismo impuesto y periodo impositivo que está siendo objeto de conocimiento por parte del juez instructor. Luego, en este caso, no se trata tanto de identificar el efecto jurídico derivado del inicio del proceso penal, como de establecer el momento en que la Administración tendrá conocimiento de la actuación del órgano judicial.

Una primera posibilidad es que sea el propio juez instructor el que se dirija a la Administración tributaria para reclamar el auxilio de funcionarios especializados en la investigación de hechos con trascendencia tributaria. En este caso, habida cuenta de que será el propio órgano judicial quien proporcionará a un órgano administrativo la noticia de que una determinada persona o entidad puede haber cometido un delito contra la Hacienda Pública, cabe entender que, a partir del momento en que se reciba dicha información, la Administración deberá evitar concurrir con la actuación jurisdiccional. Luego, si todavía no ha iniciado el procedimiento inspector, no lo iniciará; mientras que si ya lo hubiera iniciado, suspenderá la comprobación.

Una segunda posibilidad es que el juez no reclame la participación de los funcionarios de la Administración tributaria y no le informe de que está investigando una posible defraudación tributaria con trascendencia penal. En este caso, si se llegara a iniciar un procedimiento inspector por el mismo impuesto y periodo impositivo es razonable entender que será el propio contribuyente afectado quien pondrá en conocimiento de la Inspección de los tributos que está siendo objeto de una investigación judicial por los mismos hechos y, al propio tiempo, se dirigirá al juez penal para que ordene a la Administración que se abstenga de actuar.

Si no lo hiciera el contribuyente, y salvo que sea el Ministerio Fiscal quien, al recibir el expediente remitido por el órgano judicial (art. 306 y ss. LECrim.), informe a los órganos de la Inspección de la existencia de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, no será hasta que el juez ofrezca las acciones al Estado (art. 109 LECrim.) cuando la Administración tributaria tendrá conocimiento oficial de la existencia de un proceso penal concurrente con el procedimiento inspector.

Cualquiera de las tres posibilidades conduce a la situación descrita en el artículo 32.1 del RST donde se establece que, a partir del momento en que se tenga conocimiento de la existencia de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública se ordenará la suspensión del procedimiento administrativo en curso pero, considerando que se trata de la norma reglamentaria por la que se desarrolla el procedimiento sancionador tributario, resulta dudosa su aplicación al procedimiento inspector, entre otras razones porque esta situación no viene expresamente contemplada en la ley que le proporciona la correspondiente cobertura.

Planteada la cuestión en estos términos, a nuestro modo de ver, si en el momento de conocer la existencia de la causa penal el procedimiento inspector no se ha iniciado, por aplicación analógica de lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 180.1 de la LGT, cualquier actuación administrativa realizada con posterioridad a la fecha en la que se tenga conocimiento de la investigación judicial será jurídicamente inexistente y no producirá efecto alguno. Luego, a partir del momento en que la Administración conozca la *notitia criminis* de una defraudación tributaria, pierde temporalmente la facultad de ordenar el inicio de una comprobación tributaria referida al mismo impuesto y periodo impositivo. Sin embargo, cuando el procedimiento inspector se hubiere iniciado antes de conocerse formalmente la existencia de diligencias judiciales referidas a la misma persona o entidad, cabe interrogarse acerca de si lo que procede es suspender el procedimiento inspector o anular todo lo actuado.

En este sentido, pensamos que, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 114 de la LECrim., aunque la Administración no hubiere tenido conocimiento del inicio de la investigación judicial, habida cuenta de que el efecto suspensivo derivado de la litispendencia se proyecta sobre la potestad de comprobar los mismos hechos que están siendo objeto de conocimiento por parte del juez instructor, el principio de preferencia jurisdiccional determina que la citación de inicio de actuaciones notificada después de iniciarse el proceso penal no produzca efecto alguno. Por consiguiente, si concluidas las diligencias previas, el juez instructor decreta el sobreseimiento libre, la Administración tributaria, en lugar de continuar con el procedimiento inspector iniciado, debería emitir una nueva citación de inicio de actuaciones.

En cuanto a la aplicación del artículo 68.1 b) de la LGT, aunque no es la Administración la que ha remitido el expediente al Ministerio Fiscal ni ha pasado en tanto de culpa al juez penal, cabe entender que la interrupción de la prescripción del derecho a practicar la liquidación del impuesto y periodo que constituyen el objeto de la investigación judicial se produce como consecuencia de la litispendencia penal y, en todo caso, con base en la comunicación del juez instructor en la que, de oficio o a instancia del contribuyente, se ordenará a la Administración la paralización de cualquier actuación administrativa concurrente con las diligencias judiciales.

2. LA SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR INICIADO ANTES DE LA PRESENTACIÓN DE LA DENUNCIA ADMINISTRATIVA

Cuando la *notitia criminis* de una defraudación tributaria delictiva surge en el curso de la comprobación de la situación tributaria de una determinada persona o entidad, es la Administración tributaria la que advierte la posible trascendencia penal del incumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente. Luego, en este caso, puesto que el inicio del procedimiento inspector no se habrá visto afectado por la litispendencia penal, la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras ya ha producido los efectos señalados en el artículo 87 del RGAT. Idéntico tratamiento se aplicará a la iniciación de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública sin que la denuncia provenga de la Administración tributaria, cuando el procedimiento inspector se hubiere iniciado antes de que den comienzo las diligencias judiciales de investigación del hecho delictivo.

Desde la perspectiva procedimental, el inicio del procedimiento inspector constituye a la Administración en la obligación de resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen (art. 103.1 LGT) y a notificar al interesado tanto el correspondiente acuerdo resolutorio, como cualquier circunstancia que determine la suspensión de las actuaciones inspectoras (art. 103.3 LGT). Por otra parte, la fecha en la que se entiende iniciado el procedimiento fija el término inicial del plazo de que disponen los órganos de la Inspección para concluir la comprobación y, en su caso, para regularizar la situación tributaria del contribuyente (art. 150.1 LGT).

Luego, si esto es así, es razonable entender que la regla contenida en el artículo 180.1 de la LGT contiene una excepción al régimen general de finalización del procedimiento inspector, pues obliga a la Administración a detener las actuaciones que estuviera desarrollando hasta que por parte del juez se dicte resolución acerca de la trascendencia penal de la defraudación tributaria descubierta como consecuencia de la investigación administrativa.

Sin embargo, la *notitia criminis* de un delito contra la Hacienda Pública puede manifestarse en cualquiera de las fases del procedimiento inspector (o incluso una vez concluidas las actuaciones de la Inspección), de modo que el efecto jurídico derivado del inicio de un proceso penal concurrente con la actuación administrativa no siempre se corresponde con la figura de la suspensión de un procedimiento en trámite. Además, el efecto jurídico definitivo que producirá el ejercicio jurisdiccional de la potestad para sancionar los incumplimientos tributarios de mayor

entidad sobre la potestad administrativa para liquidar la deuda tributaria, cuya elusión constituye el presupuesto objetivo de la defraudación, dependerá del sentido de la resolución que se dicte una vez practicadas las diligencias previas y, en su caso, después de sustanciarse el correspondiente juicio oral.

Por ello, a continuación examinaremos los efectos que el inicio y la conclusión del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública producen sobre un procedimiento inspector iniciado antes de la presentación de la correspondiente denuncia administrativa, diferenciando la situación jurídica de cada una de las fases por las que, de ordinario, atraviesa la comprobación administrativa de la situación tributaria de un contribuyente.

2.1. LADENUNCIAADMINISTRATIVAPRESENTADAANTESDEFORMALIZAR EL ACTA DE INSPECCIÓN

Cuando la *notitia criminis* de un delito contra la Hacienda Pública surge en el curso de la instrucción de un procedimiento inspector y, en particular, antes de formalizar el acta mediante la que terminan las actuaciones investigadoras desarrolladas por la Inspección, se cumple el paradigma de todas las normas legales y reglamentarias que tratan de ordenar la relación de preferencia que se establece entre la actuación de la Administración y del juez penal cuando se descubre una defraudación tributaria que, por sus características, puede subsumirse en el comportamiento tipificado en el artículo 305.1 del Código Penal.

Por ello, el artículo 180.1 de la LGT indica que la decisión de remitir el expediente al Ministerio Fiscal o de pasar el tanto de culpa al juez penal, inhabilita a la Administración para continuar las actuaciones que hasta ese momento había desarrollado y produce la suspensión *ex lege* del procedimiento administrativo en el curso del cual se hubieren manifestado los hechos presuntamente constitutivos de delito, sancionando con la inexistencia cualquier actuación realizada con posterioridad.

En correspondencia con lo indicado en la ley, el artículo 32.2 del RST, en su apartado primero, ordena a la unidad o equipo de inspección responsable de la instrucción del procedimiento que cese en la actividad de comprobación de la situación tributaria del contribuyente y que eleve el expediente (acompañado del correspondiente informe) al Jefe de la Dependencia de Inspección.

No obstante lo anterior, cuando trasladamos nuestro análisis a las normas reguladoras del procedimiento inspector advertimos que no existe una correspondencia absoluta entre lo dispuesto en el artículo 180.1 de la LGT y lo establecido en el artículo 150.4 de la LGT que, lejos de regular un supuesto de suspensión del procedimiento, considera que la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente constituye una causa de interrupción justificada de las actuaciones inspectoras y, en su caso, un supuesto que permite ampliar el plazo máximo de duración del procedimiento en caso de que la Administración recupere sus facultades de comprobación y liquidación de la cuota tributaria devengada.

2.1.1. La interrupción de las actuaciones inspectoras

Con arreglo a lo dispuesto en el apartado a) del artículo 150.4 de la LGT, cuando el Delegado especial, el Delegado central o el Director del Departamento de Inspección, toman la decisión de promover el ejercicio de la acción penal respecto a un contribuyente por los indicios de delito puestos de manifiesto en ocasión de la comprobación de su situación tributaria, independientemente de si optan por remitir las actuaciones al Ministerio Fiscal o por pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial, quedan interrumpidas las actuaciones inspectoras, sin que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 104.2 de la LGT, el tiempo que transcurra hasta que la Administración recupere sus facultades de comprobación y liquidación, afecte al cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento inspector previamente iniciado.

No obstante lo anterior, una cosa es que el inicio del proceso penal impida el desarrollo de actuaciones inspectoras y otra muy distinta la incidencia de este efecto jurídico en el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a practicar la liquidación de la deuda tributaria, y del plazo máximo de duración del procedimiento inspector suspendido¹⁴.

El primer efecto es una consecuencia del principio de preferencia jurisdiccional y afecta a cualquier procedimiento concurrente con la investigación judicial de una defraudación tributaria presuntamente delictiva, mientras que el segundo es un efecto propiamente tributario que únicamente se produce en aquellos casos en los que, pese a la denuncia administrativa de un delito contra la Hacienda Pública, no prospera la acción penal: i) ya sea porque el Ministerio Fiscal decide que los hechos no revisten relevancia penal y devuelve el expediente que le ha remitido el Delegado especial, ii) ya sea porque el juez instructor inadmite la denuncia (art. 269 LECrim.), desestima la querella (art. 313 LECrim.), o decreta el sobreseimiento libre del imputado (art. 779.1.1.º LECrim.), iii) ya sea porque el juez sentenciador dicta una sentencia absolutoria (art. 742 LECrim.).

En todos estos casos, con arreglo a lo dispuesto en el apartado tercero del artículo 180.1 de la LGT, la Administración tributaria podrá (y deberá) continuar con la comprobación de la situación tributaria del contribuyente otrora imputado por delito contra la Hacienda Pública, de modo que se reanudarán las actuaciones interrumpidas, en cuyo caso será necesario valorar la incidencia del periodo durante el cual la Administración no ha podido desarrollar las funciones que le son propias. Por el contrario, en el artículo 180.1 de la LGT no se contempla la posibilidad de que el procedimiento tributario continúe después de que se dicte una sentencia condenatoria, lo

¹⁴ Como explica MARTÍNEZ GINER: «En la práctica estas circunstancias operan descontando el tiempo final de duración del procedimiento los días naturales durante los cuales se produjera alguna de estas incidencias. Es por ello que entendemos que puede hablarse de suspensión del plazo procedimental en lugar de interrupción del mismo. [...] Por ello, el efecto suspensivo que tales incidencias provocan se proyecta únicamente sobre el cómputo del plazo del procedimiento sin que pueda hablarse de suspensión del procedimiento de inspección puesto que la Administración podría, si fuera oportuno, realizar otras actuaciones investigadoras.» MARTÍNEZ GINER, L. A.: «La suspensión del plazo de los procedimientos tributarios», en RCyT. CEF, núm. 343, pág. 9.

cual vendría a ratificar una práctica administrativa y jurisprudencial que, con fundamento en la doctrina jurisprudencial de la mutación del título¹⁵, entiende que en caso de delito contra la Hacienda Pública consumado el órgano judicial no solo ejerce el *ius puniendi* del Estado sino también la potestad de reclamar el pago de la deuda tributaria defraudada¹⁶.

No obstante lo anterior, desde la perspectiva procesal, no es lo mismo presentar la denuncia administrativa ante el Ministerio Fiscal que hacerlo directamente ante el juez penal, pues únicamente en el segundo caso cabe entender que con dicha acción se inician las actuaciones judiciales y, en consecuencia, se produce el efecto suspensivo asociado a la litispendencia. Luego, desde esta perspectiva, a nuestro modo de ver, si la denuncia se dirige al Ministerio Fiscal, a partir de la fecha en que se reciba el expediente procedente de la Administración, el procedimiento inspector queda interrumpido pero no suspendido, pues dicha situación jurídica únicamente se producirá en el momento en que se interponga la correspondiente querrela o, en su caso, cuando la denuncia se hubiere presentado directamente ante el juez de instrucción.

Las consecuencias jurídicas de una u otra situación aunque resultan muy semejantes no son totalmente equiparables, pues una cosa es que la actividad de los órganos de la inspección quede provisionalmente detenida y otra muy distinta que el procedimiento tributario quede suspendido. En el primer caso, interpretando a contrario sensu lo dispuesto en el último inciso del apartado tercero del artículo 180.1 de la LGT, en el periodo de tiempo comprendido desde que la Administración advierte los indicios de delito hasta la fecha que por el juez de instrucción se inician las diligencias correspondientes, el obligado tributario podría realizar actuaciones con efectos jurídicos en el procedimiento inspector. Por el contrario, una vez iniciado el proceso penal, el efecto suspensivo asociado a la litispendencia, impide no solo la actividad administrativa sino también la del propio contribuyente que, en todo caso, deberá dirigir al juez cualquier actuación que considere oportuna para la defensa de sus derechos e intereses legítimos.

En uno y otro caso, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 103.3 de la LGT y 102.6 del RGAT, entendemos que la Administración debe poner en conocimiento del obligado tributario tanto la interrupción de las actuaciones inspectoras como, en su caso, la suspensión definitiva del procedimiento inspector, pues solo de este modo quedará formalmente establecida la fecha a partir de la cual la Administración tributaria ha cesado en la investigación de los hechos presun-

¹⁵ La doctrina jurisprudencial sobre la mutación del título puede verse entre otras en la STS de 30 de mayo de 2003 que reitera y completa la posición fijada en la STS de 30 de enero de 1991. También pueden verse: STS 1940/2000, de 18 de diciembre; STS 1336/2002, de 15 de julio; STS 2069/2002, de 5 de diciembre; STS de 15 de julio de 2004, y STS de 19 de mayo de 2005.

¹⁶ Así lo entiende también PONT CLEMENTE cuando pone de manifiesto que: «[...] cuando hay sentencia condenatoria, la potestad administrativa decae al ser asumida por el Juez. Es completamente cierto: [...] en nuestro ordenamiento jurídico la potestad de liquidación tributaria cuando existe delito se atribuye exclusivamente al juez penal, lo que no deja de plantear numerosos interrogantes [...]», PONT CLEMENTE J. F.: «El problema fundamental de la liquidación en el proceso penal tributario», en *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 11, 2001, pág. 3.

tamente delictivos y, lo que es más importante, el momento a partir del cual cualquier actuación administrativa concurrente con la actividad jurisdiccional deviene inexistente¹⁷.

Planteada la cuestión en estos términos, un aspecto que merece destacarse respecto a la interrupción de actuaciones inspectoras provocada por la denuncia administrativa de un delito contra la Hacienda Pública es su carácter indisponible y, sobre todo, su efecto de cierre. Es decir, a diferencia de los otros supuestos de interrupción justificada enumerados en el artículo 103 del RGAT, la que se produce por la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o por el traslado del tanto de culpa a la autoridad judicial tiene carácter *ex lege* y, además, contrariamente a lo establecido en el artículo 102.7 del RGAT, no admite que se desarrolle ninguna actividad administrativa durante el periodo de interrupción. Tanto es así que el propio artículo 180.1 de la LGT declara inexistentes las actuaciones administrativas realizadas con posterioridad a la evacuación de la denuncia por delito contra la Hacienda Pública.

Por otra parte, considerando que la propia ley califica la situación que se produce como una interrupción justificada y no como una dilación, cabe interrogarse acerca de si, a efectos del cómputo de intereses de demora, cabe incluir o no el periodo de tiempo durante el cual el procedimiento inspector ha quedado interrumpido. En este sentido, es evidente que la demora en la notificación de la liquidación tributaria que pueda dictarse una vez reanudadas las actuaciones no es imputable a una inactividad de los órganos de la Administración en los términos en que viene descrita en el artículo 26.4 de la LGT, pero también es cierto que no se trata de una demora imputable al contribuyente¹⁸, sino que se trata de una consecuencia del modelo de preferencia penal absoluta establecido por el legislador tributario.

Si esto es así, a nuestro modo de ver, para determinar cuál es el periodo de tiempo a computar para calcular los intereses de demora a liquidar conjuntamente con la cuota tributaria en aquellos casos en los que se ha producido la situación descrita en el artículo 150.4 a) de la LGT, resulta indispensable acudir a la norma procesal. Es decir, si como hemos concluido en apartados ante-

¹⁷ En este sentido RUIZ GARCÍA advierte que: «Además de suspender el procedimiento inspector, el acuerdo de pasar el tanto de culpa al órgano judicial o de remitir el expediente al Ministerio Fiscal pone fin a la fase previa o subprocedimiento que se inició con la diligencia extendida conforme a los artículos 32.2 del RST y 98.3 b) del Reglamento General. Si la citada diligencia fue oportunamente comunicada al particular, la lógica más elemental y la seguridad jurídica exigen que también sea notificado el acto con el que se pone fin a dicha fase previa o subprocedimiento.» RUIZ GARCÍA, J. R.: «La relación entre procedimiento inspector y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública», en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 151, 2011.

¹⁸ Como explica DE LA PEÑA VELASCO las normas tributarias en las que se establece el cese del devengo de intereses de demora: «[...] protegen la posición del obligado tributario en tanto que teniendo los intereses de demora carácter compensatorio o resarcitorio del daño derivado del pago tardío, cuando este pago tardío es consecuencia del incumplimiento de los plazos por parte de la Administración que dilata más allá del plazo normativamente previsto la resolución de un recurso o la práctica de una liquidación tributaria y, en consecuencia, resulta coherente que su devengo cese a partir del momento en que dicha situación se produzca.» DE LA PEÑA VELASCO, G.: «Inactividad e incumplimiento de plazos por la Administración tributaria y la posición jurídica del obligado tributario», en *Justicia y Derecho Tributario. Libro homenaje al profesor Julio Banacloche*, Madrid, 2008, pág. 428.

riores, hasta el momento en que se inicia el proceso penal, el contribuyente puede realizar actos con efectos en su situación tributaria, uno de dichos actos puede ser precisamente satisfacer total o parcialmente la deuda tributaria nacida de la realización del hecho imponible. Luego, considerando que el fundamento jurídico de la exigencia de intereses de demora es el retraso en el pago de la deuda tributaria (art. 26.1 LGT), los días comprendidos desde la fecha en la que se toma la decisión de presentar la denuncia hasta la fecha en que se inicia el proceso penal deben incluirse en el periodo de cómputo de la liquidación que se dicte una vez reanudadas las actuaciones inspectoras (art. 26.3 LGT), pues durante dicho periodo nada impide al obligado tributario ingresar el importe correspondiente a la cuota tributaria devengada¹⁹.

Por el contrario, mayores problemas interpretativos se suscitan para decidir si cabe exigir intereses de demora por los días durante los cuales se han desarrollado unas actuaciones judiciales que han concluido sin imponer al contribuyente la sanción correspondiente al delito contra la Hacienda Pública. Si consideramos que, como consecuencia de la litispendencia penal, no solo ha quedado suspendido el procedimiento inspector sino también el procedimiento de recaudación, no cabría exigir al obligado tributario intereses de demora por no haber realizado un pago que la ley le impide realizar. Sin embargo, aunque el contribuyente imputado en un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública no pudiera efectuar el pago ante la Administración tributaria, no por ello ve limitadas las posibilidades de liberarse de su deuda, pues el ingreso de la posible responsabilidad civil derivada del delito que se le imputa podría realizarlo cautelarmente ante el órgano judicial (art. 589 LECrim.).

En definitiva, pese a las evidentes dificultades interpretativas, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 150.3 de la LGT y en el artículo 191 del RGAT, y habida cuenta de que la existencia de un interrupción justificada determina que no se haya producido un incumplimiento en el plazo de duración del procedimiento inspector, nos inclináramos a considerar que, para calcular los intereses de demora a exigir al contribuyente una vez reanudadas las actuaciones inspectoras, deberían incluirse los días durante los cuales se han desarrollado las diligencias judiciales. Por consiguiente, resulta plausible concluir que, pese a la suspensión del procedimiento inspector decretada por el artículo 180.1 de la LGT, no cesa el cómputo de los intereses de demora a exigir al obligado tributario en caso de que el proceso penal finalice sin condena.

¹⁹ El principio general en el que fundamentamos esta conclusión lo expresa DE LA PEÑA VELASCO cuando advierte que en el procedimiento de recaudación no existe una norma en virtud de la cual en un momento determinado cesa el devengo de intereses de demora, lo cual cabe considerar lógico habida cuenta de que se trata de un procedimiento sin plazo de terminación, de modo que: «[...] ante la ausencia de todo incumplimiento por parte del acreedor no sea procedente el cese en el devengo de intereses hasta tanto la obligación no se satisfaga [...]», aunque seguidamente sostiene que: «[...] el hecho de que la normativa no contemple un plazo para la terminación del procedimiento por las causas antes señaladas no debería implicar necesariamente que la inactividad de la Administración o la paralización por causas no imputables al obligado tributario lo obligue a indemnizar el retraso en el cobro por la Administración cuando ello es consecuencia de la propia incuria de la Administración que tiene medios para actuar compulsivamente sobre el patrimonio del deudor y no lo hace.» Por ello, concluye señalando que: «[...] hubiera podido establecerse este mismo efecto cuando el procedimiento de recaudación hubiera estado paralizado durante determinado tiempo por causa no imputable al obligado, sin perjuicio, de que reiniciadas las actuaciones el interés vuelva a devengarse.» DE LA PEÑA VELASCO, G., *op. cit.*, pág. 429.

Para completar el análisis de la interrupción de la fase de instrucción del procedimiento inspector producida por la denuncia administrativa de un delito contra la Hacienda Pública, debemos significar que se trata de un supuesto que paradójicamente no se ajusta a lo dispuesto en el artículo 68.1 b) de la LGT pues, en puridad, la interrupción del cómputo de la prescripción del derecho de la Administración tributaria a practicar la correspondiente liquidación del impuesto y periodo impositivo incluido en la denuncia no se produce en el momento en que se remite el expediente al Ministerio Fiscal o se pasa el tanto de culpa al Ministerio Fiscal, sino que, conforme lo dispuesto en el artículo 150.2 de la LGT, interpretado a contrario sensu, se ha producido al iniciar el procedimiento inspector y, mientras las actuaciones se encuentren interrumpidas, su efecto se mantiene hasta la conclusión del proceso penal²⁰.

Ante la evidente indeterminación del artículo 180.1 de la LGT y el silencio del artículo 150.4 de la LGT, las normas a considerar para establecer la fecha en la que debe retomarse el cómputo de la prescripción del derecho de la Administración a practicar la liquidación de la cuota tributaria una vez descartado el carácter delictivo de la defraudación son, de una parte, el artículo 68.6 de la LGT y, de otra, el artículo 150.5 de la LGT.

La elección de una u otra norma no resulta irrelevante pues, aunque parezcan semejantes existe entre ellas una diferencia determinante para calcular el *dies a quo* del nuevo plazo de prescripción. Según lo dispuesto en el artículo 68.6 de la LGT, el momento a considerar para fijar el término inicial del cómputo del plazo de prescripción es aquel en que la Administración tributaria reciba la notificación de la resolución firme que ponga fin al proceso judicial (o que levante la paralización ordenada en su día), o la notificación del Ministerio Fiscal mediante la que procede a la devolución del expediente. Por el contrario, el artículo 150.5 de la LGT parece que sitúa el momento en que entiende recuperadas las facultades de comprobación y, por consiguiente, el inicio del cómputo del plazo para dictar la correspondiente liquidación tributaria en la fecha en que la resolución judicial o el expediente son recibidos por el órgano competente para continuar el procedimiento suspendido, que no es otro que la Inspección de los tributos²¹.

Una posibilidad sería disociar el término inicial según la naturaleza del plazo cuyo cómputo delimita, de modo que, para determinar el *dies a quo* del nuevo plazo de prescripción, tomáramos la fecha indicada en el artículo 68.6 de la LGT, mientras que, para fijar el *dies a quo* del cómputo

²⁰ Respecto a esta cuestión MARTÍNEZ GINER considera que «[...] la figura de la suspensión de la prescripción tributaria resulta algo forzada a la luz del artículo 68 de la LGT que configura como interrupción de la prescripción la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal. En este sentido queremos señalar que la literalidad del artículo 180.1 de la LGT refiere que si la jurisdicción penal no aprecia la existencia de delito, la Administración continuará sus actuaciones y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción. La interpretación que sugerimos es que la desaparición de la causa de interrupción justificada supone reanudar el cómputo del plazo del procedimiento suspendido, lo cual a la luz del artículo 180.1 de la LGT supondría reanudar el cómputo del plazo de prescripción suspendido igualmente.» MARTÍNEZ GINER, *op. cit.*, pág. 27.

²¹ Según lo dispuesto en el artículo 102.1 del RGAT, la referencia temporal será la fecha de entrada en el registro de la Dependencia Regional de Inspección que inició el procedimiento inspector interrumpido.

del nuevo plazo de duración del procedimiento inspector, tomáramos la fecha indicada en el artículo 150.5 de la LGT. En el primer caso, con arreglo a las normas del proceso penal, la notificación de la resolución judicial de firmeza la recibirá el Abogado del Estado que ostenta la representación procesal de la Administración tributaria. Por el contrario, en el segundo, con arreglo a las normas de los procedimientos tributarios, el cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras a realizar una vez finalizado el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública no se iniciará hasta la fecha en que dicha circunstancia sea conocida por la Dependencia de Inspección de la que partió el informe que en su día motivó la suspensión del procedimiento inspector.

Sin embargo, puesto que ni el artículo 180.1 de la LGT, ni el artículo 150.5 de la LGT establecen con precisión el momento en que la Administración tributaria debe reanudar el procedimiento tributario suspendido al remitir el expediente al Ministerio Fiscal o al pasar el tanto de culpa al juez penal, la aplicación combinada de lo dispuesto en el artículo 68.6 de la LGT y en el artículo 150.5 de la LGT puede conducir a la conclusión de que las actuaciones inspectoras podrán realizarse mientras no se hubiere consumado la prescripción del derecho de la Administración a practicar la correspondiente liquidación, circunstancia que no se producirá hasta que transcurran cuatro años desde la recepción de la notificación de la resolución judicial de sobreseimiento o de absolución, o de la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. Durante dicho periodo de tiempo, la inactividad administrativa no tendría consecuencia alguna lo cual constituye una situación difícilmente conciliable con el principio de seguridad jurídica.

Por todo ello, a nuestro modo de ver, la norma aplicable en este caso no puede ser ni el artículo 68.6 de la LGT ni el artículo 150.5 de la LGT, sino el artículo 150.2 de la LGT, en virtud del cual la interrupción injustificada de actuaciones inspectoras por un periodo superior a seis meses determina que no se entiendan producidos los efectos jurídicos de la citación de inicio de actuaciones inspectoras. Es decir, a partir del momento en que concluye el proceso penal desaparece el efecto suspensivo derivado de la litispendencia y la Administración recupera sus potestades de liquidación y recaudación de la deuda tributaria. Por consiguiente, nada le impide continuar con el procedimiento inspector que ya había iniciado antes de denunciar la existencia de indicios de una defraudación tributaria delictiva.

Luego, del mismo modo que el inicio de la interrupción «justificada» se produce *ex lege*, también el cese de dicho estado se produce por ministerio de la ley, de modo que, al día siguiente de la firmeza de la resolución judicial, o de la devolución del expediente por parte del Ministerio Fiscal, el procedimiento inspector puede reanudarse sin impedimento legal alguno y sin necesidad de autorización judicial expresa, de modo que si así no se hiciera la inactividad administrativa dejará de estar justificada. Si esta situación se prolonga más de seis meses, se producirá una interrupción injustificada de actuaciones que dejará sin efecto interruptivo de la prescripción a la notificación de la comunicación de inicio de actuaciones, en cuyo caso, habida cuenta de la duración habitual de las causas penales, indirectamente provocará la prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar la cuota devengada por el impuesto y periodo impositivo que, en su momento, constituyó el presupuesto objetivo de la denuncia administrativa por delito contra la Hacienda Pública.

2.1.2. La duración del procedimiento inspector interrumpido

Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 150.4 b) de la LGT, la denuncia administrativa de un delito contra la Hacienda Pública constituye una circunstancia que justifica la ampliación del plazo ordinario de duración del procedimiento inspector. Al propio tiempo, en el artículo 150.5 de la LGT *in fine* se fija el plazo máximo en el que debe dictarse la liquidación administrativa en caso de que se reanude un procedimiento inspector cuya duración había sido ampliada antes de quedar interrumpido por el inicio de un proceso penal.

Considerando que una y otra norma despliegan sus efectos una vez reanudadas las actuaciones inspectoras suspendidas, es evidente que su fundamento jurídico no puede ser ni lo dispuesto en el artículo 180.1 de la LGT, ni menos aún en las normas reguladoras de la litispendencia penal. Por consiguiente, se trata de un efecto jurídico «colateral» en virtud del cual el legislador presume que todo expediente en el que surge la *notitia criminis* de un delito contra la Hacienda Pública reviste una especial complejidad que justifica que, en caso de que se reanuden las actuaciones inspectoras, la Administración disponga de un plazo extraordinario para ultimar la comprobación de la situación tributaria del contribuyente que ha sido exculpado de la acusación de cometer una defraudación tributaria constitutiva de delito.

A nuestro modo de ver, considerando que el parámetro principal para determinar la relevancia penal del incumplimiento de las obligaciones tributarias es la cuantía de la cuota defraudada, lo dispuesto en el artículo 150.4 b) de la LGT carece de justificación, pues la complejidad de una actuación inspectora no depende tanto del resultado económico de la liquidación que pueda dictarse como de las características de la actividad desarrollada por el contribuyente o de las circunstancias en las que se produce la ocultación del hecho imponible realizado.

Más aún, si consideramos que, por regla general, la denuncia administrativa se presentará una vez ultimada la fase de instrucción del procedimiento inspector, la complejidad habilitante de un mayor plazo de comprobación debiera haberse advertido por la unidad o equipo responsable de la investigación antes de elevar su informe al Inspector jefe. Si no se solicitó la ampliación del plazo mientras se instruía el procedimiento pero se pudo cuantificar la cuota tributaria a efectos de determinar si excedía o no del límite cuantitativo establecido en el artículo 305.1 del Código Penal, no tiene sentido que por el mero hecho de haberse cursado una denuncia por delito contra la Hacienda Pública, los mismos hechos revistan una especial complejidad en el momento en que la Administración recupera su potestad liquidatoria.

En cuando a la norma recogida en el artículo 150.5 de la LGT, contempla precisamente la situación contraria a lo indicado en el artículo 150.4 b) de la LGT, pues, en este caso, habiéndose ejercido la facultad de ampliar el plazo máximo de duración de las actuaciones con fundamento en alguna de las situaciones descritas en el artículo 184 del RGAT, el hecho de que posteriormente se presente una denuncia por delito contra la Hacienda Pública no permite una nueva ampliación, sino que a dicho procedimiento una vez reanudado se le aplica la regla general de terminación de

los procedimientos tributarios que deban ultimarse en ejecución de una resolución administrativa o jurisdiccional que ordene la retroacción de actuaciones.

El resultado combinado de ambos preceptos conduce a la conclusión de que si la denuncia administrativa se presentó antes de solicitar la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector en el que surge la *notitia criminis*, al reanudarse las actuaciones, la Administración dispone del plazo que restaba para completar los doce meses antes de presentar la denuncia, más otros doce meses por el mero hecho de haber remitido el expediente al Ministerio Fiscal o pasado el tanto de culpa al Ministerio Fiscal. Por el contrario, si la denuncia se presentó después de acordada la ampliación del plazo, una vez concluida la interrupción justificada por el inicio del proceso penal, la Administración debe notificar la correspondiente liquidación dentro del plazo que reste hasta concluir los veinticuatro meses, salvo si este fuera inferior a seis meses, en cuyo caso dispone de dicho periodo extraordinario o «de gracia».

La asimetría que generan estas normas no puede compartirse, ni responde a necesidad jurídica alguna. El procedimiento inspector suspendido por el inicio del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública debería reanudarse en la misma situación en que se encontraba en el momento de comunicar la *notitia criminis*. Por consiguiente, la Administración debería concluirlo en el plazo que quedaba antes de la suspensión, salvo que por las circunstancias objetivas de la comprobación se justifique la correspondiente ampliación. Si esta ya se hubiere obtenido, el procedimiento deberá concluir en el plazo que reste hasta concluir los veinticuatro meses, sin posibilidad de extenderlo hasta los seis meses si fuere inferior.

Una cosa distinta a la anterior es determinar la fecha a partir de la cual la Administración debe reanudar las actuaciones inspectoras suspendidas, pues constituirá la referencia temporal necesaria para calcular el plazo del que dispone la Inspección de los tributos para ultimar la comprobación de la situación tributaria del contribuyente. En este sentido, ya hemos visto que los artículos 180.1 y 150.4 de la LGT guardan silencio respecto a esta cuestión, lo cual una vez más nos conduce a la aplicación analógica o bien de lo dispuesto en el artículo 68.6 de la LGT, o bien de lo dispuesto en el artículo 150.5 de la LGT *in fine*, cuya principal diferencia se advierte en la identificación del destinatario de la resolución judicial de la que se desprende la inexistencia de responsabilidad penal. El primero se refiere genéricamente a la «Administración», mientras el segundo indirectamente alude a los órganos de la Inspección de los tributos²².

²² A una conclusión semejante llega DE JUAN CASADEVALL cuando advierte que: «[...] lo cierto es que ni el art. 68.1 LGT, ni el art. 180.1 LGT aclaran nada al respecto, aunque el tenor literal de este último, y de las reglas generales de la postulación procesal, parece colegirse que el término final de la interrupción justificada puede producirse con la notificación a la representación procesal de la Administración tributaria de cualquiera de las circunstancias que se contemplan con carácter alternativo en el art. 180.1 LGT. Desde esta perspectiva existiría una restricción reglamentaria al acotar temporalmente la suspensión de actuaciones hasta la recepción por el órgano administrativo competente para la continuación del procedimiento del expediente devuelto o de la correspondiente resolución judicial, cuya única cobertura legal habría que buscar en el artículo 150.5 *in fine* de la LGT», DE JUAN CASADEVALL, J.: «El nuevo reglamento de Gestión e Inspección: normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios», en *Gaceta Fiscal*, núm. 272, febrero 2008, pág. 140.

Planteada la cuestión en estos términos, considerando que los supuestos en los cuales no prospera la acción penal contra el contribuyente denunciado por la Administración tributaria son diversos, a efectos de establecer el *dies a quo* del cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento inspector una vez desaparecida la litispendencia penal que impedía el desarrollo de las actuaciones inspectoras, es necesario analizar separadamente la devolución del expediente decidida por el Ministerio Fiscal, de la notificación de la resolución judicial por la que se pone fin al procedimiento judicial en cualquiera de sus fases.

La devolución del expediente por el Ministerio Fiscal puede producirse en dos situaciones: a) De una parte, si examinada la documentación remitida por la Administración considera que los hechos denunciados no revisten trascendencia penal y decide archivar las diligencias de investigación (art. 773.2 LECrim.); b) Y, de otra, en caso de que sea el juez penal quien desestime la querella interpuesta por el Ministerio Fiscal por entender que no existen indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública (art. 313 LECrim.). En uno y otro caso, puesto que no se habrá iniciado el proceso penal, tampoco se habrá suspendido el procedimiento inspector por efecto de la litispendencia, sino que en todo caso el tiempo transcurrido se considerará una interrupción justificada de las actuaciones inspectoras²³.

Luego, si con arreglo a lo dispuesto en el artículo 32 del RST, el órgano competente para remitir el expediente al Ministerio Fiscal es el Delegado especial, lo razonable es entender que también será el órgano competente para recibir la devolución, en cuyo caso la fecha en que se produce dicha recepción es la que desactiva el efecto interruptivo de las actuaciones inspectoras establecido en el artículo 150.4 a) de la LGT y, en consecuencia, la que determina la reanudación del cómputo del plazo para dictar la correspondiente liquidación.

Si en lugar de remitir el expediente al Ministerio Fiscal, el Delegado especial optó por pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial, en aquellos casos en que el juez de instrucción que recibe la *notitia criminis* entienda que los hechos no revisten carácter delictivo, se abstendrá de iniciar diligencia alguna (art. 269 LECrim.), sin que dicha decisión judicial deba ser objeto de una resolución expresa, ni menos aún de notificación al denunciante.

Es decir, con arreglo a la norma procesal, la Administración tributaria tendrá conocimiento de que el tanto de culpa de un delito contra la Hacienda Pública ha producido el inicio del proceso penal, cuando en su condición de perjudicada reciba del juez instructor el ofrecimiento de acciones (art. 109 LECrim.). Sin embargo, en su condición de denunciante, no está previsto que deba ser informada de la inadmisión a trámite de la denuncia. Luego, salvo que, invocando los efectos de la denuncia sobre los procedimientos tributarios, y pese a no ser parte del proceso, el Delegado especial solicite expresamente ser informado de la decisión judicial de iniciar o

²³ Como acertadamente advierte DE JUAN CASADEVALL: «La devolución del expediente no constituye una forma de terminación del procedimiento penal, sino una actuación administrativa puramente interna en el marco de las relaciones entre el Ministerio Fiscal y la AEAT [...]», DE JUAN CASADEVALL, J., *op. cit.*, pág. 141.

no las diligencias (y su solicitud sea efectivamente atendida), ni la norma procesal ni la norma tributaria permiten determinar el momento en que deben reanudarse las actuaciones inspectoras suspendidas. Por consiguiente, se trata de un supuesto no previsto por el legislador tributario cuya solución exigirá analizar en cada caso las circunstancias en virtud de las cuales establecer el momento en que la Administración tiene conocimiento de que su denuncia no ha sido admitida a trámite²⁴.

Cuando el juez instructor admita a trámite una querella por delito contra la Hacienda Pública pero, una vez desarrolladas las correspondientes diligencias previas, decreta el sobreseimiento libre del imputado, adoptará el correspondiente auto de archivo que notificará a las partes del proceso, es decir: al contribuyente, al Ministerio Fiscal y, en su caso, a la Administración tributaria que hubiere comparecido en condición de parte perjudicada u ofendida por el delito. En este caso, la fecha en la que desaparece la causa que impide la continuación del procedimiento inspector será la de recepción por el Abogado del Estado de la notificación de firmeza del auto de archivo²⁵.

Sin embargo, en aquellos casos en los que la Administración tributaria no hubiere comparecido en la fase de instrucción, al no ser parte del proceso, no recibirá notificación alguna, en cuyo caso el cómputo del plazo del periodo del que la Inspección dispone para finalizar el procedimiento inspector suspendido no podrá iniciarse hasta que el Ministerio Fiscal ponga en conocimiento del Delegado especial la conclusión del proceso penal y la inexistencia de responsabilidad penal por la defraudación tributaria denunciada.

Por último, cuando, acordado el inicio del juicio oral, el juez sentenciador absuelva al acusado de un delito contra la Hacienda Pública y dicha resolución devenga firme, la notificará a todas las partes del proceso. Luego, salvo que la Administración tributaria no hubiere comparecido, el momento en que tiene conocimiento oficial de que su actuación ya no concurre con la de un órgano jurisdiccional y que, por consiguiente, ha recuperado sus potestades de comprobación y liquidación, es la fecha en la que se le notifica al Abogado del Estado la firmeza de la sentencia

²⁴ Así lo advierte también RUIZ GARCÍA al poner de manifiesto que: «La posición de la Administración tributaria como simple denunciante, desvinculada por lo tanto de la tramitación del proceso penal, resulta difícilmente compatible con las normas del artículo 180.1 de la LGT sobre reanudación del procedimiento inspector que quedó suspendido con la formulación de la denuncia; si la Administración tributaria no es parte en el proceso penal, será preciso establecer el deber a cargo del órgano judicial de notificar la expresada resolución, para que de esta manera prosiga la tramitación del procedimiento inspector». RUIZ GARCÍA, J. R.: *La relación...*, cit., pág. 15.

²⁵ En el mismo sentido se pronuncia el Tribunal Supremo en su Sentencia de 16 de diciembre de 2010 (recurso de casación 5264/2007) cuando rechaza que la fecha a considerar para reanudar el cómputo del plazo de prescripción interrumpido por el inicio del proceso penal sea la de recepción del auto de archivo por parte de la Inspección de los Tributos, en lugar de la notificación de la resolución judicial al Abogado del Estado. A tal efecto, el Tribunal indica que: «[...] condicionar la reanudación del cómputo del plazo de prescripción a un acto expreso de la Administración sería tanto como dejar en sus manos la duración de los procedimientos [...] lo que supondría una clara transgresión de las normas que rigen los aspectos temporales de procedimiento inspector y, en definitiva, supondría una quiebra del principio de seguridad jurídica». Dicha doctrina ha sido plenamente acogida por el Tribunal Económico-Administrativo Central en su Resolución de 7 de septiembre de 2011.

absolutoria. Por consiguiente, a partir de dicha fecha, se inicia el cómputo del plazo que le resta a la Inspección de los tributos para liquidar la cuota tributaria devengada por el impuesto y periodo impositivo en el que tuvo lugar la defraudación tributaria denunciada.

En definitiva, si el Delegado especial o el Abogado del Estado son los posibles destinatarios de la decisión judicial o extrajudicial en virtud de la cual unos hechos considerados delictivos por la Administración tributaria no revisten trascendencia penal, para establecer el momento en que deben reanudarse las actuaciones inspectoras y, en consecuencia, el cómputo de los plazos de prescripción y duración del procedimiento suspendido, el criterio contenido en el artículo 68.6 de la LGT resulta más preciso y acorde con el principio de seguridad jurídica que lo dispuesto en el último inciso del artículo 150.5 de la LGT²⁶.

2.2. LADENUNCIAADMINISTRATIVAPRESENTADADESPUÉSDEFORMALIZADAELACTAYANTESDEDICTARELACUERDODELIQUIDACIÓN

Cuando la *notitia criminis* de un delito contra la Hacienda Pública surge una vez formalizada el acta de inspección, el segundo apartado del artículo 32.2 del RST se limita a indicar que la competencia para impulsar la denuncia administrativa de la defraudación tributaria delictiva corresponde al órgano competente para dictar la correspondiente liquidación o, lo que es lo mismo, para resolver el procedimiento inspector cuya instrucción ya ha concluido.

Los aspectos específicos de la situación en la que queda un procedimiento inspector cuando la denuncia administrativa de un delito contra la Hacienda Pública se presenta después de concluida la fase de instrucción pero antes de dictarse la correspondiente liquidación son: a) En primer lugar, si pese a la denuncia puede adoptarse el acto resolutorio del procedimiento inspector; b) Y, en segundo lugar, si antes de elevar su informe al Delegado el Inspector jefe puede ordenar una ampliación de las actuaciones inspectoras

Respecto a la primera cuestión, la interpretación literal de lo dispuesto en el último inciso del tercer párrafo del artículo 180.1 de la LGT conduce a la conclusión de que el acto resolutorio del procedimiento inspector dictado con posterioridad a la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o al traslado del tanto de culpa al juez penal es nulo de pleno derecho y se tendrá por inexistente. Sin embargo, una lectura más detenida (y sistemática) de la norma quizás nos lleve a la conclusión contraria, pues lo que se sanciona con la inexistencia son las *actuaciones administrativas* desarrolladas una vez iniciado el proceso penal o, lo que es lo mismo, aquellas que

²⁶ En este sentido compartimos la posición de DE JUAN CASADEVALL cuando se muestra particularmente crítico con el texto del artículo 103 b) del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGAT), por entender que: «Según esta previsión reglamentaria no sirve de nada la notificación judicial a la Abogacía del Estado que asume la representación procesal de la Hacienda Pública». DE JUAN CASADEVALL, J., *op. cit.*, pág. 140.

puedan resultar concurrentes o interferir con la investigación judicial de los hechos denunciados; condición que, a nuestro modo de ver, y con arreglo a lo dispuesto en el artículo 143.2 de la LGT y en el artículo 180.1 del RGAT, se predica de la comprobación o investigación del hecho imponible realizada durante la fase instructora del procedimiento inspector, pero no necesariamente del acuerdo de liquidación que, según lo establecido en el artículo 101.1 de la LGT, es el acto resolutorio mediante el que se realizan las operaciones de cuantificación necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria.

Por otra parte, cuando la instrucción hubiere finalizado mediante acta de conformidad, salvo que en el plazo establecido en el artículo 156.3 de la LGT el Inspector jefe notifique al interesado que deja sin efecto la propuesta de regularización, la liquidación tributaria se entenderá practicada y notificada al contribuyente sin que la denuncia administrativa de un posible delito contra la Hacienda Pública figure entre las causas que, según lo indicado en el artículo 187.3 del RGAT, permiten ordenar que se completen las actuaciones inspectoras. Luego, si lleváramos la regla contenida en el artículo 180.1 de la LGT a sus últimos extremos, tendríamos que concluir que, una vez presentada la denuncia, la Administración tributaria debería iniciar un procedimiento de nulidad de pleno derecho para dejar sin efecto la liquidación tributaria tácitamente practicada.

Por todo ello, habiendo concluido la instrucción del procedimiento inspector, la adopción del acuerdo de liquidación (en caso de actas de disconformidad) o la confirmación tácita de la propuesta de liquidación (en caso de actas de conformidad) no parece que resulten incompatibles con el modelo de preferencia penal que se desprende de la aplicación del principio de no duplicidad de sanciones (*non bis in idem*). Si a ello se añade que, como veremos en el apartado siguiente, cuando la denuncia administrativa del delito contra la Hacienda Pública se presenta una vez dictado el acto resolutorio del procedimiento inspector, los efectos suspensivos se proyectan no sobre la validez sino sobre la eficacia jurídica de la liquidación tributaria, no pensamos que sea nulo el acuerdo liquidatorio de la cuota tributaria (que puede o no coincidir con aquella que figura en el informe que acompaña la denuncia) practicado y notificado al contribuyente con posterioridad a la presentación de la denuncia por delito contra la Hacienda Pública, indicando que su eficacia jurídica queda suspendida hasta que concluya el proceso penal. Naturalmente, si se trata de un acta de conformidad, bastará con la comunicación indicando que se suspenden los efectos de la liquidación tácitamente practicada.

No obstante lo anterior, aunque a nuestro modo de ver la liquidación dictada después de presentada la denuncia no sea nula de pleno derecho, lo cierto es que el artículo 180.1 de la LGT establece que el procedimiento inspector quedará suspendido, y el artículo 150.4 a) de la LGT indica que las actuaciones inspectoras quedarán interrumpidas a partir del momento en que se remita el expediente al Ministerio Fiscal o se pase el tanto de culpa a la autoridad judicial. Por consiguiente, la práctica administrativa será mantener el procedimiento inspector en trámite y pendiente de resolución hasta que desaparezca el efecto suspensivo producido por el inicio del proceso penal.

Planteada la cuestión en estos términos, el único supuesto en el que puede producirse una efectiva interrupción del procedimiento inspector cuya fase de instrucción hubiere concluido

antes de presentar la denuncia por delito contra la Hacienda Pública es la de una comprobación inspectora que concluye mediante un acta de disconformidad y la *notitia criminis* del delito contra la Hacienda Pública no la aprecia la unidad o equipo de inspección responsable de la instrucción, sino el Inspector jefe en el momento de dictar el correspondiente acto resolutorio, todo lo cual nos introduce en el estudio de la segunda cuestión que nos habíamos propuesto resolver.

Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 157.4 de la LGT y en el artículo 188.4 del RGAT, el órgano competente para practicar la liquidación mediante la que termina el procedimiento inspector, después de recibidas las alegaciones del interesado a la propuesta de regularización suscrita en disconformidad (o simplemente no suscrita), podrá ordenar que se complete el expediente en cualquiera de sus extremos. Luego, en aquellos casos en los que la cuota resultante de la liquidación propuesta por la unidad o equipo de inspección resulte superior a 120.000 euros, cabe plantearse si el Inspector jefe puede ordenar que se reanude la instrucción ante la duda de la existencia o no de indicios de delito contra la Hacienda Pública.

En principio, si bien es cierto que nada impide al Inspector jefe ordenar que se complete el expediente, pues el artículo 180.1 de la LGT prohíbe que se desarrollen actuaciones administrativas una vez denunciado un delito contra la Hacienda Pública, también lo es que el artículo 262 de la LECrim. obliga a denunciar la existencia de indicios de una defraudación tributaria delictiva, para que sea el Ministerio Fiscal o el juez penal quien se encargue de la investigación de los hechos punibles proporcionando al contribuyente las garantías procesales constitucionalmente establecidas.

Por consiguiente, la solución al supuesto que nos planteamos vendrá dada por el resultado de las actuaciones complementarias que puedan desarrollarse. Si, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 188.4 a) del RGAT, se considera necesario modificar la propuesta de liquidación y se anula el acta, antes de formalizar una nueva acta que la sustituya, la unidad o equipo de Inspección deberá valorar de nuevo la posible trascendencia penal de los hechos descubiertos y, en su caso, tramitar la denuncia con arreglo a lo dispuesto en el primer apartado del artículo 32.2 del RST. Si, por el contrario, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 188.4 b) del RGAT, la unidad o equipo de inspección mantiene la propuesta de liquidación inicialmente realizada, una vez concluido el nuevo trámite de alegaciones concedido al obligado tributario, el Inspector jefe deberá decidir si advierte o no indicios de delito en los hechos puestos de manifiesto en el procedimiento inspector. En el primer caso, elevará su informe al Delegado, mientras que en el segundo dictará y notificará el correspondiente acto de liquidación.

En todos aquellos casos en los que, después de ordenar que se retome la instrucción, el Inspector jefe decida elevar su informe al Delegado especial proponiendo que los hechos sean puestos en conocimiento del Ministerio Fiscal o del juez instructor, los efectos de la decisión de ampliar las actuaciones una vez surgida la *notitia criminis* del delito contra la Hacienda Pública podría afectar a la eficacia probatoria de los hechos descubiertos como consecuencia de una investigación que debió desarrollarse observando las garantías procesales del contribuyente. Luego, en estas circunstancias, cualquier elemento de prueba obtenido directamente del obligado tributario

a partir del momento en que ya existen indicios de la comisión de una defraudación tributaria con trascendencia penal podría resultar contrario al derecho fundamental a no autoinculparse de un hecho delictivo y, en consecuencia, debería ser rechazado por el órgano judicial²⁷.

3. LADENUNCIAADMINISTRATIVAPRESENTADADESPUÉSDEDICTADO EL ACUERDO DE LIQUIDACIÓN

Para completar el examen de los posibles estados del procedimiento inspector en el momento en que la Administración comunica la *notitia criminis* de un delito contra la Hacienda Pública, en el tercer párrafo del artículo 32.2 del RST se contempla el supuesto de que la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o el traslado del tanto de culpa a la autoridad judicial se realice después de que se haya dictado el acto resolutorio del procedimiento inspector.

Salvo supuestos excepcionales en los que la trascendencia penal de una defraudación ya regularizada resulte de datos obtenidos por la Administración en el curso de otros procedimientos o como consecuencia de la denuncia tributaria presentada por un tercero, la situación contemplada en la norma reglamentaria únicamente puede producirse en ocasión de la instrucción de un procedimiento sancionador tributario de carácter ordinario y tramitado separadamente respecto del procedimiento inspector. En este caso, puesto que la liquidación tributaria ya se habrá dictado y notificado al obligado tributario, el artículo 32.2 del RST establece que se suspenderá la ejecución del acto resolutorio, pero sin indicar en qué consiste dicho efecto jurídico.

En principio, considerando que ejecutar un acto administrativo es hacer efectivo el cumplimiento del mandato o la declaración que contiene²⁸, se trataría de privar temporalmente a la li-

²⁷ Los términos del debate constitucional acerca del derecho del contribuyente a no colaborar en la investigación administrativa de una defraudación tributaria con trascendencia penal los expone con gran precisión SANZ DÍAZ-PALACIOS cuando señala que: «No discutimos que en un sistema fiscal como el español, en el que se ha generalizado el régimen de autoliquidaciones es imprescindible la colaboración de los obligados tributarios con los funcionarios de Hacienda. Y, desde luego, la efectividad de dicha colaboración requiere que esta pueda exigirse con carácter coactivo. Ahora bien, al contrario de lo que viene ocurriendo en España con el beneplácito de los tribunales (incluido, en la cúspide del organigrama, el Tribunal Constitucional), el derecho a no autoincriminarse exige un examen riguroso de aquello que, coaccionado, aporte el contribuyente a la Inspección de Hacienda, para determinar su legitimidad o no como elemento de convicción, de cara a la imposición de sanciones o penas por infracciones o delitos de índole tributaria respectivamente». SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A.: «Elementos adicionales de análisis en materia de no autoincriminación tributaria», en *Crónica Fiscal*, núm. 133, 2009, pág. 217.

²⁸ Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 95 de la LPAC: «Las Administraciones Públicas, a través de los órganos competentes en cada caso, podrán proceder, previo apercibimiento, a la ejecución forzosa de los actos administrativos, salvo en los supuestos en que se suspenda su ejecución de acuerdo con la ley, o cuando la Constitución o la ley exijan la intervención de los tribunales». Como explica SANTAMARÍA PASTOR: «Uno de los rasgos característicos de la eficacia de los actos administrativos [...] es el de poder hacerse efectivos a través de la potestad de autotutela ejecutiva de que la Administración está dotada. Dichos actos, primariamente, han de ser cumplidos de modo voluntario por

quidación tributaria de su eficacia ejecutiva, de forma que su destinatario no estuviera obligado a cumplir con el deber de pagar la deuda que se le exige, ni la Administración habilitada a iniciar el procedimiento de recaudación en vía de apremio. Luego, si esto es así, el efecto suspensivo derivado de la litispendencia penal se proyectaría en el cómputo del plazo de ingreso iniciado con la notificación del acto resolutorio del procedimiento inspector (art. 62.2 LGT).

Sin embargo, el plazo para ingresar la deuda liquidada al regularizar la situación tributaria de un contribuyente no es el único que se inicia en la fecha en la que se entiende notificado pues, con arreglo a lo dispuesto en los artículos 223.1 y 235.1 de la LGT, al día siguiente de la notificación de una liquidación tributaria se inicia el plazo para impugnarla mediante la interposición de un recurso de reposición o de una reclamación económico-administrativa. Luego, si la interposición de una denuncia por delito contra la Hacienda Pública determina la suspensión de la ejecución del acto resolutorio del procedimiento inspector, cabe interrogarse también si dicho efecto se extiende o no al derecho del contribuyente de solicitar su revisión en vía administrativa como paso previo a la interposición de un recurso contencioso-administrativo.

Sea como fuere, para que cualquiera de dichos efectos se produzca será necesario que por parte de la Administración se notifique al contribuyente que, por haberse remitido el expediente al Ministerio Fiscal o pasado el tanto de culpa al juez penal, la eficacia de la liquidación tributaria que le fue notificada en su día queda temporalmente suspendida hasta que se determine si los hechos denunciados revisten o no trascendencia penal.

3.1. LASUSPENSIÓNDDELPLAZODEINGRESODELACUOTATRIBUTARIA RESULTANTE DE LA REGULARIZACIÓN

En el artículo 160.2 a) de la LGT se establece que el periodo voluntario para el pago de una deuda liquidada por la Administración se inicia al día siguiente de su notificación y concluye en la fecha señalada en el artículo 62.2 de la LGT, mientras que el artículo 161.1 a) de la LGT dispone que el periodo ejecutivo se inicia al día siguiente de concluido el periodo voluntario.

Por su parte, el artículo 165 de la LGT, en su apartado primero, indica que el procedimiento de recaudación en vía de apremio se suspende en los supuestos previstos en los artículos 224 de la LGT (recurso de reposición) y 233 de la LGT (reclamación económico-administrativa); al tiempo que, en su apartado segundo, define como causas de suspensión automática del procedimiento recaudatorio: i) El error material, aritmético o de hecho en perjuicio del contribuyente; ii) El ingreso, condonación, aplazamiento o suspensión de la deuda; iii) Y, finalmente, la prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago.

sus destinatarios; pero, cuando esto no sucede, la Administración debe hallarse en condiciones de llevar a la práctica su contenido, venciendo la resistencia de sus destinatarios». SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: *Principios de Derecho Administrativo*, Madrid, 2002, pág. 176.

Por consiguiente, no parece que la ley contemple la denuncia administrativa de un delito contra la Hacienda Pública como un supuesto de suspensión del procedimiento de recaudación. Tampoco lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 180.1 de la LGT proporciona cobertura legal al último apartado del artículo 32.2 del RST pues, una vez dictado el acto resolutorio, el procedimiento inspector ha concluido²⁹.

Luego, la única posibilidad de vincular la norma reglamentaria a una disposición con rango de ley es acudir a lo establecido en el último inciso del párrafo tercero que sanciona con la inexistencia las actuaciones *administrativas* realizadas después de remitir el expediente al Ministerio Fiscal o de pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial. Si esto es así, habida cuenta de que las únicas actuaciones a desarrollar por la Administración en ejecución de la liquidación tributaria dictada por el Inspector jefe una vez denunciada la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública son las propias del procedimiento de recaudación en vía de apremio, el efecto suspensivo derivado del principio de no duplicidad podría inhibir también la potestad de la Administración para exigir el pago de la deuda tributaria liquidada que se corresponda total o parcialmente con la cuota defraudada incluida en la denuncia.

Sin embargo, lo que parece seguro es que, una vez notificada la liquidación tributaria, no puede impedirse que el contribuyente se libere de la deuda derivada de la regularización practicada por la Inspección, de modo que el pago realizado en periodo voluntario, no solo produce efectos jurídicos en el ámbito tributario, sino también en el proceso penal que pueda sustanciarse por delito contra la Hacienda Pública, en la medida en que la reparación del daño constituye una causa de atenuación de la pena (art. 21.5.º CP), y la cantidad ingresada extinguirá total o parcialmente la responsabilidad civil derivada del delito.

3.2. LASUSPENSIÓNDELPLAZODEIMPUGNACIÓNDELA LIQUIDACIÓN ADMINISTRATIVA

En cuanto a los efectos de la denuncia sobre el cómputo del plazo para impugnar la liquidación mediante la que termina un procedimiento inspector en el que se ponen de manifiesto hechos susceptibles de constituir un delito contra la Hacienda Pública, a nuestro modo de ver, no parece que exista fundamento legal ni reglamentario para excepcionar lo establecido en los artículos 224.1 y 235.1 de la LGT, pues la decisión de iniciar un procedimiento ordinario de revisión corresponde exclusivamente al obligado tributario, sin que la posterior comunicación de la *notitia criminis* de una posible defraudación tributaria con trascendencia penal figure como una causa que impida la preclusión del plazo de interposición del recurso de reposición o de la reclamación económico-administrativa.

²⁹ En este sentido compartimos las dudas de RUIZ GARCÍA sobre la cobertura legal de la norma reglamentaria, pues de lo dispuesto en el artículo 180.1 de la LGT no puede concluirse que la presentación de la denuncia impida la eficacia jurídica de un acto administrativo dictado por el órgano competente y según el procedimiento establecido. RUIZ GARCÍA, J. R.: *La relación...*, cit., pág. 20.

Otra cosa distinta será valorar el efecto que el inicio del proceso penal produce sobre los procedimientos de revisión en vía administrativa y, sobre todo, respecto a la posibilidad de iniciar un proceso contencioso-administrativo que tenga por objeto la misma deuda tributaria que constituye el presupuesto objetivo de un delito contra la Hacienda Pública de cuyo conocimiento se encargue un juez del orden penal.

4. ANÁLISIS DE LOS EFECTOS TRIBUTARIOS DE LA REFORMA DEL ARTÍCULO 305 DEL CÓDIGO PENAL

Mediante la aprobación de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, en virtud de la cual se da nueva redacción a diversos apartados del artículo 305 del Código Penal, se le incorporan otros dos, y se introduce el artículo 305 bis, parece que, por fin, se va a dar un paso decisivo en el sentido de desvincular la tutela penal de los derechos económicos de la Hacienda Pública de la autotutela administrativa del crédito tributario.

Aunque recibimos satisfacción que, retomando el planteamiento subyacente en el Anteproyecto de reforma penal de 2007³⁰, el legislador español trate de atemperar el rigor del modelo de preferencia penal absoluta vigente durante los últimos veinte años, debemos plantearnos si el Código Penal es el lugar adecuado para ubicar unas normas cuyo destinatario no es el ciudadano ni el juez penal, sino la Administración tributaria. A nuestro modo de ver, regular una situación propia de procedimiento tributario mediante una norma de carácter penal y rango de ley orgánica podría constituir un exceso de jerarquía normativa carente de justificación, que podría provocar un efecto de congelación formal que impidiera la futura adaptación de las normas reguladoras de los procedimientos de gestión, inspección y recaudación.

Sentado lo anterior, cuando entramos a analizar el contenido de la normativa recientemente aprobada, lo primero que advertimos es que, con arreglo a lo dispuesto en el nuevo apartado 5 del

³⁰ En la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley de reforma del Código Penal presentado en el año 2007 (BOCG de 15 de enero de 2007, Serie A, núm. 119-1, proyecto 121/000191) se proponía como objetivo: «[...] que la denuncia por delito fiscal no paralice el procedimiento de liquidación y recaudación por la Administración tributaria cuando disponga de suficientes elementos para ello, tal como parece ser la tendencia general en derecho comparado». Sin embargo, en la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, desaparece toda mención acerca de la finalidad que se persigue con la introducción del nuevo artículo 305.5 del Código Penal. En la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, se justifica la introducción de una norma que limita los efectos del proceso penal sobre los procedimientos tributarios con el siguiente argumento: «Se introduce un nuevo apartado que permite a la Administración continuar con el procedimiento administrativo de cobro de la deuda tributaria pese a la pendency del proceso penal. Con esta reforma se trata de eliminar situaciones de privilegio y situar al presunto delincuente en la misma posición que cualquier otro deudor tributario, y al tiempo se incrementa la eficacia de la actuación de control de la administración: la sola pendency del proceso judicial no paraliza la acción de cobro pero podrá paralizarla el juez siempre que el pago de la deuda se garantice o que el juez considere que podrían producir daños de imposible o difícil reparación. Y también se atiende una exigencia del ordenamiento comunitario, ya que las autoridades comunitarias vienen reclamando a España una reforma de su sistema legal para que la existencia del proceso penal no paralice la acción de cobro de las deudas tributarias que constituyan recursos propios de la Unión Europea».

artículo 305 del Código Penal, la presentación de una denuncia por delito contra la Hacienda Pública ya no impedirá que se ultimen las actuaciones de comprobación del procedimiento inspector en el que surja la *notitia criminis* de una defraudación tributaria delictiva, ni que se dicte el correspondiente acto resolutorio mediante el que se le pone fin. Esto es así por la sencilla razón de que la norma penal autoriza a la Administración a *liquidar* la cuota tributaria defraudada, facultad que, como hemos visto en los apartados anteriores, con el actual texto del artículo 180.1 de la LGT queda en suspenso *ex lege* en el momento en que se remite el expediente al Ministerio Fiscal o se pasa el tanto de culpa al juez penal. Luego, es previsible (y deseable) una pronta modificación de la normativa tributaria reguladora del procedimiento a seguir cuando, en el curso de un procedimiento de inspección, se pongan de manifiesto indicios de la comisión de una defraudación tributaria delictiva.

Sin embargo, a nuestro modo de ver, según cómo se regulen los efectos tributarios de la norma penal, podría producirse una situación de concurrencia de instrucciones (la penal y la tributaria) contraria al principio general de preferencia jurisdiccional contenido entre otros en el artículo 114 de la LECrim. Es decir, si desapareciera completamente la posibilidad de suspender el procedimiento inspector como consecuencia del inicio de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, podría darse el caso de que la Administración tributaria denunciara la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública y simultáneamente iniciara (o continuara) con la investigación del hecho imponible cuya ocultación o inadecuada declaración constituye el presupuesto objetivo de la defraudación tributaria denunciada.

De producirse una situación como la descrita, mientras un juez penal practique las correspondientes diligencias judiciales para averiguar la posible existencia del hecho delictivo denunciado, los órganos de la Inspección podrían desarrollar su actividad investigadora sin restricción de ningún género, con lo cual el obligado tributario debería atender a dos Poderes del Estado que ejercen potestades públicas de las que puede resultar una resolución (judicial y administrativa) contraria a sus intereses económicos, o incluso a su libertad personal.

Por ello, en un momento en que se va a debatir el modelo de relación entre el procedimiento inspector y el proceso penal, consideramos oportuno insistir en que, a nuestro modo de ver, no se trata de suprimir completamente el efecto suspensivo que la litispendencia penal produce sobre los procedimientos administrativos concurrentes con la investigación judicial, como de regular las concretas situaciones en las que la concurrencia de actuaciones judiciales y administrativas puede suponer un quebranto de las garantías constitucionales del contribuyente³¹.

En otras palabras, a nuestro modo de ver, debería mantenerse la preferencia penal respecto a aquellos procedimientos de inspección que no se hubieren iniciado antes de la presentación de

³¹ Nuestra posición respecto a esta cuestión la expresamos por primera vez en: IGLESIAS CAPELLAS, J.: «La ejecución administrativa de la sentencia en los delitos contra la Hacienda Pública», en *RCyT*. CEF, núm. 326, 2010, pág. 139; y, posteriormente, en: «La recaudación de la responsabilidad civil derivada del delito de defraudación tributaria», en *RCyT*. CEF, núm. 338, 2011, pág. 50.

la denuncia por delito contra la Hacienda Pública, y también respecto a aquellos otros en los que la denuncia se presenta antes de formalizar el acta mediante la que concluye la instrucción administrativa. En estos casos, el principio *non bis in idem* en su expresión procesal, y el respeto al derecho fundamental a no declarar contra uno mismo y a la presunción de inocencia, aconsejan la suspensión de la actividad administrativa hasta que concluya la instrucción judicial. Por el contrario, una vez finalizadas las diligencias previas (art. 779 LECrim.), ya no existe impedimento alguno para que la Administración ultime la regularización administrativa de la situación tributaria del contribuyente y le exija el pago de la cuota tributaria defraudada. Del mismo modo, si la denuncia se presenta una vez finalizada la comprobación de la situación tributaria del contribuyente, no hay razón procesal que impida la práctica de la correspondiente liquidación tributaria ni el inicio del procedimiento de recaudación.

La segunda cuestión que nos suscita la lectura del nuevo artículo 305.5 del Código Penal adquiere una dimensión estrictamente procesal pues, si la Administración tributaria puede dictar un acto de liquidación independientemente del inicio del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, correlativamente el contribuyente podrá decidir si se opone a ella mediante la interposición de los correspondientes recursos en vía económico-administrativa, y posteriormente en la vía contencioso-administrativa. Por consiguiente, a partir de la entrada en vigor de la norma penal que habilita dicha práctica, es razonable aventurar que en algún momento se producirá una situación hasta ahora desconocida en nuestra práctica jurisdiccional como es la de la posible concurrencia entre un procedimiento contencioso-administrativo y un proceso penal, cuando la cuota tributaria defraudada por un contribuyente supere los 120.000 euros y la Administración considere que dicho comportamiento puede merecer una sanción privativa de libertad.

De confirmarse esta proyección a futuro, la reforma del modelo actual de preferencia penal no será efectiva si antes no se han introducido las reglas procesales necesarias para armonizar la actuación simultánea de dos órganos jurisdiccionales. Es decir, si se desbloquea la situación actual —que, en la práctica, impide la tramitación de una cuestión prejudicial tributaria de carácter devolutivo³²— es posible que se generalicen estrategias procesales de defensa con el único fin de demorar la resolución de la causa penal, con lo cual la sanción penal indirectamente quedaría subordinada a la firmeza del acto de liquidación de la cuota defraudada. Por ello, pensamos que es indispensable que el legislador delimite con precisión en qué supuestos el proceso penal puede verse afectado por el resultado del procedimiento contencioso-administrativo, pues, en caso contrario, dejando que sea cada juez quien decida discrecionalmente si en el caso del que conoce se cumplen o no las condiciones de aplicación del artículo 4 de la LECrim., se introduce

³² La doctrina que, respecto a esta cuestión, mantiene el Tribunal Supremo viene perfectamente reflejada en la STS de 21 de septiembre de 2002 cuando establece que: «La determinación de la cuota defraudada como elemento del tipo delictivo prevenido en el artículo 305 del CP/1995 (antes 349 del CP/1973) constituye una cuestión prejudicial de naturaleza administrativa tributaria que conforme a la regla general prevenida en el artículo 10.1 de la LOPJ debe resolver el propio órgano jurisdiccional penal. Este criterio se contiene asimismo en las Sentencias de 24 de febrero de 1993, de 25 de febrero de 1998 y de 30 de octubre de 2001».

un elemento de inseguridad jurídica que puede perjudicar la eficacia de la lucha contra el fraude tributario de mayor entidad.

En este caso, y a diferencia de lo indicado respecto a los efectos del proceso penal sobre los procedimientos tributarios, sí que pensamos que la regulación de la prejudicialidad tributaria en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública debería ubicarse en el propio Código Penal (aunque no necesariamente con rango de ley orgánica), pues se trata de una normativa dirigida al juez penal, que debe servirle de fundamento jurídico y amparo legal para decidir en qué casos debe reclamar la intervención del juez natural (el contencioso-administrativo) para determinar las consecuencias de las normas extrapenales que debe aplicar para verificar si efectivamente se han cumplido los presupuestos objetivos de una defraudación tributaria delictiva³³.

La tercera cuestión que nos plantea la lectura del nuevo artículo 305.5 del Código Penal es la razón a la que obedece la habilitación legal expresa para que la Administración tributaria proceda a liquidación *separada* de la cuota tributaria, según se trate de conceptos tributarios vinculados o no con los hechos constitutivos del delito contra la Hacienda Pública que se denuncia.

Desde la perspectiva sustantiva, dicha distinción nos parece francamente difícil de realizar, habida cuenta de que no siempre se producirá una diferenciación conceptual nítida entre el presupuesto fáctico «hecho imponible» y el del «hecho punible», lo cual introduce un concepto jurídico indeterminado en el trámite administrativo previo a la denuncia que, a nuestro modo de ver, requiere un pronunciamiento de los órganos de la Inspección que excede la mera comunicación de la *notitia criminis* de una defraudación tributaria delictiva.

Desde la perspectiva formal, la única explicación lógica que se nos ocurre es que el legislador penal deliberadamente deje la puerta abierta a que, por el legislador tributario, se mantenga el efecto suspensivo sobre la liquidación de la cuota tributaria vinculada con el delito contra la Hacienda Pública que se denuncie. Esto explicaría que respecto a la cuota «no vinculada» se ordene directamente su «tramitación ordinaria», mientras que respecto a la «cuota vinculada» se efectúe una remisión indeterminada a lo que pueda decidir la normativa tributaria. Si a ello se añade la indicación de que, sea cual sea la actuación de la Administración respecto a dicha liqui-

³³ En este sentido, particularmente acertado nos parece el razonamiento de PONT CLEMENTE cuando señala que: «Si se aplicaran las reglas generales al delito contra la Hacienda Pública, el juez decidiría muy corrientemente que la cuestión tributaria fuera devolutiva. Sin embargo, la ley ordena al juez penal que resuelva él mismo y no solo a efectos de su jurisdicción, sino también a los de la contencioso-administrativa, dado que en caso de condena la liquidación deviene firme y en caso de sobreseimiento o absolución queda sujeta a los hechos declarados probados. Contra el principio general de la ley ritual, la decisión extrapenal tomada por el juez en el seno de un proceso penal pasa en autoridad de cosa juzgada. Esta circunstancia es verdaderamente excepcional en nuestro ordenamiento, dado que comporta la preterición del juez natural (contencioso-administrativo) a favor del penal y que ha hecho nacer, consiguientemente, una jurisprudencia tributaria de las salas del penal, sin ningún elemento de unidad con la verdadera jurisprudencia tributaria, con resultados algo pintorescos y preocupantes». PONT CLEMENTE, J. F., *op. cit.*, pág. 4.

dación, se practicara «sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal», tenemos la sospecha de que quizás el cambio de modelo podría ser más aparente que real.

Es decir, si el efecto suspensivo derivado de la litispendencia penal desaparece completamente del modelo de relación entre el procedimiento tributario y el proceso penal no tiene ningún sentido exigir a la Administración que practique dos liquidaciones en función de la naturaleza de los hechos puestos de manifiesto durante la comprobación de la situación tributaria del contribuyente. La liquidación administrativa mediante la que se regulariza la situación tributaria del contribuyente será única, y su eficacia no quedará enervada por la posible denuncia de un delito contra la Hacienda Pública, sin perjuicio de que en el expediente que la Administración remita al Ministerio Fiscal o en la denuncia que presente ante el juez penal únicamente cuantifique la «cuota defraudada», magnitud económica que, como es sabido, no tiene por qué coincidir ni con la «cuota devengada», ni siquiera con la «cuota liquidada».

Por el contrario, si el legislador está pensando en mantener el efecto suspensivo derivado de la litispendencia penal, pero únicamente referido a la liquidación de los conceptos tributarios en los que el incumplimiento del deber de contribuir adquiere relevancia penal (o lo que es lo mismo, en los que se aprecia la concurrencia de dolo), mediante la norma de separación de liquidaciones únicamente se intenta preservar la autotutela administrativa de la parte del crédito tributario que no se integra en el objeto del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.

Sin embargo, esto equivale a dejar prácticamente sin contenido el modelo de concurrencia manteniendo la esencia del modelo de preferencia, e introduciendo una complejidad formal absolutamente innecesaria en la tramitación de los expedientes en los que se adviertan indicios de la comisión de una defraudación tributaria delictiva. Además, por si ello no fuera suficiente, el legislador introduce un nuevo factor de discrecionalidad administrativa cuando indica que la Administración «podrá liquidar de forma separada», pero de ello no se sigue que en todo caso deba seguir dicho esquema liquidatorio, de modo que, del tenor literal de la norma penal, quedarían abiertas todas las posibilidades, a saber: a) No practicar liquidación alguna hasta que se pronuncie el juez penal; b) Liquidar la totalidad de la cuota tributaria; o c) Liquidar separadamente la cuota «delictiva» de la cuota «no delictiva».

El carácter dubitativo de la reforma se manifiesta con mayor rigor si cabe en el tercer párrafo del artículo 305.5 del Código Penal cuando establece, como regla general, que la existencia de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública «no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria», pues parece que el legislador penal intenta desconectar el procedimiento de recaudación de la deuda tributaria de las vicisitudes del proceso penal, lo cual resulta coherente con la norma hasta ahora contenida en el artículo 305.5 del Código Penal que, con la nueva redacción, pasa a ubicarse en el artículo 305.7 del Código Penal. Sin embargo, el resultado efectivo de dicha regla depende de aquella que la precede, pues el procedimiento recaudatorio requiere que la Administración tributaria practique una liquidación (total o parcial) de la deuda tributaria que resulta de los hechos puestos de manifiesto en el procedimiento inspector, lo cual, a nuestro modo de ver, conduciría a tres posibles escenarios:

- a) Si la Administración no dicta la liquidación mediante la que se regulariza la situación tributaria del contribuyente, no cabe ejercer la acción de cobro respecto a un crédito que se mantiene ilíquido. Luego, en este escenario, lo dispuesto en el apartado tercero del artículo 305.5 del Código Penal resultaría irrelevante.
- b) Si la Administración opta por practicar una liquidación por la totalidad de la cuota tributaria devengada, sí que tiene sentido indicar que el procedimiento recaudatorio no se verá afectado por el efecto suspensivo derivado de la litispendencia penal. Luego, en este escenario, la norma introducida por el legislador penal vendría a ratificar que la autotutela ejecutiva del crédito tributario no cesa en caso de denuncia de un delito contra la Hacienda Pública, conclusión a la que, por otra parte, también puede llegarse por vía interpretativa de las normas tributarias vigentes sin necesidad de que así lo indique el Código Penal.
- c) Y, finalmente, si la Administración opta por practicar liquidaciones separadas, respecto a la liquidación de la cuota tributaria «no vinculada», lo dispuesto en el artículo 305.5 del Código Penal resulta innecesario, pues la ejecutividad de la liquidación administrativa resulta de lo dispuesto en el artículo 161 de la LGT. Por el contrario, respecto a la recaudación de la cuota tributaria «vinculada» al hecho delictivo, habida cuenta de que para iniciar la acción de cobro es necesario que se dicte la correspondiente liquidación y que transcurra el periodo voluntario de pago sin que el contribuyente efectúe el correspondiente ingreso, parece que el legislador nos conduce de nuevo a la conclusión de que el proceso penal no impide a la Administración ni liquidar ni recaudar la cuota tributaria defraudada, en cuyo caso, como hemos visto en los apartados anteriores, si no va a mantenerse el efecto suspensivo, carece de sentido la separación de liquidaciones.

Mayores dudas nos suscita la atribución al juez penal de la competencia para suspender el procedimiento de recaudación en vía de apremio, confiriéndole la potestad de paralizar la ejecución de una liquidación administrativa asimilando la iniciación de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública a la presentación de un recurso administrativo o contencioso-administrativo. A nuestro modo de ver, no es el juez penal el que debe decidir si la ejecución forzosa de un crédito de derecho público puede o no causar perjuicios de difícil o imposible reparación, ni tampoco para decidir si la garantía presentada por el contribuyente es o no suficiente para suspender la actividad ejecutiva. Dicha función viene asignada legalmente al juez de lo contencioso-administrativo, al que, por otra parte, ya acudirá el contribuyente si decide impugnar la liquidación tributaria que practique la Administración.

Es decir, si la Administración dicta la liquidación tributaria mediante la que concluye el procedimiento inspector en el que se ha producido (y denunciado) la *notitia criminis* de una defraudación tributaria delictiva, no es necesario que el juez penal se pronuncie sobre la ejecución del crédito tributario, pues el contribuyente tiene abierta la impugnación del acto resolutorio en la vía administrativa y en la vía contencioso-administrativa en cuyo seno ya está previsto un régimen de suspensión con o sin garantía. Luego, en este caso, la norma penal es innecesaria y probablemente contraria a las normas de distribución de la competencia jurisdiccional. Por el contrario, si

se mantiene el efecto suspensivo sobre la liquidación de la cuota tributaria «vinculada» al hecho delictivo, no será necesario que el juez penal ordene la paralización de un procedimiento recaudatorio que no puede iniciarse si antes no se ha dictado la liquidación de la deuda. Luego, también en este caso, la norma introducida en el párrafo tercero del nuevo artículo 305.5 del Código Penal carecería de explicación.

En definitiva, aunque la reciente intervención del legislador penal intenta superar los problemas derivados del actual modelo de preferencia penal absoluta sin caer en los inconvenientes del modelo inicial de preferencia administrativa, para ello ha invadido el ámbito de regulación reservado al legislador ordinario, introduciendo mediante una norma penal determinados efectos jurídicos que, según como se trasladen a la norma tributaria, y sobre todo a la norma procesal, podrían producir situaciones indeseadas y, en algunas circunstancias, colisionar con los derechos fundamentales del contribuyente al que se imputa la comisión de una defraudación tributaria delictiva.

5. CONCLUSIÓN

Desde que en el año 1977 el legislador español decide tipificar la defraudación tributaria como un comportamiento constitutivo de delito, intenta articular las relaciones que se producen entre el proceso penal y los procedimientos tributarios o, lo que es lo mismo, trata de conciliar la liquidación administrativa de la cuota defraudada con la imposición judicial de la sanción privativa de libertad.

El modelo actualmente vigente, basado en la preferencia judicial, en la litispendencia penal y en la prejudicialidad no devolutiva, responde al fracaso del modelo inicialmente establecido, en el que la firmeza del acto administrativo de liquidación constituía una condición de acceso al proceso penal³⁴. Es decir, si bien en un primer momento el legislador priorizó la liquidación de la cuota defraudada a la imposición de la sanción privativa de libertad, posteriormente rectificó su decisión para dar preferencia absoluta al castigo de la conducta delictiva aunque ello exigiera la suspensión de las potestades administrativas de liquidación y recaudación.

Este modelo de preferencia penal absoluta, a fin de prevenir la posible contradicción entre los distintos Poderes del Estado en el enjuiciamiento de unos hechos de los que nace la obligación tributaria y también la responsabilidad penal por delito contra la Hacienda Pública, desposee a la

³⁴ Con arreglo a lo dispuesto en el derogado artículo 37.2 de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal: «Una vez hayan adquirido firmeza las actuaciones administrativas y, en todo caso, cuando haya recaído resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, el Delegado de Hacienda de la provincia respectiva [...] deberá poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales cometidos en el ámbito de su jurisdicción». Pese a que dicha situación de preferencia se ha asimilado al régimen de la cuestión prejudicial, el Tribunal Supremo, en la Sentencia de 5 de noviembre de 1991, consideró que lo que la ley establecía era un requisito de procedibilidad previo a la acción penal. En un sentido semejante, se pronuncia RAMÍREZ GÓMEZ, S.: *El principio ne bis in idem en el ámbito Tributario*, Madrid, 2000, pág. 73.

Administración tributaria, no solo del *ius puniendi*, sino de todas sus potestades de liquidación y recaudación de la cuota defraudada. Sin embargo, la suspensión preventiva de cualquier actividad administrativa directa o indirectamente relacionada con el objeto del proceso penal, no solo pospone la recaudación de la cuota defraudada a la firmeza de la sentencia condenatoria, sino que, en ocasiones, puede llegar a conculcar el derecho fundamental al juez ordinario predeterminado por la ley, ya que en todos aquellos casos en los que una resolución de condena se dicte aplicando un criterio de cuantificación de la deuda tributaria que no sería compartido por un juez de lo contencioso-administrativo, la ausencia de acto administrativo de liquidación tributaria indirectamente impide que la determinación administrativa de la cuota defraudada pueda ser objeto de impugnación y, en su caso, de enjuiciamiento por parte del orden jurisdiccional competente por razón de la materia³⁵.

Por ello, una vez ensayados los dos modelos de preferencia, quizás haya llegado el momento de optar por un modelo de concurrencia entre el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública y el procedimiento tributario de liquidación de la cuota tributaria defraudada, de modo que cada uno de los Poderes del Estado que tienen encomendada una función específica en la lucha contra el fraude fiscal la desarrolle con total independencia y aplicando las normas, criterios y principios que se corresponden con su ámbito de competencia³⁶. A tal efecto, a nuestro modo de ver, una posible alternativa al vigente modelo de preferencia penal absoluta, podría ser un modelo de **preferencia penal limitada** al procedimiento sancionador tributario y, en determinadas circunstancias, a la potestad investigadora de los órganos de la Administración tributaria, cuyas características principales podrían ser las siguientes:

- a) Desde la perspectiva tributaria, y como expresión del principio de no duplicidad sancionadora (*non bis in idem*), cuando se inicia un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública decae el derecho de la Administración a imponer una sanción tributaria. Luego, mientras se encuentre pendiente de resolución judicial, no podrá

³⁵ CHOCLAN MONTALVO lo expresa claramente cuando indica que es necesario: «[...] replantearse el carácter devolutivo de las cuestiones prejudiciales cuando se trata de normas penales que necesitan del complemento de la norma extrapenal, cuando lo que esté en juego sea precisamente la concurrencia del presupuesto de hecho que determina la aplicación de esta norma y, en nuestro ejemplo, la propia existencia de la relación jurídico-tributaria sobre la que gravita el hecho imponible. Pues trasladar al juez penal todo el debate que constituiría el objeto de un pronunciamiento tributario, primero, y un recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa, después, supone no solo privar al contribuyente conforme con la actuación administrativa de una vía jurisdiccional para la tutela de sus intereses legítimos, sino, lo que es más grave si cabe, obligar a resolver una cuestión de naturaleza tributaria a un juez penal cuyo objetivo es depurar las posibles responsabilidades penales derivadas de una situación jurídica anterior perfectamente establecida». CHOCLAN MONTALVO, J. A.: *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*, Barcelona, 2011, pág. 451.

³⁶ En este sentido compartimos la posición de CASADO OLLERO cuando indica que: «Si bien todos los poderes públicos tienen en la "lucha contra el fraude fiscal (...) un fin y un mandato constitucional", cada uno de ellos habrá de acometerlo de la forma que constitucionalmente y legalmente le sea encomendada, sin que resulte admisible que la Administración tributaria se dedique a la investigación y persecución de la delincuencia fiscal, mientras la Jurisdicción penal acaba desempeñando funciones de liquidación y recaudación tributaria». CASADO OLLERO, G.: «Administración Tributaria, Jurisdicción Penal y Delito Fiscal», en AA.VV., *Estudios en memoria de D. César Albiñana García-Quintana*, IEF, Madrid, 2008, pág. 1.597.

iniciarse un procedimiento sancionador tributario por los mismos hechos que son objeto del enjuiciamiento penal o, de haberse iniciado, más que suspenderse, debería concluir.

Por otra parte, la litispendencia penal determina la suspensión provisional de la potestad investigadora de la Administración en el momento en que dé comienzo la actividad instructora del órgano jurisdiccional. Es decir, para preservar las garantías procesales del contribuyente imputado por un delito contra la Hacienda Pública, una vez iniciado el proceso penal, la Administración debería cesar en toda actividad investigadora concurrente con las diligencias judiciales de averiguación del hecho denunciado. Luego, si la denuncia administrativa se presenta antes de que se ultime la comprobación de la situación tributaria del contribuyente, el procedimiento inspector debería suspenderse hasta que concluya la instrucción judicial. Sin embargo, considerando que la potestad administrativa para liquidar y recaudar la deuda tributaria defraudada no se ve afectada por el inicio de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, cuando la denuncia se presente una vez dictada la liquidación mediante la que se regulariza la situación tributaria del contribuyente nada impide el desarrollo del procedimiento de recaudación, ni tampoco, en su caso, de los procedimientos de revisión que tienen por objeto el control de la legalidad de la resolución por la que se liquida la deuda tributaria.

- b) Desde la perspectiva procesal, iniciado un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, el juez penal aplicará prejudicialmente la normativa tributaria que en cada caso sea necesaria para determinar si se ha verificado el comportamiento típico descrito en el artículo 305.1 del Código Penal.

No obstante lo anterior, si antes de dictar la resolución, tiene conocimiento de que se ha practicado una liquidación tributaria que no ha sido impugnada por el contribuyente (firme y definitiva), o de que ha adquirido firmeza una sentencia del juez de lo contencioso-administrativo mediante la que se confirma total o parcialmente el acto resolutorio del procedimiento inspector en el que surgió la *notitia criminis* de un delito contra la Hacienda Pública, a efectos de establecer la «cuota defraudada», el juez penal debería aplicar los mismos criterios interpretativos que figuren en dicha liquidación tributaria o en la resolución judicial dictada por el juez natural. Al propio tiempo, y para evitar que, después de ganada la firmeza de una sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública, por un juez de lo contencioso-administrativo se dicte una sentencia por la que se anula total o parcialmente la liquidación practicada por la Administración tributaria, resultando una cuota defraudada inferior a 120.000 euros, quizás sería conveniente considerar la posibilidad de establecer en la Ley de Enjuiciamiento Criminal un supuesto de suspensión de la ejecución de la sentencia penal mientras se encuentre pendiente de resolución un procedimiento contencioso-administrativo.

En definitiva, después de más de veinte años de aplicación de un modelo de preferencia penal absoluta, no cabe duda de que el legislador es consciente de que la eficacia de la lucha contra el fraude de mayor gravedad exige introducir cambios normativos que permitan conciliar la liquidación y la recaudación de la cuota tributaria defraudada con la imposición de una sanción

privativa de libertad. Sin embargo, a nuestro modo de ver, las modificaciones legislativas que realmente lograrían desbloquear la situación actual no tienen carácter sustantivo (penal) sino que inciden en los aspectos procesales de la articulación de los procedimientos tributarios de liquidación y recaudación con el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. Por ello, mientras exista un umbral económico a partir del cual una defraudación tributaria adquiere relevancia penal, para organizar adecuadamente el tránsito entre la fase administrativa y la fase judicial del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, se impone regular con precisión: de una parte, los efectos que la litispendencia penal produce sobre la potestad de autotutela declarativa y ejecutiva de la Administración tributaria; y, de otra, los efectos de la aplicación prejudicial de la norma tributaria por parte del juez penal.

Por su parte, corresponde al legislador tributario regular sistemáticamente los efectos que el inicio y la conclusión de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública produce en los procedimientos tributarios de liquidación y recaudación, unificando la terminología procesal, homologando el tratamiento del factor temporal, y sobre todo preservando el ejercicio de las potestades administrativas que no interfieren en el enjuiciamiento de las conductas delictivas. Por ello, a modo de conclusión final y a la espera de las normas de desarrollo que puedan dictarse, consideramos que ni el artículo 180 de la LGT, ni menos aún su disposición adicional décima, constituyen la ubicación sistemática adecuada para desarrollar un régimen jurídico muy complejo, que merece un tratamiento normativo autónomo y diferenciado, tanto de las normas que regulan el procedimiento sancionador tributario, como de las normas reguladoras de los procedimientos de inspección o recaudación.

Bibliografía

CASADO OLLERO, G. [2008]: «Administración Tributaria, Jurisdicción Penal y Delito Fiscal», en *Estudios en memoria de D. César Albiñana García-Quintana*, IEF, Madrid.

— [2008]: «Ganancias patrimoniales no justificadas y delito fiscal», en *Justicia y Derecho Tributario. Libro homenaje al profesor Banacloche*, Madrid.

DE LA PEÑA VELASCO, G. [2009]: «Inactividad e incumplimiento de plazos por la Administración tributaria y la posición jurídica del obligado tributario», en *Justicia y Derecho Tributario. Libro homenaje al profesor Julio Banacloche*, Madrid.

DE JUAN CASADEVALL, J. [2008]: «El nuevo reglamento de Gestión e Inspección: normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios», en *Gaceta Fiscal*, núm. 272, febrero.

FALCÓN Y TELLA, R. [2011]: «La reforma del Código Penal: la nueva concepción de la responsabilidad civil derivada del delito fiscal y la posible concurrencia de este con el delito de blanqueo», en *Quincena Fiscal*, núm. 1.

IGLESIAS CAPELLAS, J. [2010]: «La ejecución administrativa de la sentencia en los delitos contra la Hacienda Pública», en *RCyT. CEF*, núm. 326, págs. 97 a 142.

- [2011]: «La recaudación de la responsabilidad civil derivada del delito de defraudación tributaria», en *RCyT. CEF*, núm. 338, págs. 5 a 54.

GIMENO SENDRA, V. [2004]: «Cuestiones prejudiciales devolutivas y *non bis in idem* en el proceso penal», en el prólogo a la obra de PADROS REIG, C. y BALLBE MALLOL, M.: *La prejudicialidad administrativa en el proceso penal*, Barcelona.

GIMENO SENDRA, V. [2008]: *Manual de Derecho Procesal Penal*, Madrid.

MARTÍNEZ GINER, L. A. [2011]: «La suspensión del plazo de los procedimientos tributarios», en *RCyT. CEF*, núm. 343.

MORENO CATENA, V. y CORTÉS DOMÍNGUEZ, V. [2008]: *Derecho Procesal Penal*, Valencia.

PONT CLEMENTE, J. F. [2001]: «El problema fundamental de la liquidación en el proceso penal tributario», en *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 11.

RAMÍREZ GÓMEZ, S. [2000]: *El principio ne bis in idem en el ámbito Tributario*, Madrid.

RIBES RIBES, A. [2007]: *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, Madrid.

RUIZ GARCIA, J. R. [2011]: «La relación entre el procedimiento inspector y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública», en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 151.

SÁNCHEZ HUETE, M. A. [2011] «La modificación del Código Penal (LO 5/2010) y sus implicaciones en la legislación tributaria», en *Quincena Fiscal Aranzadi*, 4.

SANTAMARÍA PASTOR, J. A. [2002]: *Principios de Derecho Administrativo*, Madrid.

SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A. [2009]: «Elementos adicionales de análisis en materia de no autoincriminación tributaria», en *Crónica Fiscal*, núm. 133.

TORRES ROSELL, N. [1991]: *La denuncia en el proceso penal*, Madrid.

MODIFICACIONES OPERADAS EN LA LGT POR LA LEY 7/2012, DE PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE

J. Andrés Sánchez Pedroche

Universidad a Distancia de Madrid (Udima)

EXTRACTO

La Ley 7/2012, de prevención y lucha contra el fraude fiscal, ha modificado un buen número de preceptos de la LGT, profundizando en los planteamientos más clásicos, centrados únicamente en facilitar el camino más cómodo y expedito a los funcionarios, con absoluta abstracción de la coherencia o sistematicidad de las medidas adoptadas. El estudio propone una visión crítica de las mismas.

Palabras clave: fraude fiscal y derechos y garantías del contribuyente.

Fecha de entrada: 08-01-2013 / Fecha de aceptación: 22-01-2013

MODIFICATIONS OF THE GENERAL TAX LAW AS A RESULT OF THE LAW 7/2012 ON PREVENTION AND FIGHT AGAINST TAX FRAUD

J. Andrés Sánchez Pedroche

ABSTRACT

Law 7/2012, on prevention and fight against tax fraud, has modified a great number of rules contained in the General Tax Law. This modification has been made in a traditional manner, for the only purpose of clearing the way for tax officials, ignoring the cohesion and systematization of the measures approved. This work is a critical analysis of these measures from a critical point of view.

Keywords: tax fraud and taxpayer civil rights and liberties.

Sumario

- I. Introducción
- II. Modificaciones operadas en el artículo 40 de la LGT
- III. Modificaciones operadas en el artículo 41 de la LGT
- IV. Modificación del artículo 43 de la LGT
- V. Modificación del artículo 65 de la LGT
- VI. Modificación del artículo 67 de la LGT
- VII. Modificaciones operadas en el artículo 68 de la LGT
- VIII. Modificación del artículo 81 de la LGT
- IX. Modificación en el artículo 170 de la LGT
- X. Modificación del artículo 171 de la LGT
- XI. Modificación del artículo 174 de la LGT
- XII. Modificaciones del artículo 199 de la LGT
- XIII. Modificación en el artículo 203 de la LGT
- XIV. Modificación del artículo 209 de la LGT
- XV. Modificación del artículo 212 de la LGT
- XVI. Modificación del artículo 224 de la LGT
- XVII. Modificación del artículo 233.1 de la LGT
- XVIII. Introducción de una nueva disposición adicional decimoctava
- XIX. Introducción de una nueva disposición adicional decimonovena

I. INTRODUCCIÓN

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 (BOE de 30 de octubre), ha comportado cambios profundos en la Ley General Tributaria (LGT). Bien mirado, ello no es sino la culminación de un proceso continuado en el tiempo para revertir o desandar un camino que tuvo su punto central en la promulgación de la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías del Contribuyente y la creación del Consejo para la Defensa del Contribuyente. Dicho proceso se ha visto acelerado en un contexto de grave crisis económica, generalizadas subidas impositivas –que con toda seguridad no van a conseguir los efectos recaudatorios que se pretenden, pero que sirven de termómetro ante las autoridades comunitarias como indicador del esfuerzo con que el Gobierno pretende luchar contra el déficit presupuestario y reequilibrar las cuentas públicas– y una amnistía fiscal (RDL 12/2012) que condicionaba en buena medida el contenido de esta reforma, pues se trataba de animar el arrepentimiento fiscal ante la gravedad de las reformas que esta Ley 7/2012 comporta y que se otorgaba como última oportunidad para evitarlas¹. Resulta llamativo advertir cómo la justificación de estas medidas pretende hallarse no solo en la lucha contra la defraudación (y hay que agradecerle a esta ley, frente a alguna de sus predecesoras, como la 36/2006, de 29 de noviembre de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, que al menos no juegue deliberadamente con la terminología, aludiendo indiscriminadamente, y como si de un solo e idéntico fenómeno se tratara, a la elusión, evasión, fraude tributario, etc.), sino también en otros motivos que, como veremos más adelante no son tales, sino más bien la vuelta interesada a planteamientos *pro fiscum* cuando incluso el Tribunal Supremo (TS) había ya sentado doctrina al respecto a favor del contribuyente².

La lucha contra el fraude fiscal constituye, desde luego, un imperativo ético y jurídico, es decir, un objetivo irrenunciable de todo sistema fiscal moderno, pero tan noble deseo conforma una realidad donde deben conjugarse muy diversos aspectos de la ética fiscal como la racionalidad y justicia del gasto público, la aplicación proporcionada de la normativa tributaria por parte de la Administración, el cerco a la corrupción política y administrativa, y otros muchos aspectos sin cuyo concur-

¹ Vid. al respecto, SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: «Posibilidades y límites de la amnistía fiscal», RCyT. CEF, n.º 355, octubre 2012, pág. 105 y ss.

² En ese sentido sorprende que la Exposición de Motivos de la ley no tenga reparo alguno en llegar a decir lo siguiente: «Tales objetivos se persiguen con una batería de medidas novedosas diseñadas para impactar directamente en nichos de fraude detectados como origen de importantes detracciones de ingresos públicos, pero también con otras medidas que tienden a perfeccionar las normas que garantizan el crédito tributario con el fin de actualizarlas o de aclarar su correcta interpretación con la finalidad de incrementar la seguridad jurídica de nuestro sistema tributario y evitar litigios innecesarios. Un sistema más coherente técnicamente y más predecible contribuye a lograr una mayor eficacia y una menor litigiosidad, lo que, a su vez, permite liberar recursos para alcanzar un mayor control de las potenciales defraudaciones».

so resultaría sencillamente imposible acertar en el diagnóstico y etiología del problema que intenta atajarse. Como dijera en su día elocuentemente Paul M. GAUDEMET: «El ciudadano nunca ha vaciado su bolsillo con entusiasmo en las manos del recaudador, mientras que por el contrario sí ha ido cantando al campo de batalla en el que iba a arriesgar su propia vida. Carente de la aureola de gloria que rodea al impuesto de la sangre, el deber fiscal suele ser mucho peor soportado. El contribuyente ve en él una servidumbre sin atisbar ningún tipo de grandeza. A partir de esto, no es sorprendente que las revueltas fiscales sean en la historia más numerosas que los motines; el fraude más generalizado que la deserción. El ciudadano tiene tendencia a defenderse del impuesto antes que aceptarlo. Al entender mal su justificación, tiende a ver en él una especie de imperativo categórico kantiano frente al cual no siempre hay fuerza moral para someterse. Desde este momento, los conflictos entre el contribuyente y el Fisco no pueden dejar de surgir (...) Esta degradación de las relaciones entre la Administración y los contribuyentes tiene graves consecuencias. Al ser el impuesto mal aceptado, el contribuyente trata de eludirlo. Fraude y evasión fiscal se combinan para reducir los ingresos públicos, desvirtuar el reparto de las cargas en detrimento de la justicia, falsear las condiciones de la competencia y comprometer el desarrollo económico. Además, el rechazo al Fisco por parte de los contribuyentes socava los cimientos del Estado y amenaza con provocar conmociones políticas»³.

Pero, insisto, arrellanarse cómodamente en la constatación empírica del escaso entusiasmo que el cumplimiento de los deberes fiscales comporta, nos abocaría a una visión excesivamente unilateral y simplista del problema, pues no debe olvidarse que también por parte del Estado han de cumplirse una serie de aspiraciones morales y de justicia y el precio de orillarlas, considerando la cuestión desde la única perspectiva del contribuyente, implicaría un análisis epidérmico y superficial de la cuestión⁴. Los juicios valorativos han de procurar formularse con objetividad, teniendo en cuenta no

³ «Les relations entre le Fisc et le Contribuable», en Karl ROSKAMP y Francesco FORTE (eds.), *Reforms of tax sistem/ Reformes des systemes fiscaux, Proceedings of the 35th Congress of the International Institute of Public Finance*, Taormina, 1979, págs. 199 y 200. A la dificultad de aunar los intereses contrapuestos que el fenómeno impositivo siempre sugiere, se refirió ADAMS, T. S.: «Ideals and Idealism in Taxation», *The American Economic Review*, núm. 1, vol. XVIII, marzo 1928, pág. 5, en la alocución presidencial dirigida a la cuadragésima reunión anual de la American Economic Association, Washington, D. C., 27 de diciembre de 1927 en los siguientes términos: «Los impuestos son tan complejos como la propia vida. Los moralistas reclaman unos impuestos justos; pero los impuestos simplemente no pueden ser justos. El administrador pide unos impuestos sencillos, pero la experiencia nos indica que los impuestos, simplemente, no pueden ser sencillos. Algunos políticos proyectarán los impuestos totalmente de acuerdo con la experiencia política; sin embargo, los hombres de Estado se dan cuenta de que a largo plazo esto sería de mala educación. El hombre de negocios exige unos impuestos prácticos; pero en la historia financiera se demuestra que resulta poco práctico construirlos de aquella manera. El jurista quiere que los impuestos sean administrados estrictamente según la ley, pero la historia de los impuestos sobre la renta y sobre la propiedad pone claramente de manifiesto que estos no pueden gestionarse con éxito mediante métodos estrictamente legales». Vid. BRENAN, G. en *Tax limits and the logic of constitutional restrictions*, en LADD, F. H. y TODEMAN, N.: (eds.) «Tax and Expenditure Limitations», *Papers on Public Economics*, The Urban Institute Press, Washington D. C., 1981, pág. 121 y ss.

⁴ Vid. REVEL, J. F.: *Le Rejet de L'Etat*, ed. Bernard Grasset, París, 1984, *passim*. Conviene advertir que tras la obra de John Maynard KEYNES titulada *El fin del Laissez-faire*, en el año 1926, el economista de Cambridge propició una corriente económica en la que latía una idea de capacidad impositiva prácticamente ilimitada. Al respecto también GERLOFF, W.: «Los Impuestos», en GERLOFF W. y NEUMARK, F.: *Tratado de Finanzas*, Buenos Aires, El Ateneo, 1961, 2.ª ed. págs. 287 a 300; SHOUP, C.: «Economics Limits to Taxation», *Atlantic Economic Journal*, vol. IX, marzo, núm. 1, pág. 9 y ss.; BUCHANAN, J.: «The ethical limits of Taxation», *The Scandinavian Journal of Economics*, núm. 2, vol. 86, págs. 99 a 112. Paralelamente, la tenacidad de los déficits presupuestarios ha desarrollado una fiscalidad implícita

solo la justicia impositiva en el establecimiento del tributo, sino otras muchas cuestiones que pasan por la complejidad, oscuridad y labilidad de las normas tributarias, el despilfarro público, los nuevos retos de la economía global, la creciente criminalidad organizada, o la actitud concreta en cada procedimiento de la propia Administración Tributaria (en la que muchos contribuyentes ven personificado al Estado Leviathán)⁵. Las carencias de moral tributaria no son imputables exclusivamente al contribuyente que desatiende el pago o procura arteramente minimizarlo, sino también a ámbitos superiores, especialmente en su doble plano del propio diseño normativo y su posterior aplicación práctica⁶.

considerable que pesa sobre las economías domésticas y empresariales, fortaleciendo así una Hacienda subterránea u oculta que retroalimenta la resistencia a los impuestos y revaloriza la teoría de la ilusión financiera de la que tan magistralmente hablara Amilcare PUVIANI. Al respecto DODD, R.: «Economie souterraine et evasion fiscale aux USA» *Revue Francaise de Finances Publiques*, núm. 5, pág. 69 y ss.; PORTA, A.: «La fiscalità implicita nei controlli sul sistema bancario italiano e i tassi di interesse: alcune quantificazioni preliminari», *Giornale degli Economisti e Annali di Economia*, núm. 11-12, 1983, págs. 725 a 747; y el fundamental trabajo de BENNET, J. T. y DI LORENZO, T. J.: *Underground government: the off budget public sector*, Washington, D. C., 1983, Cato Institute, *passim*.

⁵ En el sentir de Richard A. MUSGRAVE, la principal interpretación de la revuelta fiscal silenciosa de nuestra época es la de ser una muestra de descontento para con la vertiente del gasto de los Presupuestos Públicos. *Vid.* BELL, D.: *Las contradicciones culturales del capitalismo*, Madrid, Alianza, 1977. CLARK, C.: «Public Finance and Changes in the value of Money», *Economic Journal*, LV, diciembre, vol. 55, pág. 371 y ss. Ello explica fenómenos como el acaecido en California en 1978 con la adopción del contenido de la Propuesta núm. 13 en su Constitución que supuso la petición de revisión del pacto constitucional para limitar el gasto público y con ello la paralela elevación de la presión fiscal necesaria para evitar el déficit presupuestario estructural. Sobre ello pueden consultarse interesantes trabajos como los de LAFFER, A. B. y SEYMOUR, J. P.: *The Economics of the Tax Revolt. A Reader Harcourt Brace*, Jovanovitch, New York, 1979; RABUSHKA, A. y RYAN, P.: *The Tax Revolt*, Hoover Institution, Stanford University, Stanford, 1982.

⁶ La afirmación encuentra adecuado refrendo en un dato histórico: raro es el caso en el que una rebelión no ha tenido como elemento catalizador la desproporción entre el poder del Estado y el de la sociedad. A tal efecto, el profesor MERRIMAN propone como ejemplo la política del Conde Duque de Olivares que fijó, desafiando abiertamente la ley, una contribución del 5% sobre la propiedad en Portugal en 1635 y diversos cánones en los cuatro años siguientes, considerados todos ellos como la causa eficiente de la rebelión portuguesa contra España en 1640. También fue el caso de la revuelta napolitana de 1647 contra la Corona española y de la propia revolución americana con la Boston Tea Party. MERRIMAN, R. B.: *Six Contemporaneous Revolutions*, Glasgow, 1937, pág. 10 y ss. En otros casos, sin embargo, el comportamiento de los gobernantes no fue tan rotundo. Como señala LUGO acerca de la defraudación en tiempos de Felipe II, el Rey, ante la insistencia de alguno de sus secretarios en la indicación de que los españoles únicamente pagaban los impuestos cuando se les forzaba, respondió lo siguiente: «dejadles, que roban de lo que es suyo» (citado por HIGUERA UDÍAS, G.: *Ética fiscal*, BAC, Madrid, 1982, pág. 70). DE MITA, E.: *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*. Giuffrè, Milano, 1991, en la introducción a su segunda edición, alude al comportamiento de los poderes legislativo y judicial: «De hecho, las intervenciones legislativas aberrantes hacen día a día más complejo e irracional nuestro ordenamiento. Pero la desilusión también proviene de nuestra jurisprudencia, sobre todo la constitucional, anclada en una defensa incomprensible e injustificada de los posicionamientos de la Hacienda Pública. Estoy convencido de que no existirá un Derecho Tributario digno de este nombre hasta que no sea delineada con mayor claridad el Derecho Constitucional Tributario que conduzca finalmente a una codificación tributaria. Por estas razones considero necesaria una formación universitaria sobre los temas tratados en el texto, donde los estudiantes puedan verificar en qué sentido la referencia a las garantías constitucionales constituyen un criterio de racionalidad en la imposición... La irracionalidad de nuestro sistema tributario no tiene necesidad de ser mencionada. Yo creo que la referencia a los principios constitucionales en la lectura de las normas tributarias puede mejorar, en orden a la racionalización del sistema, a través de tres puntos: a) El fundamento de la interpretación racional de la ley tributaria en los objetivos constitucionalmente garantizados; b) En la declaración de inconstitucionalidad de los "monstruos fiscales", eliminando los componentes constates de fiscalismo en nuestro ordenamiento —Enrico DE MITA denomina «fiscalismo» al proceso en virtud del cual las reglas y los institutos jurídicos se ven siempre y en todo caso desde el punto de vista de la exigencia de los ingresos tributarios como único aspecto pre-

La Ley 7/2012 profundiza únicamente en los planteamientos clásicos de facilitación de las tareas administrativas a través del rediseño de los distintos institutos y preceptos que modifica, de manera que aunque se produzcan evidentes duplicidades de instrumentos encaminados a la liquidación y al cobro, los funcionarios puedan optar por el camino más cómodo y expedito, con absoluta abstracción de la coherencia y sistematicidad de la medida. Esa atribución de poderes crecientes a la Administración Tributaria como vía primordial para atajar el fraude (con el beneplácito constante de nuestra más alta Jurisprudencia, lo que en el sentir del profesor CASADO OLLERO, ha comportado que el deber de contribuir se haya revelado como el verdadero «super deber constitucional», es decir, el deber más tutelado y protegido de la CE, por encima incluso de los derechos fundamentales) implica un hecho paradójico, toda vez que en buena medida el Derecho Tributario no asume ya un verdadero papel de instrumento necesario en la resolución de conflictos sociales, sino en muchas ocasiones otro de mecanismo de provocación o catalizador de los mismos (bastaría referirse al escaso índice de conformidad que se produce con la finalización de las actuaciones inspectoras). 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 peso de la deuda tributaria descubierta a contribuyentes no registrados anteriormente por la Administración (nichos de completa opacidad al Fisco, que es verdaderamente el fraude que habría de atajarse), podemos hacernos una idea de los problemas prácticos que la aplicación de todas estas leyes antifraude comporta.

Con toda seguridad, una simplificación del sistema fiscal o el reforzamiento de los órganos revisores encargados de dirimir los conflictos entre la Administración y el contribuyente con el fin de que dichas controversias no se eternicen, así como la eliminación de buena parte de los puntos negros o aspectos confusos y de interpretación divergente de nuestro sistema tributario, reportaría mejores resultados que cualquier ley de lucha contra el fraude⁷. La Exposición de Motivos de la

valente-; c) Proporcionando indicaciones útiles al Legislador, como ha acontecido en algunas ocasiones por parte de la Corte Constitucional». También D'ALESSANDRO, P.: «La struttura dell'illecito fiscale». *Rass. mens. imp.* 1988 I, pág. 514. TREMONTI, G.: «La crisi dell'imposizione personale progressiva e gli strumenti giuridici utilizzabili», *Riv. dir. fin. sc. fin.* 1984, pág. 104. Para el caso alemán, TIPKE, K.: *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes (Besteuerungsmoral und Steuermoral)*, trad. HERRERA MOLINA, P. M.: Madrid, Marcial Pons, 2002, págs. 105 y 139. A la importancia de la dimensión ética en el pago impositivo también se ha referido SAINZ DE BUJANDA, F.: «El desarrollo actual del Derecho Financiero en España», *CT*, núm. 78, 1996, pág. 188.

⁷ Vid. AA. VV.: *Informe sobre la simplificación del ordenamiento tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2008, pág. 26 cuando al respecto señalan, «todos contemplamos impávidos y en silencio unas leyes fiscales hechas de espaldas a los principios de seguridad, libertad, generalidad e igualdad. Unas leyes plagadas de excepciones, de exenciones, de regímenes especiales, de normas que excepcionan las exenciones, las excepciones y los regímenes especiales; de reenvíos incluso fuera del campo del Derecho (por ejemplo, a los principios contables): de normas ambiguas, inconcretas e indeterminadas en los términos que se utilizan; de normas dictadas para y por la propaganda electoral; de normas que declaran hoy justo lo que mañana declaran injusto, procurando así las más absurdas e injustas discriminaciones (...) Ante esta situación ¿qué podemos hacer los juristas? ¿Qué debemos hacer los juristas? ¿Debemos contentarnos con el análisis minucioso de los términos y conceptos empleados por el legislador para determinar el alcance de cada norma? Creemos que no. Creemos que cada día es más urgente y necesario luchar por la simplificación del sistema. Luchar porque el Derecho se aplique de la misma forma a los tributos que a cualquiera de las otras instituciones que vertebran nuestra vida en sociedad: unas normas dotadas del suficiente grado de abstracción y generalidad deben con-

Ley 7/2012 señala algo que compartimos plenamente: «Un sistema más coherente técnicamente y más predecible contribuye a lograr una mayor eficacia y una menor litigiosidad, lo que, a su vez, permite liberar recursos para alcanzar un mayor control de las potenciales defraudaciones». Nadie puede negar que nuestro sistema de justicia tributaria es ineficaz y desesperantemente lento. La discrepancia con cualquier decisión de las autoridades tributarias –lo que, desgraciadamente, sucede en demasiadas ocasiones– obliga a esperar años y años antes de poder alcanzar una solución definitiva. La agilización de la actuación de los Tribunales Económico-Administrativos y de los órganos del Poder Judicial debería ser un objetivo prioritario de cualquier reforma, cuando además el sistema tributario es cualquier cosa menos predecible, con larguísimos litigios que vulneran todos los plazos legales de tramitación y donde la famosa maldición gitana «tengas pleitos y los ganes» está muy presente. En el bosque de medidas articuladas por la Ley 7/2012, no se aprecia ni una sola tan siquiera dirigida a corregir esta desviación en la actuación de los poderes públicos que constituye por sí misma un verdadero incentivo al fraude⁸. Por otra parte, la norma no incide en la necesaria clarificación de muchas materias que requerirían una aclaración urgente [por su cercanía en el tiempo se nos ocurre pensar en la reciente Nota 1/2012 del Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), cuando hubiera bastado un simple y humilde precepto en cualquiera de las muy recientes y abundantes normas promulgadas para zanjar el problema⁹]. Es innegable la existencia de un ordenamiento tributario confuso –se ha llegado a hablar de ambigüedad calculada de las disposiciones normativas–, extraordinariamente lábil y casuístico hasta el paroxismo que choca frontalmente con el hecho de que haya de ser precisamente aplicado por un contribuyente que carece de la formación técnica y de los conocimientos jurídicos suficientes como para predecir si la aplicación de esa normativa poco clara será o no aceptada por el funcionario de la AEAT encargado de tutelar las incontables y muy onerosas obligaciones que se trasladan al ciudadano. A esto debe unirse la enorme libertad interpretativa de que goza la Administración Tributaria respecto de unas normas cuya génesis corresponde precisamente a los propios funcionarios de la Dirección General de Tributos, 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 hace posibles. En este contexto resulta inútil apuntar que son ya muchos los que dudan de que el Derecho Tributario vigente pueda considerarse como un verdadero sistema que se atiene a unos pocos pero bien definidos principios. Como bien observara INGROSSO, unas normas que se elaboran y promulgan caso por caso, bajo el estímulo de motivos contingentes –cuando no ocasionales– con duplicaciones, estratificaciones, contradicciones entre impuestos o

figurar el régimen general de cada tributo, el régimen aplicable a la generalidad de los ciudadanos, exceptuando solo de tal forma que podamos seguir hablando, con propiedad, de excepciones».

⁸ A esto último habría que añadirle un hecho particularmente relevante y es que no pueden desconocerse las fuerzas del mercado y España es un país con muchísimos abogados –según las estadísticas, el segundo país del mundo con más abogados per cápita después de Estados Unidos– de forma que la competencia es feroz y ello hace que, como ya constatará CALAMANDREI, P.: *Demasiados abogados* (Traducc. XIRAU, J. R.), Librería General de Victoriano Suárez, Madrid, 1926, pág. 72, sea más difícil que estos profesionales actúen de filtro a pretensiones infundadas e irrazonables. *Vid.* en este mismo sentido, PASTOR PRIETO, S.: *¡Ah de la Justicia!: Política judicial y Economía*, Civitas, Madrid, 1993, pág. 277 y ss.

⁹ *Vid.* al respecto, SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: «La Nota 1/2012 de la AEAT y los socios-trabajadores», *RCyT*, n.º 350, mayo, 2012, pág. 61 y ss.

entre procedimientos y con profundas incongruencias entre derecho sustancial y procesal, otorgan la razón a los que niegan la sistematicidad de las normas tributarias.

Sabemos que un sistema fiscal eficiente requiere tanto del diseño óptimo del cuadro impositivo, como de su efectiva aplicación práctica pero, sobre todo, de una Administración eficaz que pueda gestionarlos adecuadamente. Esa aplicación efectiva pasa, en primer lugar, por estimular el cumplimiento fiscal voluntario de los contribuyentes, tratando de aislar todos aquellos factores que puedan incidir negativamente en aquel. En ese sentido, insistimos, una simplificación del sistema tributario sería probablemente más útil que cualquier ley tendente a la erradicación del fraude fiscal. La percepción sobre lo justo o injusto que sea un impuesto (en relación con lo que se recibe a cambio por los poderes públicos, y en relación con lo que otros aportan y/o reciben), junto con la valoración de la utilidad derivada de la evasión, son factores que pueden explicar, de modo general, la aparición del fraude fiscal¹⁰. Este distorsiona gravemente el valor efectivo de las normas tributarias vigentes, dañando seriamente los sistemas impositivos, modificando radicalmente sus pretendidos efectos redistributivos y haciendo meramente ilusorias las reformas impositivas. Para compensar la evasión fiscal y obtener el total de la suma presupuestaria, se eleva entonces sobre la línea justa y equilibrada el porcentaje de la tributación, que queda ya ciertamente como injusta en el exceso, pues lo defraudado tendrá que ser compensado por el resto de contribuyentes con más espíritu cívico o menos posibilidades de evadir¹¹. La defraudación fiscal

¹⁰ Vid. MERINO ANTIGÜEDAD, J. M.: *Maestro ¿es lícito pagar tributos al César?*, Dykinson, Madrid, 2002, pág. 51 y ss.

¹¹ Así lo señalan las SSTC 76/1990, de 26 de abril, y 46/2000, de 17 de febrero. En el sentir de la STC 50/1995, de 23 de febrero, «la solidaridad de todos a la hora de levantar las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica y dentro de un sistema tributario justo, aparece proclamada en el artículo 31 de la Constitución y conlleva, con la generalidad de la imposición, la proscripción del fraude fiscal, como una de las modalidades más perniciosas y reprochables de la insolidaridad en un sistema democrático». En la STC 214/1994, de 14 de julio (NFJ034010), se apunta la necesidad de que el legislador evite las posibles actuaciones elusivas de los sujetos, en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos, habilitando a este fin los instrumentos jurídicos necesarios y adecuados, pues la lucha contra el fraude fiscal constituye un objetivo y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos [en el mismo sentido las SSTC 164/1995, de 13 de noviembre (NFJ003741); 182/1997, de 28 de octubre (NFJ005623), y 46/2000, de 17 de febrero (NFJ008490)]. Al posible efecto llamada que tendría un generalizado incumplimiento tributario alude la STC 164/1995 (NFJ003741), capaz de provocar «que la actitud dilatoria de unos contribuyentes sea objeto de imitación por otros, multiplicando así el daño para la Hacienda Pública». La STC 233/2005, de 26 de septiembre (NFJ021038), afirmará que «es indiscutible que la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria [SSTC 79/1990, de 26 de abril; 46/2000, de 17 de febrero (NFJ008490); 194/2000, de 19 de julio (NFJ009087); 255/2004, de 22 de diciembre (NFJ018644)], razón por la cual este Tribunal Constitucional ha tenido ya ocasión de declarar que para el efectivo cumplimiento del deber que impone el artículo 31.1 de la CE es imprescindible la actividad inspectora y comprobatoria de la Administración tributaria, ya que de otro modo se produciría una distribución injusta en la carga fiscal [SSTC 110/1984, de 26 de noviembre (NFJ000067), y 76/1990, de 26 de abril (NFJ000802)]. De lo anterior se sigue que el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias [STC 76/1990, de 26 de abril (NFJ000802)]». Como explica MARTÍN RODRÍGUEZ, M. Prólogo, en CASTILLO LÓPEZ, J. M.: *El fraude fiscal en España*, Comares, Granada, 1994, XII, el fraude incide en varios aspectos fundamentales del sistema tributario y del conjunto de la economía: a) En los incentivos sobre las distintas actividades económicas, pudiendo por ello ser causa de múltiples ineficiencias, especialmente cuando obliga a incrementos de la presión fiscal sobre actividades que no escapan a la imposición y cuando determinados recursos se desvían fuera de los procesos productivos; b) En los efectos redistributivos desde los sujetos que tributan a los que defraudan; c) En

es moralmente reprobable y para su erradicación la normativa vigente inviste de potestades extraordinarias a la Administración, tal y como ha sido recordado por los Tribunales de Justicia¹².

la imposibilidad o dificultad de formular funciones de bienestar social, sobre todo si la defraudación es elevada, si los costes administrativos para evitarla son altos y si su existencia tiene que ver con procesos de captura del sector público por parte de grupos de interés organizados. *Vid.* CHECA GONZÁLEZ, C.: *Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal*, Aranzadi-Thomson, Cizur Menor, 2007; GARCÍA NOVOA, C.: «El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude», *QF*, núm. 10/2006; KEEN, M. y SMITH, S.: «VAT fraud and evasion: what do we know, and what can be done?», *Fondo Monetario Internacional*, Papel de Trabajo, WP/07/31, febrero 2007; LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: «Fraude en la cadena de operaciones sometidas al IVA –Comentario a la Sentencia del TJCE de 12 de enero de 2006», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 264, 2006; GIL DEL CAMPO, M.: «Novedades en el proyecto de Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal», *Carta Tributaria*, Monografía 2.ª quincena julio 2006; ARIAS JUANA, T.: «IVA intracomunitario. Tramas de fraude», en *El Impuesto sobre el Valor Añadido, Estudios de Derecho Judicial*, núm. 86, 2006, pág. 39 y ss.; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: «El IVA en el comercio europeo: dificultades para los empresarios derivadas de la aplicación del régimen transitorio», en *Temas Tributarios de Actualidad*, núm. 16-18, 2004, pág. 51 y ss.; VARONA ALABERN, J. E.: «El nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria del adquirente en el IVA (art. 87.Cinco LIVA)», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 208, 2008; BARRACHINA JUAN, E.: «La presunción de culpabilidad en la repercusión del IVA», *El Fisco*, núm. 128, 2007; ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas*, Marcial Pons, Madrid, 2008; AA. VV.: *Armonización, Coordinación Fiscal y Lucha contra el Fraude* (ADAME MARTÍNEZ, F., dir.), Aranzadi-Thomson/Junta de Andalucía, Cizur Menor, 2012; MARTOS, J. J.: «Defraudación Fiscal y Nuevas Tecnologías», en *Derecho y Nuevas Tecnologías*, Aranzadi n.º 5, 2007; SMITH, S.: «VAT fraud and evasion», *The IFS Green Budget*, 2007, pág. 168 y ss.; LÓPEZ RODRÍGUEZ, J. y VAN DRIESCHE, F.: «Fraude en las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales, IEF, Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda, 2004, pág. 121 y ss.; MUÑOZ CUESTA, J.: «Tramas para defraudar el Impuesto sobre el Valor Añadido. Dificultad en la determinación de los sujetos responsables», *Repertorio de Jurisprudencia Westlaw*, núm. 32-2005-bib 2005/2718; PUEBLA AGRAMUNT, N.: «La solución española a los fraudes carrusel: responsabilidad subsidiaria del adquirente por el IVA no ingresado en la cadena», *CT*, núm. 123/2007, pág. 163 y ss. y de la misma autora, «Estrategias en la lucha contra los fraudes del IVA», *QF*, núm. 3-4/2007, pág. 90 y ss.; ZURDO RUIZ-AYÚCAR, J.: «Operaciones carrusel ante el IVA. Crítica de recientes criterios judiciales españoles a la vista de la jurisprudencia de Luxemburgo», *QF*, núm. 8/2008, pág. 68 y ss.; ÁLVAREZ SUSO, M.: «Las tramas organizadas de fraude en el IVA. Novedades y perspectivas», *RCyT. CEF*, núm. 209, 2007, pág. 48 y ss.; SANTOLAYA BLAY, M.: *El fraude fiscal en la recaudación tributaria*, Ciss, Valencia, 2008.

- ¹² En tal sentido, «la potestad de comprobación e investigación se confiere a la Administración tributaria en orden a que la liquidación definitiva de una deuda tributaria responda a las exigencias del principio de legalidad; se trata, pues, de un haz de poderes conferidos por el Ordenamiento jurídico a determinados órganos como instrumentos al servicio de las aspiraciones de lograr la máxima satisfacción de los principios de justicia tributaria» [STSJ de Valencia de 25 de mayo de 2005 (NFJ022404)]. «La Administración tributaria no solo ostenta dichas facultades (de comprobación e investigación), sino que, además, y esto es muy importante, está obligada a ejercerlas» [STS de 18 de junio de 2004 (NFJ018023)], puesto que, como recuerda el TC, el deber de contribuir vincula, no solo a los ciudadanos, sino también a los poderes públicos, «obligados, en principio, a exigir en condiciones de igualdad esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación» [STC 96/2002, de 25 de abril (NFJ012337)]. De ahí que «la ordenación y despliegue de una eficaz actividad de inspección y comprobación (resulte) una exigencia inherente a un sistema tributario justo» [STC 76/1990, de 26 de abril (NFJ000802)]. Otros datos de interés respecto de la lucha contra el fraude fiscal se recogen en el Informe Bowles de 2 de septiembre de 2008 cuando el Parlamento Europeo aprobó por 391 votos a favor, 93 en contra y 178 abstenciones, una resolución sobre «estrategia coordinada para mejorar la lucha contra el fraude fiscal» –2008/2033 (INI)–, basada en el informe presentado por la parlamentaria británica Sharon Bowles. En este informe se alude a las estimaciones que existen sobre las pérdidas directas e indirectas, derivadas del fraude fiscal, que se sitúan entre los 200 y los 250 mil millones de euros, es decir, el equivalente a entre el 2% y el 2,25% del PIB de la Unión. Dentro de esa cifra, el fraude del IVA, por ejemplo, supondría unos 40 mil millones, lo que equivaldría al 10% de los ingresos derivados de ese tributo. En tales circunstancias, el Parlamento Europeo instaba a los Estados miembros «a tomarse en serio de una vez por todas» el problema del fraude (sin embargo, ese mismo año el ECOFIN no logró, ni mucho menos, la unanimidad necesaria para aprobar un documento de conclusiones, deplorando al mismo tiempo «la actitud de

Ahora bien, se sabe muy poco del fraude fiscal como fenómeno en sí mismo considerado. Los cálculos oficiosos lo sitúan en nuestro país (y en general en los países del sur de Europa) entre el 15 y el 21 % del producto interior bruto (PIB). Se han hecho, desde luego, algunos estudios en torno a la cuestión, que hasta la fecha se antojan insuficientes para alcanzar conclusiones relevantes¹³. En los mismos se ha pretendido comprobar si la conducta de los individuos a la hora de pagar impuestos, estaba exclusivamente condicionada por las variables tradicionalmente empleadas en los llamados modelos de decisión en condiciones de incertidumbre (es decir, la probabilidad de detección, la sanción, la actitud ante el riesgo, etc.) o si además de aquellas la conducta de los individuos se veía afectada por otras variables demográficas, socioeconómicas y psicológicas (vgr. nivel de educación, clase social del individuo, etc.). En general, y no es ningún descubrimiento excepcional, los estudios apuntan a que el cumplimiento fiscal se eleva en la medida en que aumenta, tanto la probabilidad de detección, como la sanción aplicable a ese comportamiento evasor. En todo caso, lo que parece inequívoco es que para aumentar la probabilidad de que los defraudadores sean efectivamente descubiertos, resultaría necesario:

- a) Coordinar la información procedente de los distintos tributos (extremo este manifestamente mejorable en nuestro país).
- b) Optimizar los servicios administrativos para orientarlos decididamente a combatir el fraude (resulta insensato en tal sentido que una buena parte de los efectivos de la AEAT esté dedicada recurrentemente a practicar las devoluciones provocadas por unos pagos a cuenta claramente excesivos).
- c) Cambiar las técnicas de control tributario, dirigiéndose hacia problemas de filiación económica o contable más que hacia conceptos jurídicos y sus diversas interpretaciones (algo a lo que está muy inclinada la AEAT).
- d) Efectuar un control más cercano en el tiempo de la conducta de los contribuyentes.
- e) Incidir en la elaboración de un procedimiento de revisión y contencioso más ágil y operativo.

Poco de esto, por no decir nada, ha hecho la Ley 7/2012 al respecto, siendo como es que la Administración Tributaria española presenta dos características muy acentuadas. En primer lugar, unos recursos personales reducidos y más cualificados para el análisis jurídico que para el económico, estadístico o contable y dirigidos más para tareas burocráticas o para el estudio de lo ya declarado que para buscar lo no declarado (tratando quizá de evitar la elusión que propicia la escasa técnica de las

bloqueo de algunos Estados miembros en los 10 últimos años»). Conviene tener en cuenta, sin embargo, que no se trata de incrementar las sanciones, pues el Parlamento Europeo rechazó parte de un párrafo en el que se pedía a los Estados miembros que aplicasen «sanciones y procedimientos penales» contra los defraudadores. Para el Parlamento era urgente, por ejemplo, mejorar técnicamente el sistema aplicado en el IVA, especialmente en lo que se refiere a las operaciones intracomunitarias. *Vid.* más extensamente al respecto FALCÓN Y TELLÁ, R. «El informe Bowles y la lucha contra el fraude fiscal ¿un nuevo sistema de intercambios entre Estados miembros?», *QF*, núm. 17, octubre 2008, pág. 7 y ss.

¹³ *Vid.* CASTILLO LÓPEZ, J. M.: *El fraude...*, *op. cit.*, pág. 4 y ss., quien curiosamente apunta la bajada del fraude con la generalización del sistema de las estimaciones globales de los gremios en época franquista y un repunte extraordinario del mismo con una Constitución como la vigente que consagra la existencia de unos principios de justicia en el ámbito impositivo.

normas). En segundo término, la existencia de un sistema de comprobación que no vigila de forma cercana y constante las distintas fases de la generación de los hechos impositivos. Las conclusiones de los principales estudios sobre el fraude fiscal en España pueden sintetizarse en los siguientes puntos¹⁴:

- a) Existe complementariedad entre evasión y elusión fiscal¹⁵.
- b) No es posible encontrar evidencia acerca de que más elevados impuestos conduzcan a mayor evasión.
- c) La evasión es menor cuanto mayor es la percepción que se tiene sobre la severidad de la sanción, pero siempre que esta no supere un determinado nivel.
- d) La evasión es menor cuanto mayor es la probabilidad de detección.
- e) Un nivel alto de renta y una edad avanzada desaniman cualquier comportamiento evasivo.
- f) La evasión es mayor cuanto mayor es la desigualdad percibida por el sujeto en el trato con la Administración, al compararse con otros contribuyentes.
- g) La probabilidad de ser sancionado origina un claro efecto sobre la conducta de los sujetos.
- h) Cuanto mayor es el conocimiento que tiene el sujeto sobre otros defraudadores, mayor puede ser su deseo o intención de defraudar.
- i) La experiencia con inspecciones fiscales o procedimientos comprobadores previos, incita o anima a la evasión.
- j) Cuando no se gasta correctamente lo recaudado o existe una percepción clara al respecto, se eleva el ánimo defraudatorio.

La Ley 7/2012 introduce un conjunto de medidas fuertemente estatistas y represivas, caracterizadas llamativamente por el continuismo con las líneas de actuación que han venido siguiendo las autoridades del Ministerio de Hacienda en las legislaturas precedentes, medidas que responden exclusivamente a los planteamientos administrativos de los elementos más beligerantes de la AEAT, y que recurrentemente vienen aplicándose con absoluta abstracción de la oportunidad y conveniencia que las mismas puedan representar en un determinado contexto económico, haciendo además tabla rasa de la coherencia que el encaje de las mismas representa para el sistema fiscal en su conjunto. Suscribimos por ello plenamente la opinión del Magistrado Navarro Sanchis, cuando respecto de la tramitación parlamentaria de la Ley 7/2012 señalaba lo siguiente: «Desde hace algún tiempo se van imponiendo unos modos espasmódicos y abruptos de legislar en materia tributaria que, poco a poco, erosionan la idea constitucional del sistema tributario justo –los principios de la imposición no dejan de ser atributos suyos– dando paso a una situación en que parece imperar su contrario dialéctico, el

¹⁴ Vid. al respecto RIVAS GARCÍA, J.: *Fraude Fiscal, Inspección, Economía experimental y estrategias*, Dykinson, Madrid, 1997, *passim*.

¹⁵ La evasión fiscal haría referencia al fraude o impago de impuestos, la elusión a la maquinación jurídica para lograr el mismo propósito de una forma aparentemente legal.

caos tributario injusto, al que se desemboca con normas coyunturales, adheridas a la realidad más inmediata, sin orden ni concierto, carentes de reflexión y de sosiego, nacidas para vivir unos meses y ser sustituidas por las siguientes normas coyunturales, sin la más mínima vocación de permanencia»¹⁶.

II. MODIFICACIONES OPERADAS EN EL ARTÍCULO 40 DE LA LGT

Pretende la primera de las modificaciones arbitradas por la Ley 7/2012, tal y como aclara su propia Exposición de Motivos, evitar que se limite la responsabilidad de las personas jurídicas mediante la entrega a los socios de bienes antes de la liquidación, contribuyendo así a que el haber social repartido entre estos no se vea disminuido y con ello el límite sobre el que deberá operar la Administración Tributaria a la hora de liquidar o cobrar de todos o de alguno de ellos. Por lo tanto, y en relación con los sucesores de personas jurídicas y de entidades sin personalidad jurídica, la referida Ley 7/2012 introduce dos medidas muy concretas:

1. Por un lado, se incrementa el valor de la cuota de liquidación del socio sucesor en la deuda tributaria que opera como límite de su responsabilidad. Hasta ahora los socios, partícipes o cotitulares quedaban obligados solidariamente a las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas o entidades disueltas o liquidadas hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les correspondiese. Tras la promulgación de la Ley 7/2012, ese límite se amplía también a las demás percepciones patrimoniales recibidas por los mismos, en los dos años anteriores a la fecha de disolución, que minoren el patrimonio social que debiera responder de tales obligaciones. Además a esos socios o partícipes podrá girárseles también la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 42.2 a) de la LGT para supuestos de ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración.
2. Por otro, se incluyen de forma explícita como susceptibles de sucesión tributaria toda clase de sociedades y entidades con personalidad jurídica que tuvieran la condición de sucesoras y beneficiarias, modificándose para ello la expresión «sociedades mercantiles» por «sociedades y entidades con personalidad jurídica» y dar así cobertura jurídica en la LGT a la sucesión de entidades jurídico-públicas (por ejemplo, las televisiones públicas).

De esta forma, insistimos, la Ley 7/2012 modifica los apartados primero, tercero y quinto del artículo 40 de la LGT con unos muy precisos efectos:

- a) Se incluye como cifra de garantía tanto la cuota de liquidación correspondiente a los socios o partícipes (lo que se conoce como el alcance) como las demás percepciones patrimoniales recibidas por los mismos que minoren el patrimonio social que debiera responder de las obligaciones.

¹⁶ *El Economista*, 20 de abril de 2012.

- b) Se establece, además, que esta sucesión se aplica sin perjuicio de lo previsto en el artículo 42.2 a) de la LGT.
- c) La misma cifra de garantía se aplica en la sucesión por las deudas derivadas de sanciones.

Nada cabe objetar desde un punto de vista deontológico a estas propuestas. Es deseable que la Hacienda Pública no se vea perjudicada por astutas artimañas tendentes a limitar cualquier responsabilidad social. Ahora bien, desde el punto de vista técnico la previsión normativa es francamente mejorable. La referencia a las «demás percepciones» es demasiado abierta e imprecisa, pues aunque está claro lo que se pretende, no se define de una forma correcta¹⁷. Al menos a la ley finalmente promulgada hay que agradecerle que acote el tiempo de retroacción de dichas percepciones (dos años), pues el anteproyecto normativo nada preveía en tal sentido¹⁸. Tampoco parece correcta la remisión al 42.2 de la LGT, que nada aporta, salvo un recordatorio absolutamente superfluo, puesto que evidentemente subsiste siempre la posibilidad de utilizar esta vía de responsabilidad [y aún otras, como la subsidiaria del 43.1 h) LGT], sin necesidad de mención legal alguna al respecto en la Ley 7/2012.

Técnicamente, además, resulta criticable que se mezcle sutilmente responsabilidad y sucesión, dos institutos jurídicos absolutamente distintos que la LGT intentó separar (sin demasiada fortuna, todo hay que decirlo) y que la Ley 7/2012 contribuye nuevamente a revolver, quizá poco consciente de que los sucesores no son responsables, sino, valga la redundancia, simplemente eso: sucesores¹⁹.

¹⁷ Hubiera sido muy conveniente que se delimitaran los actos que pudieran dar lugar a un mayor alcance de la cifra de garantía en la sucesión: atribuciones derivadas del contrato de sociedad que supusieran una minoración de la garantía, como la devolución de aportaciones o de la prima de emisión.

¹⁸ Y así lo criticábamos abiertamente en 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*, Aranzadi-Thomson Reuters n.º 11 (2012), pág. 101 y ss. De esta manera, la legislación española se asimila a la italiana, donde ese plazo bianual ya existía. *Vid.* al respecto QUATRARO, B. y PICONE, L.: *La responsabilità di amministratori, sindaci, direttori generali e liquidatori di società. Aspetti civil, penali e tributari*, Tomo I, Giuffrè, Milano, 1998, pág. 962 y ss.

¹⁹ Cfr. sobre dichos intentos de delimitar sucesión y responsabilidad, que la LGT/1963 no culminó, CARRERAS MANERO, O.: *La Sucesión en Derecho Tributario*, Aranzadi-Thomson Reuters, Cizur Menor, 2011, pág. 215 y ss. Como bien apuntara MENÉNDEZ MORENO, A.: «La posición jurídica de los obligados tributarios en la Hacienda Local», en *El estado actual de los derechos y garantías de los contribuyentes en las Haciendas Locales*, Civitas, Cizur Menor, 2007, pág. 264, los sucesores no son más que deudores sobrevenidos, pues el origen de su posición deudora no se encuentra en la realización del hecho imponible (contribuyente), ni en el presupuesto de hecho de una posible responsabilidad (responsable), sino en una especial vinculación con la entidad a quien se sucede. Por lo tanto, los sucesores no están llamados inicialmente al pago de la deuda tributaria, sino en defecto de la persona jurídica a quien se sucede y no por acto administrativo que declare su condición de tales, sino simplemente a través de un proceso que opera *ope legis*, es decir, por mandato legal. En general, en la doctrina española se ha dudado de la naturaleza jurídica verdaderamente sucesoria de los supuestos de disolución con liquidación. Así, por ejemplo, CASTILLO SOLSONA, M. M.: «La sucesión en las obligaciones tributarias pendientes», *CT*, núm. 124, 2007, pág. 57 y ss. y FALCÓN Y TELLÁ, R.: «Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades disueltas y liquidadas (I): naturaleza de la responsabilidad del socio», *QF*, núm. 18, 2003, págs. 7 y 8, sostienen que estamos ante un supuesto de responsabilidad, sin embargo, no parece correcto este planteamiento, pues la cancelación registral del ente implica la inexistencia de un deudor principal, imprescindible para la existencia del responsable. Otros, por el contrario, tildan el supuesto de verdadera sucesión, es el caso de LÓPEZ DÍAZ, A.: *La recaudación de deudas tributarias en vía de apremio*, IEF-Marcial Pons, Madrid, pág. 201, GUERRA REGUERA, M.: *Garantías perso-*

Efectivamente, las diferencias dogmáticas entre uno y otro son claras. El responsable cumple una función de afianzamiento del crédito tributario (garantía personal)²⁰, sin desplazar al deudor principal. Asimismo, el responsable tampoco guarda una relación directa con el hecho imponible, sino con su propio presupuesto específico de responsabilidad²¹, que necesita además un acto administrativo derivativo de la misma. El sucesor, por el contrario, no solo se subroga en la misma posición jurídica que la del deudor originario que desaparece²², sino que además no necesita ningún requisito administrativo adicional, estando obligado —a diferencia del responsable— no solo al cumplimiento de las obligaciones materiales, sino también a aquellas de carácter formal que le fueran exigibles a dicho deudor originario. Por fin, el sucesor carece de la posibilidad de ejercitar la acción de reembolso o repetición frente al deudor originario —lo que sí está al alcance del responsable, aunque en la mayoría de los casos resulte infructuoso—. Como puede apreciarse, muchas y relevantes diferencias que, no obstante, a la Ley 7/2012 —cuya pretensión última y probablemente única, es facilitar en todo lo posible el cobro del posible crédito tributario— no le merecen demasiada atención dogmática.

A este respecto, también conviene advertir sobre el carácter superfluo o la posible innecesariedad de la regulación introducida por la Ley 7/2012, puesto que la salvaguarda de los derechos de la Hacienda Pública ya era posible a través de variados instrumentos al alcance de la Administración que por pura comodidad no se empleaban. Nos explicamos. La extinción de una sociedad constituye un proceso complejo que abarca tres fases: disolución, liquidación y extinción. La sociedad, una vez disuelta, conserva su personalidad jurídica hasta tanto se liquida y se procede al reparto del haber social entre los socios, previa satisfacción de todas las deudas de los acreedores. Los artículos 221 del Código de Comercio y ss. para cualquier clase de compañía y 360 y ss. de la Ley de Sociedades de Capital (LSC) para las sociedades capitalistas (anónimas, de responsabilidad limitada y comanditarias por acciones) regulan perfectamente todo este proceso, de manera que el incumplimiento por parte de los administradores de cualquiera de esas fases provoca una responsabilidad de todas las deudas sociales surgidas con posterioridad al acaecimiento de alguna de dichas causas (art. 367 LSC). Esto último conviene remarcarlo, pues esta responsabilidad solidaria de todo tipo de deudas sociales (incluidas, por ello, las de naturaleza tributaria), se superpone a la responsabilidad subsidiaria prevista en el artículo 43.1 b) de la LGT. Además de esta específica responsabilidad de los administradores para los entes en fase disolución, existe otra propia de los liquidadores cuando la

nales del crédito tributario. *Algunas cuestiones*, Comares, Granada, 1997, pág. 178, o MARTÍNEZ LAGO, M. A. y GARCÍA DE LA MORA, L.: *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, 5.ª ed. Iustel, Madrid, 2008, pág. 373. La postura más correcta, sin embargo, es la que aboga por defender que en estos casos no estamos en puridad ante ninguno de los dos fenómenos (responsabilidad o sucesión) sino ante la mera concreción o especificación de los derechos de los antiguos socios. Así, RUIBAL PEREIRA, L.: *La sucesión en Derecho Tributario. Especial referencia a la sucesión de empresa*, Lex Nova, Valladolid, 1997, pág. 254; GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: *La sucesión en la deuda tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1993, pág. 98; CALVO ORTEGA, R.: «Obligados tributarios», en *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, 2.ª ed. Civitas, Cizur Menor, 2009, pág. 169 y CARRERAS MANERO, O.: *La sucesión...*, op. cit., pág. 235.

²⁰ En tal sentido, RODRÍGUEZ BEREJO, A.: «Las garantías del crédito tributario», *REDF*, núm. 30, 1981, pág. 181 y ss. GUERRA REGUERA, M.: *Garantías personales del crédito tributario. Algunas cuestiones*, op. cit., pág. 104, GALIANO ESTEVAN, J. e IZQUIERDO RIVAS, J.: *La responsabilidad tributaria. Administradores de sociedades, adquisición de explotaciones económicas, sociedades de gananciales, sucesiones y otras*, CISS, Valencia, 1997, pág. 17.

²¹ *Vid.* SSAN de 13 de enero de 2003 (FJ 4.º), de 23 de diciembre de 2002 (FJ 3.º) o de 11 de noviembre de 2002 (FJ 2.º) y SSTSJ Comunidad Valenciana de 7 de febrero de 2007 (FJ 2.º), y Murcia 29 de abril de 2004 (FJ 3.º).

²² RUIBAL PEREIRA, L.: *La sucesión en Derecho Tributario. Especial referencia a la sucesión de empresa*, op. cit., pág. 156.

entidad entra en liquidación por el impago de los acreedores o la desatención de las deudas sociales pendientes, entre las cuales también están, por supuesto, las de naturaleza tributaria (art. 385.1 LSC)²³. En tal sentido, cualquier reparto anticipado del haber social, es decir, el efectuado con anterioridad a la previa satisfacción de la totalidad de las deudas (art. 391.2 LSC), constituye un pago absolutamente ilícito y desencadena una responsabilidad de los liquidadores por los daños y perjuicios causados a los acreedores (entre los que puede hallarse perfectamente la Hacienda Pública) y a los propios socios²⁴. Ciertamente es que dicha responsabilidad ha de instarse en el respectivo procedimiento judicial civil, pero conviene no olvidar que sin perjuicio de esta responsabilidad, el artículo 43.1 c) de la LGT también contempla otro supuesto de responsabilidad subsidiaria contra aquellos liquidadores que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a la liquidación de la sociedad (por ejemplo repartiendo en fraude de acreedores el haber social). En mi sentir, demasiadas garantías al alcance de una Administración Tributaria que no necesitaba en modo alguno de la Ley 7/2012 para garantizar unos derechos que ya contaban con mecanismos de defensa suficientes.

Podría decirse en contra de lo afirmado, eso sí, que la persona jurídica únicamente se extingue con ocasión de la correspondiente cancelación registral, constituyendo por ello la liquidación un momento previo a aquella, razón por la cual, aun cuando se hubiese repartido el patrimonio sobrante entre los socios, dicha entidad no habría desaparecido del mundo jurídico, haciendo así imposible el mecanismo jurídico-tributario de la sucesión, pues las pretensiones de cobro habrían de dirigirse hacia la sociedad en fase de liquidación (que todavía conservaría su personalidad jurídica) y no contra los administradores, liquidadores o socios. Esto último es muy cierto. Efectivamente, únicamente en el caso de entidades disueltas y liquidadas puede decirse que los socios pasan a adquirir la condición de sucesores y con ello de deudores principales, pudiendo la Hacienda Pública reclamarles las obligaciones tributarias pendientes, lo que equivale a decir que con anterioridad, es decir, en fase de liquidación, únicamente tras la declaración de fallida de esa sociedad en liquidación podría dirigirse aquella contra los liquidadores –como responsables subsidiarios– para reclamar las cantidades impagadas. Pues bien, siendo todo ello así, lo razonable hubiera sido no reformar el artículo 40 de la LGT en el sentido operado por la Ley 7/2012, sino en todo caso haber establecido una suerte de responsabilidad solidaria de los liquidadores por incumplimiento de las obligaciones inherentes a su cargo, al permitir que tras la realización de las operaciones liquidativas en fraude de terceros y una vez cancelados los asientos societarios, todavía restasen débitos insatisfechos. Esto último además hubiera sido plenamente coherente con la propia regulación mercantil, donde los liquidadores son responsables en exclusiva, es decir, sin la posibilidad de compartir dicha responsabilidad con los socios²⁵.

²³ Como ha señalado la RTEAC de 25 de julio de 2007 en su Considerando 3.º, el hecho de que la deuda tributaria no estuviera liquidada en el momento de producirse la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad o entidad, no impide la transmisión de las obligaciones tributarias devengadas a los sucesores, pues la transmisión a los socios de las obligaciones tributarias pendientes no se limita a las ya liquidadas y notificadas a la entidad disuelta, sino también a las devengadas y pendientes de liquidación, siendo la prescripción el único límite para exigir las referidas obligaciones.

²⁴ MACHADO PLAZAS, J.: «Los liquidadores de sociedades de capital» en *Disolución y liquidación de sociedades mercantiles*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, pág. 202 y ss.

²⁵ Así, SAINZ DE BUJANDA, F.: «La transmisión a los socios de las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades disueltas y liquidadas», *REDF*, núm. 70, 1990, pág. 157, FALCÓN Y TELLÁ, R.: «Las obligaciones tributarias pendientes de

Es más, en una ley de represión del fraude no hubiera estado de más atreverse a regular por fin un verdadero supuesto de coautoría entre el propio ente y sus liquidadores. No se entiende bien por qué en los casos en los que existe colaboración en la supuesta defraudación, no se regula dicha coautoría. Es esta una cuestión que no acaba de resolverse coherentemente. El artículo 38 de la LGT/1963 apuntaba la responsabilidad solidaria de las obligaciones tributarias y de la sanción para todas las personas que fuesen causantes o colaborasen en la comisión de una infracción tributaria. La formulación del precepto era tan amplia que bajo su amparo hallaban cobijo un amplio número de conductas que iban desde la inducción o instigación hasta el encubrimiento, pasando por la participación necesaria o la complicidad. Análogas consideraciones pueden hacerse ahora de la lectura del vigente artículo 42.1 a) de la LGT. De esta forma, la reacción de la LGT a la colaboración en el impago del tributo o a la comisión de una infracción, no es la imposición de una sanción, sino atender la satisfacción de los intereses recaudatorios de la Hacienda Pública, conforme al modelo más clásico de la responsabilidad civil extracontractual. Ello –además de la incoherencia estética que supone tal estado de cosas– tiene una enorme ventaja para los partícipes en cualquier supuesto defraudatorio imaginable: al calificárseles de responsables y no de infractores, la deuda satisfecha por el deudor principal les

las sociedades disueltas y liquidadas (II): especial referencia a la representación de la sociedad», *QF*, núm. 19, 2003, pág. 6 y RUBIAL PEREIRA, L.: *La sucesión...*, op. cit., pág. 259, para quienes los sucesores no debieran cubrir las obligaciones tributarias producidas como consecuencia de la mala gestión de unos liquidadores favorecidos con el amable estatus de la responsabilidad subsidiaria. En el mismo sentido, ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: «Las responsabilidades tributarias del artículo 40 de la LGT. Examen de los diferentes supuestos y crítica de la normativa vigente», *Impuestos*, Tomo I, 1996, pág. 187; NAVARRO FAURE, A.: «Los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria en el ordenamiento tributario español (I)», *RDFHP*, núm. 225-226, 1993, pág. 640. Lo que parece más bien es que el Legislador ha pretendido facilitarle las cosas a la Administración, con el fin de soslayar los requisitos que a los supuestos de responsabilidad asociaba la jurisprudencia, pues como bien recordara la STC 85/2006, de 27 de marzo (NFJ022191), las cantidades reclamadas a la luz del artículo 42.1 de la LGT tienen naturaleza punitiva y, en consecuencia, la responsabilidad exigida es materialmente sancionadora, resultando por ello aplicables las garantías materiales y procesales que se deducen de los artículos 25.1 y 24.2 de la Constitución. En este mismo sentido, las SSTC 316/2006, de 15 de noviembre (FJ 3.º); 120/1994, de 25 de abril; 154/1994, de 23 de mayo; 23/1995, de 30 de enero; 97/1995, de 20 de junio; 14/1997, de 28 de enero, y 45/1997, de 11 de marzo, recuerdan que en todo procedimiento sancionador o de derivación de sanciones debe respetarse el derecho a la presunción de inocencia, que implica que la carga de la prueba de los hechos constitutivos de la infracción recaigan sobre la Administración (SSTC 197/1995, de 21 de diciembre, y 45/1997, de 11 de marzo). Del mismo parecer es la STS de 16 de diciembre de 1992 (FJ 2.º), para la que la extensión de la responsabilidad a las sanciones derivadas de infracciones cometidas por personas jurídicas requiere un comportamiento malicioso o negligente del administrador y que quede este suficientemente acreditado para que sirva de motivación al acto mediante el cual se deriva la responsabilidad tributaria frente a los mismos, incumbiendo la prueba de esta conducta cualificada por criterios culposos o intencionales a la Administración que ha de motivarla al margen de que se llegue a la declaración de insolvencia del deudor principal. «En cualquier caso, y partiendo de que el artículo 40.1 de la LGT alberga una participación del administrador en la infracción, lo que permite que se le pueda exigir la sanción, habrán de observarse, cuando se derive la responsabilidad contra él, los principios y garantías propias del derecho sancionador, y de modo destacado, la prueba de su negligencia como requisito integrante del propio presupuesto de hecho de la responsabilidad y, a su vez, conformador de la culpabilidad que ha de concurrir para hacer posible la exigencia de la sanción (...) Por lo demás... es evidente que la derivación de la responsabilidad en relación con una sanción a un tercer sujeto exigiría el previo desenvolvimiento de un procedimiento administrativo sancionador en relación con el presunto responsable, en que se garantizara el cumplimiento de las garantías propias de dichos procedimientos y el respeto a los derechos que toda persona tiene en el procedimiento sancionador. Porque el hecho de que la sociedad haya sido declarada infractora y el hecho de que los Administradores sociales tengan importantes atribuciones no significa que en los mismos haya concurrido, siempre y en todo caso, la culpabilidad necesaria; e incluso sería necesario probar en cada caso su efectiva participación, por acción o por omisión, en la perpetración de los hechos determinantes de la sanción» [STSJ de la Comunidad Valenciana de 19 de mayo de 2003 (NFJ016485), FJ 4.º].

libera de toda responsabilidad y en caso contrario, es decir, si el obligado principal no afrontase su correspondiente obligación de pago y tuviese que ser asumida por aquellos, dichos partícipes disponen con posterioridad de la correspondiente acción de regreso contra el deudor principal, toda vez que el derecho de reembolso del responsable frente al sujeto pasivo constituye una exigencia fundamental del principio de capacidad económica, como consecuencia de que el responsable no es la persona llamada por la ley a soportar la carga del tributo. Un resultado llamativo y paradójico porque beneficia a quien colabora activamente en el fraude. En definitiva, haciendo lo que hace pero dejando al mismo tiempo de hacer lo que debiera, la Ley 7/2012 engendra un nuevo instrumento legal en manos de la Administración que no solo no racionaliza o sistematiza coherentemente el nutrido arsenal de recursos exorbitantes a disposición de la Hacienda Pública, sino que lo amplía para simple comodidad de los funcionarios encargados de su aplicación, con absoluto desdoro de la coherencia del sistema tributario del que la LGT es la primera —y probablemente única— garante²⁶.

En el apartado 3 del artículo 40 de la LGT, la Ley 7/2012 extiende la sucesión, en supuestos de extinción o disolución sin liquidación, por cesión global del activo y pasivo, de las sociedades mercantiles a las restantes sociedades y entidades con personalidad jurídica. Nada que objetar a tal modificación, más allá de que no se aproveche la ocasión para concretar algo más el precepto. Así, podría haberse perfilado en qué debía consistir la cesión global, para lo que no hubiera hecho falta más que remitirse al artículo 42.1 c) de la LGT, en cuyo marco esta idea de la continuación por la cesión global está muy desarrollada.

Por fin, en el apartado 5 del artículo 40 de la LGT, la Ley 7/2012 especifica que las infracciones cometidas por las sociedades y entidades aludidas por el precepto serán exigibles a los sucesores hasta el límite determinado por su cuota de liquidación o las demás percepciones recibidas en los dos años anteriores a la fecha de disolución que minoren el patrimonio social que debiera responder de tales obligaciones. Se trata de una mera modificación técnica provocada por la propia reforma del precepto, pues ya con anterioridad se llegaba a esa misma e incorrecta conclusión, pues de conformidad no solo con el propio artículo 40.5 de la LGT, sino con los artículos 177.2 y 182.3 de la LGT, la Administración podía dirigirse contra cualquiera de los socios, partícipes, cotitulares o destinatarios o contra todos ellos simultánea o sucesivamente, para requerirles el pago de la deuda tributaria, costas o sanciones pendientes o que pudieran proceder como consecuencia de las infracciones cometidas por la sociedad extinta. Con ello se reincide con contumacia en el error consistente en considerar el cobro de la sanción como una finalidad en sí misma, con desdo-

²⁶ Por otra parte, la jurisprudencia ya venía reconociendo la necesidad de integrar en el haber social determinante de la cuota liquidativa, las cantidades que indebidamente se hubieran detraído en perjuicio de terceros o de los propios socios. Tal es el caso de la SAN de 31 de octubre de 2012 (NFJ049222), donde se afirma que en el caso de sociedades disueltas, la Inspección puede actuar contra cualquiera de los socios, en su calidad de responsables solidarios, como sucesores de la entidad y en aquellos ejercicios en que se llevó a cabo la liquidación de la sociedad disuelta, han de integrarse los ingresos que procedan de esas operaciones de liquidación. También la STSJ de Cataluña de 16 de diciembre de 2010 (NFJ043268) afirma que el hecho de que los socios no hayan impugnado la liquidación social, en modo alguno implica que los terceros, y especialmente los acreedores tengan que pasar por esta, especialmente cuando hay motivos para establecer o suponer que las operaciones han sido practicadas en perjuicio de sus derechos. Las alternativas que ofrece la normativa y la doctrina son varias, pero todas parten de una misma base, esto es, que las operaciones de liquidación practicadas contra la ley en perjuicio de los acreedores no pueden impedir la reconstrucción del haber social.

ro de los principios propios del *ius puniendi* y soslayando el hecho incontestable de que los socios pueden responder en tales casos por prestaciones que tuvieron su exclusivo origen en el comportamiento negligente de la propia persona jurídica o de sus órganos de representación (administradores o liquidadores), vulnerándose así los principios de culpabilidad y personalidad de la pena²⁷, pues siendo lógico que la sanción la soporte el patrimonio de la persona que cometió la infracción (en este caso el ente o sociedad), ya no lo es tanto que ante su impago se traslade automática e indiscriminadamente a quienes probablemente nada tuvieron que ver con el nacimiento del ilícito.

Cierto es que la doctrina ha venido justificado este concreto contenido de la LGT aludiendo a que la transmisión de las sanciones encuentra acomodo en el injustificable enriquecimiento –materializado en la recepción de una cantidad mayor de la debida– que se produciría para los socios mientras no estuviesen satisfechas las responsabilidades pecuniarias del ente como consecuencia de la comisión de infracciones tributarias²⁸, sin embargo, dicha justificación es incapaz de explicar por qué deben responder en tantas ocasiones unos socios que ni fueron administradores, ni tuvieron siquiera participación alguna en la comisión de la infracción imputable a la entidad. En este correcto sentido, la Sentencia de la Audiencia Nacional (SAN) de 17 de junio de 2005 (FJ 6.º), con ocasión del análisis del artículo 89.4 de la LGT/1963 (precedente del vigente art. 40 LGT) expuso una seria crítica a tal estado de cosas, señalando que «en una interpretación literal de este precepto, donde no se hace mención expresa de exclusión de las sanciones, contrariamente a como se establece en el artículo 89.3 de la ley citada, referido a la transmisión mortis causa de las obligaciones tributarias, donde rotundamente se establece la intransmisibilidad de las sanciones, puede hacer pensar que con carácter general, se desprende que la derivación de responsabilidad en el supuesto de "deudas pendientes", cuando la persona jurídica "cese en la actividad", comprende también las sanciones» (...) porque ello sería contrario a los principios de culpabilidad y de personalidad de las sanciones y estaríamos dando carta de naturaleza a que alguien pueda cargar con la responsabilidad tributaria de otro» [del mismo parecer son las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia (SSTSJ) de Castilla y León de 21 de febrero de 2003 (FJ 6.º) y de 25 de noviembre de 2002 (FJ 7.º), donde se sostiene que en las hipótesis de disolución con liquidación de las personas jurídicas no debe transmitirse el importe de las sanciones «so pena cuando menos de una vulneración del principio de personalidad de la pena o sanción»]²⁹.

De esta manera, y como bien hace notar MARTÍNEZ LAGO, esta previsión de la LGT que posibilita la transmisión al socio de la sanción con independencia del momento de la comisión de la infracción, puede dar lugar a supuestos tan llamativos como que se exija aquella a quien ni siquiera era

²⁷ Vid. SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero*, Tomo V, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1967, pág. 605.

²⁸ En tal sentido CALVO ORTEGA, R.: «Obligados tributarios», en *Comentarios a la Ley General Tributaria...*, op. cit., pág. 170, SIMÓN ACOSTA, E.: «La potestad sancionadora», en *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, 2.ª ed., Civitas, Cizur Menor, 2009, pág. 828, o LÓPEZ LÓPEZ, H.: *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, Aranzadi-Thomson Reuters, Cizur Menor, 2009, pág. 165, quienes apuntan a que en estos casos no existe vulneración del principio de responsabilidad personal, al tratarse, simplemente, de reintegrar el patrimonio de la sociedad.

²⁹ En el mismo sentido CASADO OLLERO et ál., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 18 ed., Tecnos, Madrid, 2007, pág. 306, afirman que no puede prevalecer la consideración de la sanción como una deuda pecuniaria más integrante del pasivo de la entidad, frente a principios fundamentales del orden sancionador como son los de autoría y culpabilidad.

socio cuando se transgredió el ordenamiento jurídico³⁰, incurriéndose de esa forma en un supuesto de responsabilidad objetiva expresamente prohibida por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (TC) [Sentencia 76/1990 (NFJ000802), de 26 de abril, FJ 4.º]³¹. En este mismo sentido, la STSJ de Madrid de 31 de octubre de 2006 (NFJ025340) (FJ 5.º) llegará a afirmar que «la posibilidad de transferencia de la sanción de la persona jurídica a sus socios integrantes, no significa que la transmisión deba ser automática o responda a cánones de responsabilidad objetiva. Como en todo acto de asunción de responsabilidad por la imputación de una sanción, se hace imprescindible la valoración de la culpabilidad del agente sobre el que se pretende hacer recaer las consecuencias de la infracción cometida» [en idéntico sentido, la SAN de 31 de octubre de 2012³² (NFJ049222) o la STSJ de la Comunidad Valenciana de 17 de diciembre de 2007³³ (NFJ029930)].

³⁰ *La extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, pág. 350.

³¹ En este sentido, ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: «Artículo 40» en *Comentarios a la nueva LGT* (HUESCA BOADILLA, R., coord.), Aranzadi, Cizur Menor, 2004, pág. 291; GIMENO VALLEDOR, L.: «La sucesión en la nueva Ley General Tributaria. Los artículos 39 y 40 de la Ley 58/2003» en *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria. Homenaje a don Pedro Luis Serrera Contreras*, IEF, Madrid, 2004, pág. 285; CRUZ AMORÓS, M.: «Capítulo IV. Sucesores, responsables, capacidad de obrar y domicilio tributarios» en *Estudios de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2006, pág. 189; ALONSO MURILLO, F.: «El denominado procedimiento frente a responsables y sucesores en la vigente LGT», *NF*, núm. 5, 2005, pág. 94; o CARRERAS MANERO, O.: *La sucesión...*, op. cit., pág. 252.

³² En cuyo FJ 8.º se recoge lo siguiente: «Por último, alega la improcedencia de la derivación de la sanción impuesta al deudor principal, al amparo del principio de culpabilidad y personalidad de las sanciones, además de existir una discrepancia interpretativa de las normas fiscales en conflicto. En relación con la procedencia de exigir la responsabilidad sancionadora a la entidad recurrente por la conducta realizada por la sociedad disuelta y extinguida, la Sala trae a colación la jurisprudencia constitucional sobre el principio de personalidad de la pena, recogida, entre otras, en la Sentencia de esta Sala y Sección de fecha 29 de junio de 2007, dictada en el Rec. n.º 141/2004, que declara: "SEXTO.- Tales razonamientos se ven reforzados, a sensu contrario, por lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 1999, al señalar que: 'en el mismo motivo la parte recurrente impugna la sentencia por infracción del artículo 25.1 de la Constitución, en cuanto a la sanción impuesta, para lo que aducía la violación del principio de la personalidad de la pena o sanción, al imponerse esta a persona diferente a la que había cometido el hecho sancionable. Evidentemente el argumento no puede ser acogido, a la vista de cuanto se expuso antes sobre la propia participación de la recurrente en los hechos sancionados'. Pero ello no es óbice para que se estime el motivo, debido a la circunstancia de que, tras la reforma introducida en el artículo 37 de la Ley General Tributaria por la Ley 25/95, de 20 de julio, y por tanto después de la fecha de la sentencia recurrida, la responsabilidad solidaria no puede extenderse a las sanciones. Teniendo en cuenta que fue declarado responsable solidario con que fue entidad sancionada a título principal, es manifiesto que por el principio de retroacción de la norma sancionadora más favorable ha de anularse el acto administrativo en cuanto a dicho extremo'. 'De ahí que sea disconforme a derecho la sanción impuesta, pues tan ilícito es abrir un procedimiento sancionador frente a un sujeto diferente a aquel a quien, por haber obrado la conducta con relevancia sancionadora, podía ser partícipe de la relación jurídica sancionadora y, por ende, destinatario de la sanción, al dirigirse, realmente, como liquidar y exigir frente a la sociedad sucesora en el patrimonio y en la personalidad jurídica de la absorbida una sanción impuesta previamente a esta y que no pudo recurrir por la sobrevenida pérdida de su expresada personalidad, pues si bien es cierto que en estos casos el fenómeno de fusión mercantil permite considerar que la sociedad resultante sucede a aquella en los derechos y obligaciones, entre otros las de naturaleza tributaria, no puede padecer la carga de la transmisión de las sanciones, intransferibles de suyo, como ya hemos visto, sin que, por lo demás, la responsabilidad derivada de la sucesión empresarial, ex artículo 72.1 de la LGT, cuya naturaleza, además, es subsidiaria, no solidaria, se extienda a las sanciones, por impedirlo de manera palmaria el artículo 37.3 de la misma Ley". En consecuencia, aplicando este criterio en el presente caso, procede la estimación de este motivo, y la estimación parcial del presente recurso, confirmando los argumentos de la resolución impugnada en todo lo estimado».

³³ «En relación con la exigencia a los socios de las sanciones tributarias, procede estimar la pretensión de la parte por aplicación del criterio sentado nuestra Sentencia número 532/2007, de 30 de mayo (rec. n.º 1861/2005): "El artículo 77 de la Ley General Tributaria dispone que 'Son infracciones tributarias las acciones y omisiones tipificadas y san-

III. MODIFICACIONES OPERADAS EN EL ARTÍCULO 41 DE LA LGT

La Ley 7/2012 modifica el apartado 4 del artículo 41 de la LGT, atinente a las reglas generales de la responsabilidad tributaria, estableciendo que el responsable tributario debe ser identificado como un obligado tributario en sentido estricto (no como un sujeto infractor), aun cuando responda también de las sanciones impuestas. En los casos en que la responsabilidad alcance a las sanciones, se establece que se derivará el importe que proceda sin aplicar las reducciones que, en su caso, correspondan al deudor principal y se dará trámite de conformidad al responsable en la propuesta de declaración de responsabilidad. De esta forma, si el responsable otorga su conformidad y cumple con los requisitos establecidos para la reducción por pago, se le aplicarán las mencionadas reducciones de los artículos 188.1 b) y 188.3 de la LGT. Ahora bien, la reducción obtenida por el responsable se le exigirá sin más trámite en el caso de que presentara posteriormente cualquier recurso o reclamación frente al acuerdo de declaración de responsabilidad fundado

cionadas en las leyes. Las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia'. El precepto citado, ha venido siendo interpretado, con criterio unánime, en el sentido de que resulta imprescindible para la apreciación de la infracción y, por lo tanto, para la imposición de la sanción, que en la conducta del supuesto infractor se dé el elemento subjetivo de la culpabilidad al haber actuado bien con dolo, bien con negligencia. Así lo ha apreciado el Tribunal Constitucional en su sentencia 76/1990 de 26 de abril (...) La propia Administración Tributaria ha reconocido la vigencia del principio de culpabilidad y la inexcusable prueba de su existencia con carácter previo a sancionar cualquier conducta. Así en la Circular de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 29 de febrero de 1988 se dice que: 'Cuando la conducta de una persona o entidad se halle comprendida en alguno de los supuestos de infracción tributaria descritos principalmente en los artículos 78 y 79 de la L. G. 1 ;, la sanción correspondiente exigirá el carácter doloso o culposo de aquella conducta, debiendo la Inspección de los Tributos apreciar la necesaria concurrencia de esta culpabilidad'. Y en la Circular 8/1988 de la Secretaría General de Hacienda se insiste en que: 'En consecuencia los órganos gestores no deben instruir el correspondiente expediente sancionador por aquellas conductas que aun estando tipificadas como infracción no presenten en su configuración el principio inexcusable de culpabilidad'. La última reforma de la Ley General Tributaria (L. 25/1995) modifica el apartado d) del número 4) del invocado artículo 77, eximiendo de responsabilidad aquellas acciones tipificadas en las leyes, 'cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. En particular, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma'. Finalmente la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes ha venido a clarificar todavía más la cuestión. Su artículo 33 dispone que, 1- La actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe. 2- Corresponde a la Administración Tributaria la prueba de que, concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias. Este precepto no supone, desde luego, una nueva normativa sino que, como muy bien se afirma en su Exposición de Motivos, párrafo II, lo que se hace es, 'reproducir los principios básicos que deben presidir la actuación de la Administración tributaria en los diferentes procedimientos'. Principios que estaban fijados de antemano en lo que concierne a la exigencia del elemento de culpabilidad y, a la carga de la prueba del mismo que, corresponde a la Administración, en los artículos 5 y 10 del Código Penal, en el artículo 137 de la Ley 30/92 y, en definitiva, en el artículo 24.2 de la Constitución Española, todos ellos de directa aplicación al derecho sancionador tributario según reiteradísima jurisprudencia. En el supuesto de autos, la sanción por el concepto que se ha indicado podría resultar congruente, dado el comportamiento manifiestamente culpable de la sociedad, que no tributa en un ejercicio. Mas no podemos olvidar que, la acción inspectora no se está dirigiendo contra la sociedad, que ya ha desaparecido del mundo jurídico y ha sido liquidada, sino contra una socia, que ostentaba una participación en dicha sociedad, y carecía de poder de gestión en la misma, de manera que por aplicación de lo dispuesto en los artículos 89, 3.º y 4.º, de la Ley General Tributaria aplicable al supuesto de hecho, procede su anulación, porque a la socia sancionada no le han sido, ni le pueden ser imputados, los ilícitos administrativos de la sociedad liquidada."».

en la procedencia misma de la derivación o en la de las deudas y liquidaciones derivadas. Por lo tanto, la Ley 7/2012 introduce en este precepto la posibilidad de que, en los supuestos en que la responsabilidad alcance a las sanciones y cuando el deudor principal hubiera tenido derecho a la reducción por conformidad, se dé asimismo trámite de conformidad al responsable para que este pueda obtener esta misma reducción por conformidad. También tendrá derecho a la reducción por «pronto pago». No se extienden estos beneficios a la responsabilidad del artículo 42.2 de la LGT.

En este caso, la modificación operada por la Ley 7/2012 parece a primera vista un guiño al contribuyente, ofreciéndole la misma garantía como responsable que la que tendría como infractor. No obstante, se limita al caso de conformidad, es decir, a los supuestos en los que no se recurra contra la responsabilidad, aunque tales impugnaciones se realicen fundándose no ya en la falta de conformidad con la sanción, sino en la concurrencia de un motivo de impugnación contra el fundamento mismo de la responsabilidad. En tal sentido, parece completamente errónea esta limitación. La exigencia de responsabilidad es evidentemente una materia propia de recaudación y en ningún caso inherente al propio estatus de responsable. Igual que la conformidad a la sanción no se pierde por las vicisitudes que acontezcan en la recaudación de la sanción y, particularmente, con las impugnaciones contra los actos de recaudación de esta, tampoco debería perderse cuando la impugnación no se vincula a la procedencia de dicha sanción, sino con el acto de recaudación que constituye la declaración de responsabilidad misma.

Por otra parte, el énfasis que pone la Ley 7/2012 modificando el apartado 4 del artículo 41 de la LGT, atinente a las reglas generales de la responsabilidad tributaria, y estableciendo que el responsable tributario debe ser identificado como un obligado tributario en sentido estricto (no como un sujeto infractor, aun cuando responda también de las sanciones impuestas a dicho sujeto infractor), implica un grave error y una manifiesta incoherencia. Y ello porque para estos supuestos lo correcto hubiera sido contemplar la figura de la coautoría y no la responsabilidad solidaria o subsidiaria del pago de la cuota tributaria y de la sanción impuesta. Como decimos, se trata de un grave error, producto probablemente como bien ha apuntado el profesor SIMÓN ACOSTA, de unas cenizas que no se apagan de la vieja concepción de la sanción como un crédito cuyo cobro debe ser garantizado. Error en el que, no obstante, ha colaborado activamente el propio TS cuando al hablar de responsabilidad solidaria señala que «la justificación se halla en la participación dolosa o en la colaboración en la comisión, junto con el sujeto pasivo, de infracciones tributarias o por la negligencia en las gestiones fiscales de determinadas personas...» (SSTS de 9 de septiembre de 1993 y 24 de septiembre de 1999). Lo lógico, y más desde la perspectiva de una ley que dice combatir el fraude fiscal, es que si alguien colabora en la comisión de una infracción, se le imponga la sanción correspondiente junto a la del propio contribuyente y sin que ninguna de ellas tenga virtualidad liberadora para el otro, pues resultaría contrario al principio de personalidad de la pena que el responsable tuviera que pagar por la sanción impuesta a otro y que este, a su vez, se liberara de su propia responsabilidad aprovechando el pago de aquel. Dicha lógica, sin embargo, no es la seguida por la Ley 7/2012 que se contenta, al igual que ha venido haciendo tradicionalmente la LGT, con el cobro de la sanción y en su caso de la cuota, aunque para ello tengan que menoscabarse los propios principios rectores de la potestad sancionadora y el fundamento último de la sanción como instituto jurídico. Como se verá más adelante, esta previsión está además directa-

mente relacionada con la paralela reforma del artículo 212 de la LGT, derechamente encaminado a revertir la interpretación a la que había llegado el TS respecto del tratamiento que cabía otorgar a las derivaciones por responsabilidad tributaria que contuvieran un componente sancionador. Me permito remitir al amable lector a los comentarios realizados al hilo de dicho precepto.

IV. MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 43 DE LA LGT

La Ley 7/2012 introduce un nuevo apartado 2 en el artículo 43 de la LGT (el apartado 2 con anterioridad a la reforma se numeraba como 3 y lo mismo acontece con el 3 que pasa a numerarse como 4) en el que se configura un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria para los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que presenten reiteradamente declaraciones tributarias sin ingreso, o con ingresos parciales muy reducidos, derivadas de tributos que debieran repercutirse o de cantidades que debiesen retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios cuando, existiendo continuidad en el ejercicio de la actividad, la presentación de autoliquidaciones sin ingreso fuese reiterativa y pudiera acreditarse que dicha presentación no obedece a una intención real de cumplir la obligación tributaria autoliquidada. Pretende así la Ley 7/2012 atajar una conducta que se juzga elusiva, consistente en la presentación de declaraciones con la inclusión de las cuotas correctas, pero sin realizar el pertinente ingreso, evitando con ello la posible declaración de responsabilidad en los administradores que nacería de la falta de presentación, al ser una conducta claramente sancionable, lo que podría dar lugar a las responsabilidades previstas en los artículos 42.1 a) y 43.1 a) de la LGT.

Esta es una medida a la que en principio nada debiera objetarse, pues se trata de entorpecer las posibles maquinaciones de incumplidores contumaces. Pueden, no obstante, formularse algunas observaciones al respecto, pues la previsión normativa comportará con toda seguridad un efecto perverso: sabedores de la nueva regulación, se trasladará la responsabilidad nuevamente hacia los artículos 42.1 a) y 43.1 a) de la LGT, es decir, se dejarán de declarar las cuotas que no puedan ingresarse y simplemente se esperará a una futura e hipotética actuación de la Administración. Esto dificultará aún más la gestión administrativa, pues se deberá liquidar antes de poder exigir la deuda a la sociedad y, en su caso, de poder declarar la responsabilidad al administrador, dilatando en el tiempo la obtención de los fondos públicos. Piénsese que no es lo mismo que el 20 de abril de un determinado año se conozca que no se han ingresado las retenciones correspondientes al primer trimestre y se comience la actuación recaudatoria, a que no se presente siquiera la declaración correcta en dicho trimestre, cuya comprobación no se inicia normalmente antes de la presentación del resumen anual, es decir, en enero del año siguiente, con el riesgo adicional de que hasta que no se empiecen a declarar las percepciones retenidas por los trabajadores y que no han sido declaradas, no se inicie el procedimiento de comprobación, añadiendo por otro lado molestias a esos trabajadores que verán comprobadas sus declaraciones al no haberles imputado las correspondientes retenciones su retenedor (y además, perdiendo también la información sobre el importe de sus retribuciones, al no presentarse tampoco la declaración informativa anual), siguiéndose luego numerosos procedimientos de comprobación (retenedor, según corresponde, y retenidos, sufridores del incumplimiento de aquel). En fin, nótese que esta solución puede aca-

rear graves problemas imprevistos y unos considerables costes indirectos para la Administración, para los contribuyentes y, por añadidura, para los profesionales de la asesoría fiscal. También es preocupante, desde nuestro punto de vista, el uso de conceptos indeterminados o definidos con tan laxa amplitud, además de un llamativo y alarmante escaso conocimiento del mundo empresarial.

Afortunadamente no todo es negativo, pues la Ley 7/2012 corrige las iniciales previsiones del anteproyecto de ley, donde se señalaba la necesidad de que la presentación debiera ser reiterativa, aunque luego no se concretara el número de autoliquidaciones, ni en qué periodo o periodos temporales debían acumularse tales presentaciones para determinar la concurrencia de dicha reiteración. En este sentido, la Ley 7/2012 entiende que existe reiteración en la presentación de autoliquidaciones cuando en un mismo año natural, de forma sucesiva o discontinua, se hubiesen presentado sin ingreso la mitad o más de las que corresponderían, con independencia de que se hubiera formalizado solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y de que la misma hubiese sido realizada en plazo o de forma extemporánea.

V. MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 65 DE LA LGT

La Ley 7/2012 modifica el apartado 2 del artículo 65 de la LGT, introduciendo en materia de aplazamientos y fraccionamientos del pago dos novedades: la primera consiste en eliminar, en caso de concurso, la posibilidad de solicitar aplazamiento o fraccionamiento de deudas tributarias que tengan la consideración de créditos contra la masa, de acuerdo con la legislación mercantil; la segunda, en aclarar que procederá la inadmisión de las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento, no solo en el supuesto anterior, sino en los casos de efectos timbrados, retenciones e ingresos a cuenta.

Entendemos la creciente preocupación que tiene la Administración con los concursos, fuente de constantes problemas y limitaciones al cobro, pero quizá se peca otra vez por exceso. El tratamiento que se pretende dar a los créditos contra la masa los hace de la peor condición posible en aplazamientos y fraccionamientos, equiparados únicamente a las deudas cuya exacción se materializa mediante efectos timbrados (muy residuales y además justificadamente inaplazables). Hubiera sido más razonable por ello mantener para estos créditos contra la masa un estatuto equiparado al de las deudas por tributos retenidos e ingresos a cuenta, aplazables únicamente bajo determinadas o tasadas condiciones.

VI. MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 67 DE LA LGT

Respecto al cómputo de los plazos de prescripción, la Ley 7/2012 modifica el apartado 2 del artículo 67 de la LGT, particularizando que, en aquellos casos de responsabilidad solidaria en que el hecho habilitante para apreciar la misma concorra con posterioridad al día siguiente a la finalización del periodo voluntario del deudor principal, dicho plazo prescriptivo se inicie a partir del momento en que tenga lugar el hecho, y no cuando termine el plazo voluntario de pago del deudor principal, como sucede con carácter general. Esta modificación aclara el texto precedente, acomodándose a la teoría de la llamada «actio nata», muy asentada en nuestra jurisprudencia,

por lo que no puede oponerse reparo alguno, más allá de las distintas valoraciones que merezcan desde el punto de vista doctrinal o teórico otras soluciones.

VII. MODIFICACIONES OPERADAS EN EL ARTÍCULO 68 DE LA LGT

Por lo que atiene a la interrupción de los plazos de prescripción, tres son las variaciones que opera la Ley 7/2012, modificando los apartados 1, 7 y 8 del artículo 68 de la LGT. En primer lugar, la interrupción de la prescripción surte efectos aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta, como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario (esta situación suele ser frecuente en impuestos incompatibles como, por ejemplo, IVA-ITP). En segundo lugar, se modifica el momento en que se reinicia el plazo de prescripción interrumpido por la declaración de concurso del deudor, que se fija en el momento en que adquiere firmeza la resolución judicial de conclusión del concurso. Si se hubiera aprobado un convenio concursal, el plazo de prescripción se iniciará de nuevo en el momento de su aprobación para las deudas tributarias no sometidas al mismo, y para las deudas tributarias sometidas a dicho convenio, el plazo principiará de nuevo cuando aquellas resulten exigibles al deudor. Por último, se clarifican los efectos de la suspensión del cómputo del plazo de prescripción por litigio, concurso u otras causas legales, señalándose que causa el mismo efecto en relación con el resto de los sujetos solidariamente obligados al pago (ya sean otros responsables o el propio deudor principal), sin perjuicio de que puedan continuar frente a ellos las acciones de cobro que procedan. De esta manera, la Ley 7/2012 incide en que las actuaciones interrumpirán la prescripción aunque la acción se dirija inicialmente contra una obligación tributaria distinta, como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario. Lo que se pretende con ello es que en aquellos casos en los que, conforme a la declaración presentada, se inicien actuaciones de comprobación por un tributo y se compruebe que realmente el procedente era otro distinto, la iniciación de las actuaciones originales, tengan virtualidad interruptiva de la prescripción del tributo que finalmente acabe siendo aplicable. En la mente del legislador, aunque no quede plasmada en la letra de la norma, se está pensando en las actuaciones entre tributos incompatibles entre sí, fundamentalmente IVA vs. TPO, aunque también existen otras incompatibilidades como IRPF o IS vs. IRNR.

Tal modificación implica una verdadera burla a la seguridad jurídica, a la jurisprudencia e incluso a la doctrina de los Tribunales Económico-Administrativos, que se habían pronunciado reiteradamente en sentido contrario. No es menester que insistamos en que es una garantía esencial de los contribuyentes conocer, al inicio de los procedimientos, el alcance de estos. La posibilidad de que una citación para comprobar IVA pueda acabar con una liquidación de TPO, ataca en su misma línea de flotación esta secular garantía. Deben además reseñarse otros problemas de carácter técnico, como la existencia de competencia en órganos distintos: TPO se encuentra cedido a las comunidades autónomas, mientras que el IVA es un tributo cuya gestión es exclusivamente estatal, por lo que es otra Administración la que debe comprobar; o la separación entre las personas que son sujetos pasivos de cada tributo y que, en consecuencia, deben ser destinatarios de los procedimientos: en IVA es sujeto pasivo, con carácter general, el transmitente, mientras que en TPO el sujeto pasivo es el adquirente. En fin, esta primera modificación del artículo 68 de la

LGT, introducida por la Ley 7/2012, no parece correcta ni técnica ni filosóficamente, ni tampoco resulta respetuosa con las mínimas garantías de los contribuyentes, por lo que, más que una medida contra el fraude fiscal, supone un verdadero atropello a la seguridad jurídica de los ciudadanos y a las conclusiones alcanzadas por los Tribunales de Justicia³⁴. Por otra parte, está por ver si esta modificación surtirá algún efecto en lo favorable al contribuyente, es decir, en el cómputo del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de los ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías cuando dicho ingreso indebido lo fuere como consecuencia de la aplicación del mismo supuesto de hecho, es decir, relativo a tributos incompatibles entre sí y que según la LGT comenzará a contarse desde la resolución del órgano específicamente previsto para dirimir cuál sea el tributo procedente; una previsión genérica que tropieza con el obstáculo de que ambos tributos estarán gestionados por Administraciones tributarias diferentes cuyas decisiones no son respectivamente vinculantes, más allá de la intervención de los órganos de coordinación (cuyas decisiones tampoco y en ningún caso son ejecutivas) a que aluden los artículos 65 y 66 de la Ley 22/2009, de 19 de diciembre, reguladora del Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común (Consejo superior y Consejos territoriales para la dirección y coordinación de la Gestión tributaria). Lo lógico hubiera sido que la Ley 7/2012 hubiera previsto esta circunstancia, pero lo cierto es que no lo ha hecho, limitándose a incidir sobre el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y soslayando el paralelo derecho de los obligados tributarios a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, de ingresos indebidos o del reembolso de las garantías. Quizás, y con algo de suerte, una aplicación ponderada de los principios generales del Derecho aconseje a la jurisprudencia en el futuro el necesario reequilibrio de una situación tan evidente como esta.

También merece un duro reproche la modificación operada en el apartado 8 del artículo 68 de la LGT, por la que se establece que la suspensión del plazo de prescripción de la acción de cobro, por litigio, concurso u otras causas legales, respecto del deudor principal o de alguno de los responsables, causa el mismo efecto en relación con el resto de los sujetos solidariamente obligados al pago, ya sean otros responsables o el propio deudor principal, sin perjuicio de que puedan continuar frente a ellos las acciones de cobro que procedan. De nuevo se pretende aquí acabar con garantías básicas e inveteradas de los contribuyentes. Resulta evidente que el concurso del deudor o de un responsable, en nada afecta a los demás que, por otra parte, ni tan siquiera tienen por qué conocer esta circunstancia. Así, conectar indiscriminadamente estos hechos atenta a la seguridad jurídica básica a la que trata de servir la prescripción, causando además una grave indefensión al deudor o responsable, que se verá afectado por esta causa de interrupción de la prescripción, sin que pueda dirigir con un mínimo de garantías su defensa jurídica, al desconocer totalmente todas las circunstancias que afectan a dicho procedimiento y si la causa invocada por la Administración realmente concurre y cuáles son sus límites específicos.

³⁴ En tal sentido, *vid.* SSTs de 24 de mayo de 2012 (NFJ048043) o de 7 de julio de 2011 (NFJ043861), así como SAN de 29 de octubre de 2009 (NFJ036597) y STSJ de Galicia de 10 de marzo de 2012. Particularmente llamativa es la STS de 20 de diciembre de 2009 (NFJ037568), relativa a un problema de transparencia fiscal, pues tratándose de dos procedimientos y tributos distintos (IS por la entidad transparente e IRPF por los socios), las actuaciones surgidas en uno de los procedimientos no interrumpió el plazo de prescripción del otro.

VIII. MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 81 DE LA LGT

En lo referente a las medidas cautelares, la principal novedad introducida por la Ley 7/2012 en la modificación de los apartados 5 y 8 del artículo 81 de la LGT, consiste en permitir su adopción en cualquier momento del procedimiento, cuando se estime, en su caso, la concurrencia de los presupuestos establecidos en la norma para ello (hasta ahora solamente se podían adoptar dichas medidas tras la oportuna comunicación de la propuesta de liquidación). Además, también se permite al órgano competente de la Administración Tributaria adoptar medidas cautelares en los procesos penales de delito contra la Hacienda Pública («si la investigación del presunto delito no tuviese origen en un procedimiento de comprobación e investigación inspectora, las medidas cautelares podrán adoptarse por el órgano competente de la Administración tributaria con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias de investigación desarrolladas por el Ministerio Fiscal o, en su caso, con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias penales») y se determinan las personas a quienes podrán dirigirse aquellas («contra cualquiera de los sujetos identificados en la denuncia o querella como posibles responsables, directos o subsidiarios, del pago de las cuantías a las que se refiere el artículo 126 del Código Penal») y en caso de ser adoptadas, la necesidad de su notificación al interesado, al Ministerio Fiscal y al órgano judicial competente, debiéndose mantener hasta que este último adopte la decisión precedente sobre su conversión en medida jurisdiccional o levantamiento. Por último, en los procesos por delito contra la Hacienda Pública se atribuye a los órganos de recaudación de la AEAT competencias para realizar investigaciones sobre el patrimonio que pueda resultar afecto al pago de las cuantías pecuniarias asociadas al delito, sin perjuicio de la posibilidad de que el Juez decida la práctica de otras medidas (disp. adic. decimonovena, introducida en la LGT por la Ley 7/2012).

Independientemente de cuál sea el juicio que merezcan dichas medidas cautelares, debemos destacar precisamente eso, su carácter preventivo o de garantía meramente prospectiva del crédito tributario. Así, su demora, es decir, la imposibilidad de adoptarlas hasta el momento mismo de la propuesta de resolución, parecía de todo punto lógica, pues antes había de constatarse la existencia de una deuda concreta pendiente de pago y de importe cuantificable para que la medida fuese proporcionada a la suma que se pretendía asegurar con la cautela. Las medidas cautelares constituyen el ámbito en el que, probablemente más difícil resulta hallar una adecuada combinación entre la aspiración a una tutela judicial efectiva encarnada en el adecuado respeto a los derechos y garantías del contribuyente y la eficacia del procedimiento administrativo desde el punto de vista liquidativo y recaudatorio³⁵. Su adopción siempre comporta una decisión bajo la rémora de la in-

³⁵ La relación entre la tutela cautelar y la propia tutela judicial efectiva resulta incuestionable, aunque siempre de perfiles borrosos y de difícil concreción. *Vid.* al respecto, GONZÁLEZ NAVARRO, F.: «El procedimiento administrativo en las corporaciones locales», *Tratado de Derecho Municipal*, I, (dir. Santiago MUÑOZ MACHADO), 2.ª ed. Civitas, Madrid, 2003; GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: *La batalla por las medidas cautelares*, Civitas, Madrid, 1992 y de este mismo autor «La nueva doctrina sobre medidas cautelares. La recepción del principio "fumus boni iuris" (Auto de 20 de diciembre de 1990) y su trascendencia general», *REDA*, n.º 69, 1991, pág. 67 y ss.; MESEGUER YEBRA, J.: *Las medidas provisionales en vía administrativa*, Bosch, Barcelona, 2000; BARCELONA LLOP, J.: *Ejecutividad, ejecutoriedad y ejecución forzosa de los actos administrativos*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cantabria, Santander, 1995, Capítulo III; REBOLLO PUIG, M.: «Medidas provisionales en el procedimiento administrativo», en AA. VV.: *La protección jurídica*

certidumbre jurídica, al asumirse un doble e inevitable riesgo: o bien que se adopte una decisión que, a la postre, carezca de la legitimidad del derecho cuya efectividad se trataba de asegurar (la liquidación tributaria) o bien que deje de adoptarse y se malogre la solidaridad que el cobro del tributo comporta como concreción del deber de contribuir. Y todo ello con el agravante de que la decisión sobre su adopción o no, debe tomarse tras una evaluación rápida y sumaria, pues la tutela cautelar siempre está adornada por las notas de celeridad y simplicidad. Precisamente por ello, porque la adopción de toda medida cautelar exige en cada caso concreto una delicada y pronta operación de cálculo presidida por la incertidumbre jurídica en la que la Administración debe ponderar variables individuales y colectivas que no se dejan encerrar fácilmente en esquemas abstractos, es este un terreno particularmente refractario a soluciones apriorísticas tan extremadamente flexibles como las que adopta la Ley 7/2012. No basta la simple existencia del procedimiento administrativo para que la adopción de la medida pueda realizarse, sino que es indispensable que el derecho que se pretende cautelar aparezca como probable, y además con una probabilidad cualificada. Es evidente que para la adopción de la medida cautelar no es necesario que se justifique la existencia indiscutible de la situación cautelada, pero no es suficiente tampoco que pueda adoptarse siempre y en todo caso, pues esta ha de aparecer como muy probable desde el punto de vista fáctico y jurídico.

Además, la medida cautelar, por mero imperativo constitucional (art. 24), debe ser razonable, es decir, idónea para proteger el interés general y necesaria en el sentido de que no exista ninguna otra que siendo igualmente eficaz para proteger dicho interés general resulte menos onerosa para el contribuyente. Pero también ha de ser proporcionada al ponderar los daños que la medida evita y los que causa, pues como señala la STC 108/1984, de 26 de noviembre, «una medida desproporcionada o irrazonable no sería propiamente cautelar»³⁶. Y todo ello porque la

del ciudadano (Procedimiento administrativo y garantía jurisdiccional), Estudios en homenaje al profesor Jesús González Pérez, I, Civitas, Madrid, 1993, pág. 659 y ss.; PONS CÁNOVAS, F.: *Las medidas provisionales en el procedimiento administrativo sancionador*, Marcial Pons, Madrid, 2001; GIL IBÁÑEZ, J. L.: *Las medidas cautelares en el proceso contencioso-administrativo. Una visión práctica*, Colex, Madrid, 2001; CALONGE VELÁZQUEZ, A.: *Las medidas provisionales en el procedimiento administrativo*, Comares, Granada, 2007.

³⁶ *Vid.* en este sentido, las SSTC 4/1988, de 21 de enero; 141/1988, de 12 de julio (NFJ000431); 166/2003, de 29 de septiembre (NCJ041935). La STC 198/2003, de 10 de noviembre (NCJ042295), constituye un buen ejemplo de esta doctrina, al señalar que: «en definitiva, tendremos que determinar si la medida restrictiva de derechos fundamentales supera las exigencias del juicio de proporcionalidad, debiendo comprobarse si contribuye a conseguir el objetivo propuesto (juicio de idoneidad); si además es necesaria, en el sentido de que no exista otra medida más moderada para la consecución de tal propósito (juicio de necesidad); y finalmente, si la misma es ponderada o equilibrada, por derivarse de ella más ventajas o beneficios para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto, lo que constituye el juicio de proporcionalidad en sentido estricto». En el mismo sentido, el ATC 187/1996, de 9 de julio, insiste en que las medidas cautelares que afecten o puedan afectar a derechos fundamentales han de ser adoptadas por «resolución fundada en Derecho que, cuando no es reglada, debe basarse en un juicio de racionalidad acerca de la finalidad perseguida y las circunstancias concurrentes (pues) toda medida desproporcionada o irrazonable no sería propiamente cautelar». Y todo ello a pesar de que el TC ha sido bastante oscuro respecto del derecho a la tutela cautelar, tanto en lo relativo a su propia existencia, cuanto a su estándar de protección, siempre reticente a extraer las consecuencias que se derivan del artículo 24 de la CE para la efectividad de la tutela. Así, por ejemplo, la STC 142/2002, de 17 de junio (NCJ049686), afirmará que «respecto de los límites de nuestro análisis en sede constitucional, hemos sostenido que al Tribunal Constitucional le corresponde únicamente el control externo de que la adopción o mantenimiento de la medida ha sido realizada de forma fundada, razonada, completa y acorde con los fines de la institución. A la jurisdicción ordinaria correspondería en exclusiva determinar en cada caso la concurrencia y valoración de los antecedentes fácticos justificativos de la medida cautelar». En análogo sentido, la STC

medida cautelar puede causar daños irreparables en la esfera jurídica del contribuyente, a pesar de que la Administración sostenga que tal hecho nunca se produciría, al poderse indemnizar con dinero cualquier perjuicio causado. No es en modo alguno cierto. Los daños irreparables pueden producirse y son lesiones que el sistema de responsabilidad puede indemnizar con dinero solo por sustitución y de muy difícil evaluación económica, pues al fin y al cabo, la indemnización pecuniaria tan solo representa una reparación imperfecta.

Tal como regula esta cuestión la Ley 7/2012, todo lo anterior queda en serio peligro, pues el propio juego de la responsabilidad y de la caución hará que se recurra indiscriminadamente a la medida cautelar, sin mayor control que la mera decisión subjetiva del órgano encargado de adoptarla y antes incluso de que pueda calibrarse su proporcionalidad (lo que exigiría ponderar los daños esperados que podrían sufrir tanto el interés general como el particular del contribuyente en el caso concreto) e idoneidad, lo que resulta criticable no solo desde un punto de vista constitucional, sino también económico³⁷.

Me permito insistir en que con anterioridad a la adopción de la medida cautelar deben concurrir unos requisitos previos de manera inexcusable: el *fumus boni iuris* u olor de buen derecho y el *periculum in mora* o riesgo de que la situación devenga irreversible. El *fumus boni iuris* equivale a la apariencia de derecho e implica que la situación que se pretende tutelar con la medida correspondiente tiene visos de ser la más justa conforme a Derecho, siempre que resulte acreditada por pruebas suficientes de su oportunidad o bondad³⁸. El *periculum in mora* hace referencia al fundamento mismo de la medida a adoptar, pues si no hay serios riesgos de que el transcurso del tiempo pueda influir sobre la eficacia de una determinada actuación (el peligro de la demora), esta no debe asegurarse anticipando provisionalmente los efectos de la futura decisión definitiva³⁹. Efectivamente, la causa principal que motiva o recomienda la adopción de las medidas cautelares es la de asegurar el cobro de la deuda tributaria ante la existencia de indicios racionales que frustren, impidan o dificulten gravemente la exacción del tributo. Ello se concreta, a su vez, en dos circunstancias, la primera, de índole subjetivo, es la creencia por parte del órgano competente de que el cobro se va a ver imposibilitado, la segunda, de naturaleza objetiva, se resuelve en una serie de actos que tiendan a ocultar,

29/2001, de 29 de enero (NCJ049686). Tampoco hay que olvidar un precedente importante marcado por la STC 237/1991, de 12 de diciembre, respecto de la denegación de una medida de suspensión de la liquidación de un impuesto, en el que el TC constató que efectivamente, según alegaba el recurrente en amparo, el TS al resolver sobre la medida cautelar, no había tenido en cuenta las alegaciones del recurrente porque pensó que no las había formulado. Pues bien, ni siquiera así el Alto Tribunal llegó a considerar que se hubiera violado el derecho a una tutela judicial efectiva, limitándose a afirmar que una vulneración de dicho derecho únicamente podía proceder respecto de la decisión sobre el fondo del asunto y no de una decisión sobre medidas cautelares (Vid. asimismo ATC 63/1993, de 25 de febrero y STC 218/1994, de 18 de julio).

³⁷ CHINCHILLA MARÍN, C.: *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa*, Civitas, Madrid, 1991, pág. 53 y ss.

³⁸ Vid. al respecto JIMÉNEZ PLAZA, C.: *El fumus boni iuris: Un análisis jurisprudencial*, Iustel, Madrid, 2005.

³⁹ Como señala CHINCHILLA MARÍN, C., *op. ult. cit.*, pág. 43, siguiendo a CALAMANDREI, el *periculum in mora* implica un juicio de certeza –y no simplemente de probabilidad– que debe llevar al convencimiento administrativo de que el peligro no es solo aparente o posible, sino real, por lo que resulta necesario que el funcionario encargado de la adopción de la medida cautelar pruebe que los daños que la justifican son reales y de imposible o difícil reparación.

gravar o disponer los bienes en perjuicio de la Hacienda Pública. La doctrina confirma la necesidad de apoyarse en la doctrina y jurisprudencia procesal para conocer con precisión el momento en el que se producen los meritados indicios racionales⁴⁰. En tal sentido, y según criterio de la Fiscalía del TS (Memoria de 1999) el indicio racional equivale a «fundada sospecha, producto de un raciocinio lógico, serio y desapasionado», lo que significa, en línea con la más moderna doctrina del TC, que el funcionario habrá de apoyarse en datos de valor fáctico que «representando más que una posibilidad y menos que una certeza, supongan la probabilidad de su existencia» (ATC 173/84 y ATC 289/84, en el mismo sentido, las SSTs de 28 de febrero de 1995, de 25 de junio de 1990 y de 18 de septiembre de 1992). También ha insistido la doctrina firmemente sobre el hecho de que tales indicios racionales no pueden ser meramente subjetivos ni consistir en sospechas infundadas y mucho menos bastarían meras apreciaciones o valoraciones particulares de la Administración Tributaria⁴¹.

Por lo tanto, el primer presupuesto que debe darse inexcusablemente para que pueda acordarse la adopción de una medida cautelar en el ámbito tributario es que el afectado realice actos tendentes a la distracción, ocultación, gravamen o disposición de sus bienes en perjuicio de la Hacienda Pública. La observancia de este requisito material es fundamental a la hora de analizar la legalidad de la medida cautelar adoptada. Y precisamente las situaciones jurídicas a las que dan lugar este tipo de conductas se desarrollan en los ámbitos del Derecho Civil y Penal, identificándose respectivamente con las figuras de los actos realizados en fraude de acreedores (art. 643.2 CC –donaciones en fraude de acreedores–; art. 1.111 CC –acción pauliana o revocatoria a ejercitar por los acreedores cuando el deudor haya realizado actos en fraude de su derecho–; art. 1.291.3 CC –acción rescisoria de los contratos realizados en fraude de acreedores–; art. 1.297 CC –presunciones de contratos realizados en fraude de acreedores–; art. 1.317 CC –inoperancia de las modificaciones del régimen económico-matrimonial frente a derechos ya adquiridos por terceros–) y de uno de los tipos del delito de insolvencia punible que regula el artículo 257 del Código Penal.

Nótese que con la nueva regulación y pese a que formalmente se mantiene la necesidad de que el *fumus boni iuris* y el *periculum in mora* se mantengan, resultará mucho más fácil para la Administración la adopción de la medida cautelar, al desdibujarse la necesidad de probar debidamente los actos del deudor tendentes a alcanzar la situación de insolvencia en perjuicio de la Hacienda Pública y al desplazarse de alguna manera –como consecuencia del cambio normativo– la carga de la prueba, por cuanto que ante el procedimiento iniciado y la posible deuda derivada del expediente administrativo, resultarán ya de alguna forma acreditadas *ope legis* tanto la apariencia de buen derecho a favor de la Administración, como el *periculum in mora* justificativo de la medida cautelar, así como el carácter proporcionado de la misma. Y todo ello con menoscabo evidente de la fuerza expansiva del artículo 24 de la CE y su eficacia contra toda irrazonable supervaloración de los pri-

⁴⁰ Vid. CORCUERA TORRES, A.: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*, Marcial Pons-Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1998, pág. 81.

⁴¹ GARCÍA LUIS, T. en AA. VV.: *La reforma de la Ley General Tributaria*, junto CHECA GONZÁLEZ, C., MERINO JARA, I. y MORENO FERNÁNDEZ, J. I., Lex Nova Valladolid, 1996, pág. 508; PEÑA ALONSO, J. L. y CORCUERA TORRES, A.: *La reforma de la Ley General Tributaria*, McGraw-Hill, Madrid, 1995, pág. 178.

vilegios administrativos como el de presunción de validez de los actos de la Administración. Nótese además que esa garantía constitucional debería afianzar no solo los derechos del contribuyente, sino también el principio general del Derecho Comunitario conforme al cual «la necesidad del proceso para obtener la razón no debe convertirse en un daño para el que tiene razón» [Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (STJUE) de 19 de julio de 1990, caso FACTORTAME)].

Creo además que esta regulación resulta desproporcionada, oponiéndose frontalmente a la doctrina del TC. En tal sentido, la STC 50/1995, de 23 de febrero (NFJ003467) (FJ 7.º), afirma que el principio de proporcionalidad es inherente al valor justicia y muy cercano a la igualdad y se opone frontalmente a la arbitrariedad en el ejercicio de los poderes públicos, cuya interdicción proclama el artículo 9 de la CE. Incluso con anterioridad (STC 108/1984, de 26 de noviembre) el Alto Tribunal había reconocido la sustantividad del principio como medida y límite sustancial de la actividad de la Administración a la hora de ejercer la potestad cautelar, aceptando la constitucionalidad de las medidas cautelares, «siempre que se adopten por resolución fundada en Derecho que, cuando no es reglada, ha de basarse en un juicio de razonabilidad acerca de la finalidad perseguida y de las circunstancias concurrentes, pues una medida desproporcionada o irrazonable no sería propiamente cautelar, sino que tendría un carácter punitivo en cuanto al exceso». Y en el ámbito estrictamente tributario, la STC 76/1990 (NFJ000802) expresa que no basta con que sea constitucionalmente lícito el fin que una medida se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de la actuación administrativa, sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido, superen un juicio de proporcionalidad, evitando así resultados especialmente gravosos o desmedidos. Igualmente, la STS de 18 de junio de 1992 exige la existencia de proporcionalidad «que se constituye en un criterio rector unido indisolublemente a la justicia».

Como señalara la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Andalucía de 25 de julio de 1996 (NFJ004834), «corresponde al órgano de recaudación probar que concurren elementos de hecho suficientes para la adopción de dichas medidas, hechos que habrán de quedar suficientemente acreditados en el acuerdo que al respecto se adopte, tanto en lo referente a la posible imputación de la responsabilidad como en lo relativo a las actuaciones supuestamente encaminadas a eludir dicha responsabilidad... Por lo que hace a las posibles actuaciones del administrador de las que pudiera inducir el órgano de recaudación el peligro para los intereses del Tesoro Público, el acuerdo impugnado no acredita la concurrencia de esta circunstancia, sino que se limita a señalar la existencia de «elementos de juicio suficientes que hacen peligrar los intereses del Tesoro Público», sin que ni del acuerdo impugnado ni del propio expediente administrativo pueda deducirse razonablemente cuáles son dichos elementos de juicio. Y es que el peligro para los intereses del Tesoro que justifica la adopción de medidas cautelares ha de limitarse al ocasionado por las actuaciones del llamado a responder de la deuda tendentes a evitar la efectividad de dicha acción derivatoria si esta llegara a ejercitarse, por lo que habrán de ser en todo caso actuaciones encaminadas a ocultar o gravar su propio patrimonio en perjuicio de los intereses de la Hacienda Pública, sin que pueda reconducirse al genérico riesgo de insolvencia del deudor principal, situación para la que el ordenamiento ofrece otras soluciones».

Con las previsiones contenidas en la Ley 7/2012 aunque el Legislador parece querer seguir cumpliendo formalmente estas garantías mínimas, se logra justo el efecto contrario, pues la adopción de la medida cautelar se desliga de cualquier momento preciso de la fase liquidativa y se deja al arbitrio del funcionario de turno el instante concreto de su adopción. Demos la vuelta a este argumento: si ya se ha acreditado que existe una posible deuda cuyo ingreso está en riesgo y la medida es proporcionada al importe de ese débito que tiene en mente el actuario, ¿por qué no se dicta directamente la propuesta de liquidación en la que se constate esa deuda y se fije su importe? Digámoslo con la claridad que requiere la cuestión. Esta previsión normativa es, sin duda, más propia de un Estado totalitario que de un Estado de Derecho, pues al final se traduce en que la Administración podrá embargar (ya sabemos que, eso sí, cautelarmente) bienes y derechos sin que se conozca ni de qué deuda cree la Administración que procede ese crédito, ni tan siquiera cuál es su importe aproximado (¿y pretende alguien que luego nos quejemos de la falta de seguridad jurídica que han sufrido últimamente las inversiones españolas en Argentina o Bolivia?). Nótese además que en dicha desproporción puede residenciarse su tacha u objeción fundamental, pues el TJUE ya advierte que la desproporción ínsita en una difusa cláusula antifraude vulnera la normativa comunitaria, toda vez que «el principio de proporcionalidad, que forma parte de los principios generales del Derecho comunitario, exige que los actos de las instituciones comunitarias no rebasen los límites de lo que resulta apropiado y necesario para el logro de los objetivos legítimamente perseguidos por la normativa controvertida, entendiéndose que, cuando se ofrezca elección entre varias medidas adecuadas, debe recurrirse a las menos onerosas y que las desventajas ocasionadas no deben ser desproporcionadas con respecto a los objetivos perseguidos»⁴².

Por otro lado, la Ley 7/2012 modifica asimismo el apartado 8 del artículo 81 de la LGT, posibilitando que la Administración adopte medidas cautelares de cualquier tipo (hasta ahora solo se trataba de retención de devoluciones y pagos) tras la presentación de denuncia o querella por delito contra la Hacienda Pública, incluyendo también los casos en los que la denuncia no proceda de una previa actuación de la Inspección Tributaria, y permitiendo dirigir las medidas cautelares en relación con cualquiera de los mencionados o incluidos en la querella. Esto último no corrige, sino que exagera hasta límites intolerables, la principal crítica de este precepto: supone una genuina invasión de las competencias judiciales por parte de la Administración. Si la cuestión tributaria ya se ha judicializado al remitirse el tanto de culpa al Ministerio Fiscal, lo lógico es que la medida cautelar se decida por el Juez Instructor que está conociendo del asunto y no por el órgano administrativo, que debería limitarse a llevar a la práctica las decisiones del órgano jurisdiccional. A nuestro juicio, la modificación operada en este apartado 8 del artículo 68 nunca debería haber visto la luz.

⁴² SSTJUE de 5 de octubre de 1994, asunto Crispoltoni, C-133/93 y C-362/93; 13 de mayo de 1997, asunto Alemania/Parlamento y Consejo, C-233/94, y 21 de abril de 2005, asunto Finanzamt Bergisch/He C-25/03 (NFJ019489). También es el caso de la STJUE de 9 de junio de 1992, asunto C-131/91 (NFJ001824), K Line Air Service Europe BV contra Eulaerts NV y el estado belga, en la que el Tribunal de Luxemburgo, argumentando el respeto al principio de proporcionalidad, se niega a aceptar que, en aras de la lucha contra el fraude o la evasión fiscal, pueda dictarse una norma nacional que modifique la base imponible del impuesto hasta el punto de prescindir completamente del precio mínimo acordado por las partes.

Resta por último referirse a una cuestión no precisamente menor, cual es la atinente a la posibilidad de que la reforma operada por la Ley 7/2012 permita la adopción de las llamadas medidas cautelares provisionales. En general, las medidas cautelares han de adoptarse en el seno de un procedimiento válidamente iniciado, por lo que no cabe su adopción con anterioridad a dicho inicio. Esto equivale a decir que la LGT impide la adopción de las llamadas medidas cautelares provisionales, que son las que pueden acordarse antes incluso del inicio del propio procedimiento, pese a que las mismas están más que consolidadas en la moderna doctrina sobre tutela cautelar y han tenido acogida en nuestra legislación procesal y administrativa. Así, por ejemplo, el artículo 297 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (LEC) permite la adopción de medidas de aseguramiento de pruebas con anterioridad al inicio mismo del proceso y lo mismo hace el artículo 72 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC) para el procedimiento administrativo⁴³. Ahora bien, siendo eso así, ¿podría invocar la AEAT la aplicación subsidiaria de la Ley 30/1992 para la adopción de esas medidas provisionales, ex artículo 7 de la LGT? La respuesta hasta ahora era absolutamente negativa, porque la Ley 30/1992 se remitía a los supuestos previstos en las leyes y la LGT no contemplaba dicha posibilidad. Desde luego, el RAT tampoco puede salvar dicha laguna, en la medida en que la propia Ley 30/1992 ha congelado el rango, exigiendo norma legal para permitir la adopción de esas medidas cautelares provisionales, vedando con ello su establecimiento por un simple reglamento. Dicho de otra manera, habiendo guardado silencio al respecto la LGT hasta ahora, no cabría la medida provisional, salvo que se entendiese que la Ley 7/2012 ha reformado aquella en tal sentido. No lo creemos, atendido el tenor literal de los preceptos reformados que siguen hablando de las medidas cautelares adoptadas «durante la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos», excluyendo así expresamente cualquier fase anticipada a los mismos. No obstante lo cual, para tener absoluta certeza al respecto, habremos de esperar a la interpretación que realicen los Tribunales de Justicia en el futuro de los cambios normativos operados.

IX. MODIFICACIÓN EN EL ARTÍCULO 170 DE LA LGT

Mediante esta modificación operada en el apartado 6 del artículo 170 de la LGT, la Ley 7/2012 permite a la Administración Tributaria la adopción de medidas encaminadas a la prohibición de disposición sobre aquellos inmuebles de sociedades cuyas acciones o participaciones se hubieran embargado al obligado tributario y este ejerciese el control efectivo (total o parcial, directo o indirecto) sobre la sociedad titular de los inmuebles y aunque no estuviese obligado a formular cuentas anuales. En tal supuesto, la sociedad afectada por esa prohibición de enajenar solo podría alegar, en caso de recurrirla, la falta de los requisitos exigidos para su adopción.

⁴³ LÓPEZ ÁLVAREZ, E.: «La regulación de las medidas cautelares o provisionales. En particular sobre el régimen de las llamadas medidas provisionales», en AA. VV.: *Comentarios a la reforma del Procedimiento Administrativo (Análisis de la Ley 4/1999)*, Pascual SALA SÁNCHEZ (coordinador), Tirant lo Blanch, Valencia, 1999, las define como «aquellas medidas cautelares que pueden adoptarse antes de la iniciación del procedimiento correspondiente, en el lapso de tiempo que transcurre entre la noticia del supuesto de hecho que determinará la incoación del procedimiento y su efectiva iniciación».

Esta medida ha de alzarse cuando se extinga el embargo de las acciones o participaciones pertenecientes al sujeto pasivo por cualquier causa, a la par que la Administración puede levantar la prohibición de disposición cuando su mantenimiento ocasionara perjuicios de difícil o imposible reparación, siempre que la sociedad los acredite debidamente. De esta forma, la Ley 7/2012 permite a la Administración Tributaria acordar la prohibición de disposición sobre los bienes inmuebles de una sociedad, sin necesidad de que el procedimiento recaudatorio se dirija contra ella, cuando se hubiesen embargado acciones o participaciones que representen más de la mitad de su capital social. De dicha medida se tomará anotación preventiva en el Registro de la Propiedad. Se añade además que el recurso contra la medida de prohibición de disponer, solo podrá fundarse en la falta de alguno de los presupuestos de hecho que permitan su adopción.

Bajo el amplio y confortable paraguas de la lucha contra el fraude fiscal (un objetivo que todos compartimos) se ha perpetrado otro desmán jurídico. Y ello por varias razones. En primer lugar, se trata de una medida cautelar extralimitada, en la que al no existir todavía procedimiento en relación con la sociedad, se permite sin más garantía su adopción. Ni tan siquiera se preocupa el legislador de incluir la más mínima mención procedimental a quién, cuándo o cómo debe adoptarse, a quién se debe notificar, etc. En segundo término, con esta facultad se está haciendo penar al socio minoritario de la sociedad, que puede ver seriamente perjudicadas sus opciones no solo de celebrar negocios provechosos, sino también de poder enajenar sus propias acciones. ¿Qué compensación percibe por esta limitación? Ninguna, ya lo sabemos, solo cargas por algo en lo que puede no haber tenido ni arte ni parte. Finalmente, se limita indebidamente la posibilidad de recurrir. Como acabamos de ver, esta decisión se pretende proyectar sobre la sociedad, pero también sobre los socios minoritarios que no tienen ninguna razón para soportar ese perjuicio. ¿Por qué motivo se les impide hacer todo lo que proceda en defensa de sus derechos e intereses? Limitar la facultad de defensa a terceros que se ven afectados por una decisión relacionada con ellos es, si no abiertamente inconstitucional, desde luego muy poco respetuosa con el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva.

X. MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 171 DE LA LGT

Esta modificación, introducida por la Ley 7/2012 sobre el apartado 1 del artículo 171 de la LGT, permite la extensión del embargo (sin necesidad de identificación previa en la propia diligencia de embargo) al resto de bienes o derechos de que disponga la persona o entidad, dentro del ámbito estatal, autonómico o local que corresponda a la jurisdicción respectiva de cada Administración Tributaria ordenante de la traba (anteriormente se limitaba la extensión del embargo de los bienes o derechos a los existentes en una oficina determinada de una entidad de crédito). Por lo tanto, se pretende que la extensión de la diligencia de embargo de bienes y derechos en entidades de crédito, que actualmente se circunscribe a la traba de aquellos obrantes en la oficina donde aquella se presente, se extienda también a los bienes y derechos existentes en todas las demás oficinas de la entidad en el ámbito territorial de competencia de la Administración actuante. No es que queramos ponernos en la posición del deudor para tratar de blindar sus derechos en perjuicio de la Hacienda Pública, pero debemos destacar que la previsión legislativa supera con creces lo que resulta lógico

desde el punto de vista de la necesaria concreción del acto administrativo. Me explico. La entidad que desatienda una orden de embargo, incurrirá en la responsabilidad prevista en el artículo 42.2 de la LGT. Ampliando el alcance de la orden de embargo se complica indudablemente la gestión para las entidades de crédito, obligando a una serie de comprobaciones y verificaciones nada fáciles y con posibles errores ante la existencia de múltiples productos financieros y un ingente número de oficinas, algunas de las cuales, por su dimensión, no están tan versadas en la gestión de esos productos. Además, esta verificación de bienes y derechos es mucho más que una mera consulta de una pantalla de ordenador, como simplemente parece considerar el Legislador. Es más, los procedimientos de gestión interna de las Entidades bancarias imponen que las órdenes de embargo recibidas en una oficina no puedan suponer, de forma inmediata, la retención de un bien o derecho existente pero situado en una oficina distinta. Lo que apuntamos debería resultar fácil de comprender para los órganos administrativos, reacios a la atención de contribuyentes que quieran realizar cualquier gestión administrativa o resolver cualquier problema en una Administración de la AEAT que no les corresponda por razón de su domicilio. Resulta ilógico, por tanto y bajo tales premisas, que se permita este alcance de la diligencia de embargo, con el corolario de una posible responsabilidad para la entidad financiera que recibe la orden de traba. Por otro lado, la Administración puede satisfacer cumplidamente los intereses públicos requiriendo información sobre bienes y derechos del deudor a una entidad financiera determinada para, acto seguido, dirigir la diligencia de embargo concreta sobre la oficina correspondiente donde ya obran aquellos previamente identificados.

XI. MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 174 DE LA LGT

La Ley 7/2012 modifica el apartado 5 del artículo 174 de la LGT, de manera que en los supuestos de responsabilidad tributaria del artículo 42.2 de la LGT (colaboradores en la ocultación de bienes, etc.), la interposición de recursos o reclamaciones contra el acuerdo de derivación de responsabilidad no supondrá la suspensión automática de las sanciones previstas en el artículo 212.3 de la LGT. En la medida en que esta modificación entronca con la facultad de impugnación de las sanciones incluidas en un acto declarativo de responsabilidad que se examina al estudiar la modificación operada en el artículo 212 de la LGT, nos remitimos a las observaciones que se vierten al respecto.

XII. MODIFICACIONES DEL ARTÍCULO 199 DE LA LGT

Como era previsible, la Ley 7/2012 ha supuesto el reforzamiento de las potestades sancionadoras de la Administración mediante la modificación de los apartados 1, 2, 4 y 5 del artículo 199 de la LGT. Además de la infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información, se crea dentro de la regulación de la infracción anterior un nuevo tipo de infracción tributaria grave, consistente en presentar las autoliquidaciones, declaraciones o los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, sin atenerse a las obligaciones de for-

malización telemática en aquellos casos en que sea obligatorio hacerlo. En tal sentido, se establecen las siguientes sanciones:

- Declaraciones tributarias y autoliquidaciones en general o documentos relacionados con las obligaciones aduaneras:
 - Presentados de forma incompleta, inexacta o con datos falsos: 150 euros.
 - Presentados por medios distintos a los telemáticos, existiendo obligación de hacerlo: 1.500 euros.
- Requerimientos individualizados o declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información:
 1. Que no tengan por objeto magnitudes monetarias:
 - Presentados de forma incompleta, inexacta o con datos falsos: no se modifica la sanción respecto a la regulación anterior (200 € dato, sin límite ni máximo ni mínimo).
 - Presentados por medios distintos a los telemáticos existiendo obligación de hacerlo: 100 euros con un mínimo de 1.500 euros.
 2. Que sí tengan por objeto magnitudes monetarias:
 - Presentados de forma incompleta, inexacta o con datos falsos: no se modifica la sanción ni la graduación respecto a la regulación anterior (sanción: hasta el 2 % del volumen de operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, con un mínimo de 500 €). Graduación en función de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente respecto del volumen que se debió declarar: porcentaje inferior al 10 % (500 €), porcentaje superior al 10 % (multa proporcional de 0,5 %), al 25 % (multa proporcional de 1 %), al 50 % (multa proporcional de 1,5 %) y al 75 % (multa proporcional de 2 %).
 - Presentados por medios distintos a los telemáticos existiendo obligación de hacerlo: 1 % de las operaciones declaradas, con un mínimo de 1.500 euros.

Por lo tanto, la Ley 7/2012 establece una infracción específica relativa a la presentación de declaraciones por medios distintos a los telemáticos, cuando se hubiese establecido la obligatoriedad de esta forma de presentación, que se sancionará con una multa fija de 1.500 euros. Igualmente, se contempla como infracción específica la contestación a requerimientos individualizados o de declaraciones informativas en forma distinta a la electrónica –cuando existiere obligación de hacerlo por dichos medios– que se sancionará con multa de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona, cuando la declaración o requerimiento no tenga por

objeto datos monetarios, y con multa del 1 % del importe de las operaciones declaradas en forma diferente a la electrónica, con un mínimo de 250 euros, cuando se refiera a datos económicos.

Resulta significativo que la presentación de forma incompleta, inexacta o con datos falsos de una autoliquidación que no causa perjuicios económicos a la Hacienda Pública se sancione solo con una multa pecuniaria fija de 150 euros, mientras que la conducta consistente en cumplimentar de forma completa, exacta y con datos veraces esa misma autoliquidación pero presentándola equivocadamente en papel, comporte una sanción diez veces superior. La comparación resulta tan desproporcionada que no necesita ulterior comentario. Lo que también resulta paradójico por evidente es que la modificación operada nada tiene que ver con la lucha contra el fraude fiscal, pues no atiende a la obtención de más datos relevantes para una posible liquidación o comprobación, lo único que quiere es subrayar la supremacía de la Administración, que ya no se limita a promover los medios electrónicos, sino que los impone *manu militari* –lo quiera o no el obligado tributario– y, por supuesto, sin miramiento alguno respecto de la disponibilidad de medios suficientes para atender a estas mismas obligaciones. Desde luego que este extremo es sumamente criticable por desproporcionado e incoherente con el espíritu que dice inspirar la reforma operada por la ley. Pero más grave aún es que una vez más se utilice la modificación legislativa para subrayar el criterio último apeteído por la AEAT. No han tenido que ser los órganos jurisdiccionales, sino los temerosos órganos económico-administrativos los que hayan reconocido reiteradamente que no existe incumplimiento en aquellos contribuyentes que presentan declaraciones informativas en papel, en lugar de la forma telemática apeteída por la Administración. No contenta con ello, o quizás por eso mismo, la AEAT impulsa esta modificación, verdadero asalto a los derechos de los ciudadanos, a los que impone no solo informar como es procedente, sino hacerlo en la forma precisa que apetece el solicitante y que traslada el coste administrativo del tratamiento informático de esos datos al sufrido contribuyente. Olvida además esta sanción la tradición jurisprudencial patria que reconoce que no existe falta de declaración en aquel que aporta la documentación requerida, sea para liquidar o para informar, aunque lo haga en modelo y forma distinto del pertinente, pues sustancialmente la obligación se ha visto satisfecha y los datos relevantes obran ya en poder de la Administración.

XIII. MODIFICACIÓN EN EL ARTÍCULO 203 DE LA LGT

La Ley 7/2012 introduce un nuevo apartado 6 en el artículo 203 de la LGT (lo que comporta la reenumeración de los apartados 7 y 8 siguientes del precepto) por el que se sanciona de forma específica la falta de atención a requerimientos de la Inspección. La modificación, por lo tanto, opera en relación con la infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones inspectoras (no atender requerimientos debidamente notificados; no comparecer, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo señalado; no facilitar el examen de documentos, informes, libros, registros...), incrementando las sanciones a imponer en estos casos. Así:

- Si el incumplimiento lo realizan personas o entidades que no desarrollan actividades económicas, las sanciones serán:

1. 1.000 euros en el primer requerimiento.
 2. 5.000 euros en el segundo requerimiento.
 3. Tras el tercer requerimiento, entre 10.000 y 100.000 euros si el incumplimiento se debe a magnitudes monetarias conocidas o no.
- Si el incumplimiento lo realizan personas o entidades que desarrollan actividades económicas, las sanciones serán:
 1. 3.000 euros en el primer requerimiento.
 2. 15.000 euros en el segundo requerimiento.
 3. Tras el tercer requerimiento, entre 20.000 y 600.000 euros si el incumplimiento se debe a magnitudes monetarias conocidas o no.

No obstante, si el obligado tributario diese total cumplimiento al requerimiento administrativo antes de la finalización del procedimiento sancionador o, si es anterior, de la finalización del trámite de audiencia del procedimiento de inspección, se prevé una reducción del 50 % de las cuantías anteriores. Por lo tanto, las multas para las personas que no ejerzan actividades empresariales serán, dependiendo de que se incumpla el primero, segundo o tercero de los requerimientos, de 1.000, 5.000, y de la mitad del importe de las operaciones requeridas y no contestadas, con un mínimo de 10.000 euros y un máximo de 100.000, respectivamente, cuando el dato requerido se refiera a magnitudes económicas, y del 0,5 % del importe total de la base imponible del impuesto personal que grava la renta del sujeto infractor, con un mínimo de 10.000 euros y un máximo de 100.000, cuando el dato requerido no se refiera a magnitudes económicas. Cuando el incumplimiento lo realicen personas o entidades que desarrollen actividades económicas, si la infracción se refiere a la aportación o al examen de libros de contabilidad, registros fiscales, o al deber de facilitar la entrada en fincas y locales, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 2 % de la cifra de negocios, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000. Si la infracción se refiere a la falta de aportación de datos o antecedentes, se sancionará, dependiendo de que se incumpla el primero, segundo o tercero de los requerimientos, respectivamente, de 3.000, de 15.000 y de la mitad del importe de las operaciones requeridas y no contestadas, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000, cuando el dato requerido se refiera a magnitudes económicas, y del 1 % de la cifra de negocios del sujeto infractor, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000, cuando el dato requerido no se refiera a magnitudes económicas. En todos estos supuestos del apartado 6 del artículo 203 de la LGT, si el obligado tributario inspeccionado acabase dando total cumplimiento al requerimiento administrativo antes de la finalización del procedimiento sancionador o de la finalización del trámite de audiencia del procedimiento inspector, cuando este sea anterior a la finalización del propio procedimiento sancionador, el «arrepentimiento» del infractor genera una reducción de la sanción a imponer hasta la mitad de las cuantías anteriormente señaladas.

Poco comentario merece esta modificación después del resumen que acabamos de realizar. No es nada novedoso lo que aquí se ventila. Simplemente se pretende establecer, en un régimen sancionador que ya existía y que ya conocíamos, un impresionante y abusivo incremento de la

dosimetría punitiva cuando la desatención de los requerimientos sea realizada ante la Inspección de Hacienda. Por otro lado, si la razón del régimen sancionador es proteger la obtención de información tributaria, tampoco alcanzamos a comprender la razón por la que deba incrementarse espectacularmente el régimen sancionador cuando el que requiere o apetece la información es la Inspección frente a los restantes órganos de la Administración Tributaria.

XIV. MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 209 DE LA LGT

La Ley 7/2012 ha incorporado al apartado 2 del artículo 209 de la LGT un nuevo párrafo relativo a los procedimientos sancionadores que se incoen para la imposición de las sanciones no pecuniarias a que se refiere el artículo 186 de la LGT. Estas sanciones del artículo 186 de la LGT, de aplicación escasa por la Administración Tributaria hasta la fecha, tienen un contenido no pecuniario y accesorio, en cuanto su imposición siempre va unida a una sanción «principal» de carácter pecuniario, dependiendo el periodo de duración de la pérdida de los derechos o beneficios que se impone como sanción accesoria de la cuantía de la multa pecuniaria previamente impuesta. Los derechos o beneficios cuya privación temporal puede imponerse en estas sanciones son la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas, la pérdida del derecho a aplicar beneficios e incentivos fiscales, la prohibición para contratar con la Administración pública y la suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público. La modificación concreta introducida por la Ley 7/2012 supone que el plazo máximo de tres meses para iniciar el procedimiento tendente a la imposición de este tipo especial de sanciones se cuente desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la sanción pecuniaria principal a la que la sanción accesoria está vinculada. La Exposición de Motivos de dicha ley justifica la reforma en la intención de «favorecer la operatividad de las sanciones no pecuniarias» y a efectos prácticos puede suponer una descarada ampliación del periodo de tiempo para la iniciación de estos especiales procedimientos sancionadores, pues aunque los mismos también deriven de anteriores procedimientos de comprobación o inspección, su plazo de inicio de tres meses no se cuenta desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución del procedimiento inicial de aplicación de los tributos que se trate, sino desde un momento en ocasiones posterior en el tiempo, que se identifica con la fecha en que se haya notificado o se entienda notificada la sanción pecuniaria que va a servir de base a las sanciones no pecuniarias. Por lo tanto, no era disparatado sostener que el plazo para la iniciación de estos procedimientos sancionadores con anterioridad a la Ley 7/2012, era ya y en todo caso de tres meses, pero desde la finalización del procedimiento de regularización (pues al fin y al cabo es un procedimiento sancionador consecuencia de aquel), por lo que de facto lo que se pretende es alargar subrepticamente en tres meses más el periodo de tiempo para su iniciación, en claro perjuicio del contribuyente.

XV. MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 212 DE LA LGT

En relación con los efectos de la interposición de recursos y reclamaciones contra los actos de imposición de sanciones, la Ley 7/2012 modifica el apartado 3 del artículo 212, matizando que

se exigirán intereses de demora a partir del día siguiente a la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa. Además, en caso de recurso o reclamación contra los acuerdos derivativos de responsabilidad, se clarifica el sistema de suspensión y devengo de intereses de demora. Así:

- En los supuestos de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la LGT: no se aplicarán las medidas de no suspensión de la sanción y de inexigencia de intereses de demora.
- Para los demás supuestos, esto es, si la sanción es recurrida tanto por el deudor principal como por otros responsables: se suspenderá la sanción y dejarán de devengarse intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa. No obstante, la deuda tributaria objeto de derivación nunca puede ser objeto de suspensión automática.

En definitiva, tras la Ley 7/2012, la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra un acuerdo de declaración de responsabilidad que incluya sanciones, suspenderá su ejecución y el devengo de intereses de demora hasta la resolución que ponga fin a la vía administrativa, aunque solo en la parte del acuerdo que corresponda a las sanciones tributarias. Lo que se pretende con esta modificación es combatir frontalmente la interpretación judicial del precepto sustentada por el TS en Sentencia de 10 de diciembre de 2008, Sala de lo Contencioso-Administrativo, rec. n.º 3941/2006 (NFJ031483), que había reconocido abiertamente que el carácter sancionador determinante de la suspensión automática de las sanciones, se extendía también a la totalidad de las declaraciones de responsabilidad que incluyesen dichas sanciones, lo que por otra parte resultaba incuestionable⁴⁴. No resulta por lo tanto acertada la reforma, que

⁴⁴ En su FJ 3.º se recogen estas acertadas consideraciones: «Dado que en el segundo motivo se plantea, entre otras cuestiones, la naturaleza sancionadora de la responsabilidad solidaria que tuvo en cuenta la Administración, y que venía regulada en el artículo 38.1 de la antigua Ley General Tributaria, [actual art. 42.1 a)] conviene detenemos en este tema, que de resolverse en el sentido que mantiene la recurrente determinaría la necesidad de acoger su pretensión de anulación, sin necesidad de examinar las restantes cuestiones, toda vez que el artículo 35 de la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías del Contribuyente preveía la suspensión automática de las sanciones. El artículo 38.1 de la citada Ley de 1963 disponía después de la modificación realizada por la Ley 10/1985, de 26 de abril, que "Responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria". En su redacción original, en cambio, disponía que "responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que dolosamente sean causantes, o de igual modo colaboren de manera directa y principal con el sujeto pasivo en las infracciones tributarias de defraudación aun cuando no les afecten directamente las respectivas obligaciones". La modificación legislativa producida en 1985 dio lugar a que el asunto llegara al Tribunal Constitucional, que dictó la sentencia 76/1990, de 26 de abril, que alega la parte recurrente, y en la que ciertamente el Tribunal Constitucional consideró que la Ley 10/1985 no había alterado el sistema de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, en el que seguía rigiendo el principio de responsabilidad por dolo o culpa. Por ello, en el fundamento de derecho cuarto de la sentencia se destaca, en relación con el artículo 38.1, que "la responsabilidad solidaria que en el mismo se recoge queda regulada ciertamente en unos términos más amplios que en la redacción anterior, pero de ello no puede deducirse sin otros esfuerzos argumentales que, como los recurrentes pretenden, la norma legal adolezca de vicio de inconstitucionalidad", si bien agrega a continuación que "ha de

únicamente trata de modificar la norma para recortar unos derechos que, jurisprudencialmente y con un razonamiento jurídico impecable, ya se habían reconocido a los ciudadanos.

Por otra parte, resulta muy criticable que la Ley 7/2012 no incida en un aspecto necesitado de profunda clarificación y que ha generado mucha inseguridad jurídica y posturas discrepantes de los distintos Tribunales de Justicia, cual es el del propio concepto de «firmeza en vía administrativa». Efectivamente, como es sabido, el recurso contra la sanción implica la suspensión automática de la ejecutividad de esta sin necesidad de garantía alguna, hasta tanto se ultime la vía administrativa, de manera que hasta que finalice el periodo voluntario de pago posterior a este momento, no se devengarán intereses de demora. Una vez la sanción sea declarada conforme a Derecho en vía administrativa, los órganos de recaudación no pueden iniciar las actuaciones del procedimiento de apremio mientras no concluya el plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo. Si durante ese plazo el interesado comunicase a dichos órganos la interposición del recurso con petición de suspensión, esta se mantendría hasta que el órgano judicial adoptase la decisión correspondiente en relación con la suspensión solicitada. Señala a estos efectos el RGRST que, para la efectiva aplicación de dicha previsión, los órganos administrativos competentes para la tramitación de los recursos o reclamaciones comunicarán, en el plazo de 10 días a los órganos competentes para la ejecución de

señalarse, en primer lugar, que el precepto no consagra, como se ha dicho, una responsabilidad objetiva, sino que la responsabilidad solidaria allí prevista se mueve en el marco establecido con carácter general para los ilícitos tributarios por el artículo 77.1 que gira en torno al principio de culpabilidad. Una interpretación sistemática de ambos preceptos permite concluir que también en los casos de responsabilidad solidaria se requiera la concurrencia de dolo o culpa aunque sea leve...". Pues bien, dado que el Tribunal Constitucional establece un paralelismo claro entre los artículos 38 y 77.1 de la LGT, hay que reconocer que vino a admitir que la responsabilidad tenía una finalidad sancionadora. Esta doctrina ha sido respaldada con respecto a la responsabilidad tributaria de los administradores por las sanciones impuestas a la sociedad en la sentencia 85/2006, de 27 de marzo, al reconocer que la responsabilidad del antiguo artículo 40 de la LGT de 1963, deriva no de actos de otros, sino de un comportamiento propio, al no haber realizado como administradores de la sociedad los actos necesarios que fueren de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas por la entidad, haber consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependían o haber adoptado los acuerdos que hicieron posibles tales infracciones, por lo que necesariamente hay que partir de la naturaleza sancionadora del supuesto que ahora examinamos, y que defendió el Informe 2001 sobre la Ley General Tributaria, al sugerir la eliminación de la regulación del artículo 38 para llevarla al ámbito de la responsabilidad por infracción tributaria, aunque la opción final del legislador de 2003 haya sido dejar la regulación sustantiva al párrafo a) del artículo 42.1, pero recogiendo, en el capítulo dedicado a infracciones y sanciones, en concreto, en su artículo 182.1, la responsabilidad solidaria de las sanciones. Podría argumentarse que esta última sentencia no resulta decisiva, porque el supuesto de hecho estaba referido exclusivamente a la derivación a los administradores de las sanciones correspondientes a las personas jurídicas, y porque como en el supuesto del artículo 38.1 la responsabilidad se extiende también a la cuota que correspondía al obligado principal. Sin embargo debemos reconocer que la derivación de la cuota al responsable, con independencia del régimen aplicable a la derivación de la sanción, cumple una mera función indemnizatoria del daño producido por el comportamiento imputable al responsable, por lo que en estos casos hay que reconocer que lo que prima es la naturaleza sancionadora de la responsabilidad exigida. En efecto, en el marco del antiguo artículo 38 se producían dos consecuencias, por un lado, se trasladaba al responsable la obligación de responder por la sanción, que era lo fundamental y, por otro, se imponía al responsable la obligación de hacer frente a los daños causados por su acción antijurídica, que era la consecuencia de la infracción. Si todo ello es así, no cabe diferenciar a efectos de suspensión, como hizo el Tribunal Central y confirma la Sala entre sanción y cuota, ya que ambos conceptos deben seguir la misma suerte, pues si se declara que el responsable no puede ser merecedor de la sanción en estos casos la consecuencia inmediata debe ser la imposibilidad de exigir la cuota al mismo».

las sanciones, las decisiones e incidencias que en cada caso se produjesen (art. 29.3). La intención del RGRST en este punto es manifiestamente clara, como probablemente también lo es la del artículo 212.3 de la LGT que habla, asimismo, de firmeza en vía administrativa. Ahora bien, la cuestión es qué debe entenderse por «firmeza en vía administrativa», ya que esta terminología resulta equívoca, pues la firmeza es una cualidad intrínseca de determinadas resoluciones judiciales, y no administrativas (art. 245.3 LOPJ). Y en tal caso, dos son las posibles posturas:

- a) En primer lugar, la referida al agotamiento de la vía administrativa (concepto definido en el art. 109 LRJPAC y art. 227 LGT, así como en el art. 103.dos.4 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, que creaba la AEAT, respecto de la Administración del Estado) a la que parece referirse la literalidad del precepto, que no habla de firmeza sin más, sino de la firmeza en vía administrativa. De esta manera, no podría iniciarse ejecución alguna hasta tanto finalizase la reclamación económico-administrativa.
- b) En segundo lugar, la postura más razonable de que la firmeza en vía administrativa solo se produce cuando el acto administrativo es inatacable, por no haberse interpuesto o por haberse resuelto ya, cualquier recurso o reclamación, administrativa o judicial, contra él. Dicho de otra manera, que hasta la completa y definitiva resolución del recurso jurisdiccional, en el caso de que fuera desestimado, no podría decirse que la sanción había quedado firme en vía administrativa, siendo innecesario afianzar su importe, pues nada habría que suspender.

De esas dos posibles interpretaciones, los reglamentos sancionador y revisor que desarrollan las previsiones contenidas en la LGT, se decantan claramente por la primera de las opciones. La jurisprudencia del TS aunque en un primer momento se inclinó por la segunda de esas posibles interpretaciones, últimamente ha variado su criterio. Así, la STS de 18 de septiembre de 2001 (NFJ011114), dictada en un recurso en interés de ley, señalaba que «hasta la resolución del oportuno recurso jurisdiccional, en el supuesto de que fuera desestimado, no podría decirse que la sanción había quedado firme en vía administrativa». Y de la misma opinión participaba la STS de 5 de febrero de 2004. Es más, la AN primero [SAN de 8 de marzo de 2001 (NFJ011102)] y el propio TS después [STS de 4 de febrero de 2002 (NFJ011804)] señalaron que, como la suspensión sin garantía otorga al recurrente una posición más favorable, la inexigibilidad de garantía debía aplicarse con carácter retroactivo. Sin embargo, parece que la voluntad del Legislador y del Reglamentista ha sido la de referirse al agotamiento de la vía administrativa, sin más, aunque el acto que ultime la vía económico-administrativa no sea firme, al estar impugnado judicialmente. Prueba de ello es el concepto que utiliza para la determinación del momento de devengo de los intereses de demora, que, por definición, no puede ser distinto al de la posible ejecución forzosa mediante el procedimiento de apremio, como se deduce del artículo 26 de la LGT. El problema surge desde el momento en que tanto la LGT como sus Reglamentos de desarrollo, utilizan el concepto de «firmeza» en lugar de referirse al «fin de la vía administrativa» (correctamente utilizado a la hora de referirse al devengo de los intereses de demora). Los últimos pronunciamientos del TS –en contra de su propia doctrina anterior– parecen darle la razón a las pretensiones administrativas. Así, la STS de 7 de marzo de 2005 (NFJ019083) señala que la frase «hasta que sean firmes en vía administrativa» puede entenderse en tres sentidos:

- a) Lo que se exige es que haya causado estado en esa vía administrativa (extremo este que no se producirá si se recurrió en vía judicial).
- b) Son firmes en el momento en que haya resolución definitiva del recurso contencioso.
- c) La suspensión se extiende hasta el momento en que se decida por el Tribunal contencioso-administrativo sobre las medidas cautelares en pieza separada.

De las tres posibilidades apuntadas, el TS se inclina por la tercera, variando su doctrina anterior. Sin embargo, lo cierto es que en la STS de 5 de octubre de 2004 (NFJ018637), se formuló un Voto particular y en la STS de 7 de marzo de 2004, tres. En dichos Votos particulares subyace la tesis en virtud de la cual se coloca al ciudadano en la vía judicial en una situación más desfavorable de la que ostentaba en la vía previa administrativa, lo que además de inaceptable supone una clara contradicción con lo que la tutela judicial efectiva y la presunción de inocencia comportan. Con claridad lo había expresado ya con anterioridad el propio TS, en Sentencia de 29 de enero de 2003 (NFJ014859), en la que se señalaba que la exigencia de garantía para la oportuna suspensión de la ejecutividad de la sanción tributaria implicaba un evidente menoscabo del principio constitucional de presunción de inocencia, hasta tanto no se produjese la oportuna firmeza jurídica⁴⁵. Con

⁴⁵ «Como se infiere de la secuencia normativa acabada de exponer, se observa que el principio de "presunción de inocencia" previsto en el artículo 24.2 de la Constitución (que, a pesar de sus connotaciones penales, es perfectamente aplicable a las infracciones y sanciones administrativas y tributarias) y el principio –sinónimo del anterior– de "presunción de no existencia de responsabilidad administrativa mientras no se demuestre lo contrario", que se traducen en el axioma de que "la resolución será ejecutiva –solo– cuando ponga fin a la vía administrativa" (sin necesidad, en consecuencia, de instar, mientras tanto, su suspensión, con o sin fianza, para obviar su ejecutividad), no tienen reflejo efectivo y formal en el ordenamiento de tal naturaleza hasta la Ley 30/1992, referida, de entrada, exclusivamente, al ámbito puramente administrativo (pues, según la disp. adic. quinta de la misma, los procedimientos administrativos en materia tributaria... se regirán por su normativa específica y –solo–, subsidiariamente, por las disposiciones de esta Ley –la 30/1992, se entiende–). Y tales principios y criterios normativos no se plasman en disposiciones tributarias –sobre todo en lo que afecta a las infracciones y sanciones de dicho carácter– hasta que, según hemos visto, se reforma el artículo 81 de la LGT por la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (cuyo actual apdo. 3 establece que "la ejecución de las sanciones tributarias quedará automáticamente suspendida sin necesidad de aportar garantía por la presentación en tiempo y forma del recurso o de la reclamación administrativa que contra aquellas proceda y sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa"). Sorprende que la Ley 25/1995 dijera (en el reformado –por la misma– art. 81.3 de la LGT) que "la interposición de cualquier recurso o reclamación no suspenderá la ejecución de la sanción impuesta" (es decir, con otras palabras, que "las sanciones tributarias son ejecutivas desde el momento en que se imponen"), a diferencia de lo ya dispuesto en la Ley 30/1992 (según la que las sanciones administrativas solo son ejecutivas cuando son firmes en vía administrativa). Tal redacción ha sido objeto de una crítica acervada, ya que conculca el derecho constitucional a la presunción de inocencia y significa, en cierto modo, el considerar a los contribuyentes infractores natos (con la consecuente desvirtuación de lo establecido al respecto en la Constitución). Ya, posteriormente, el artículo 37 del Real Decreto 1930/1998 (regulador del Régimen Sancionador Tributario) y el nuevo artículo 63 bis.11 del Real Decreto 939/1986 (RGIT), modificado por el Real Decreto 1930/1998 acabado de citar, reiteran lo al efecto establecido en el vigente artículo 81.3 de la LGT (después de la reforma entronizada por la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes). III. Como hemos indicado en el fundamento de derecho tercero de la presente sentencia, entendemos que la solución a arbitrar en el caso de autos es la pergeñada como segunda alternativa en el mencionado fundamento. Pero no, en realidad, y desde un prisma formal, en razón a lo establecido en la exposición de motivos y en los artículos 107.4, 137.1 y 138.3.1 de la Ley 30/1992 (aunque deben primar, materialmente, en el ámbito de las sanciones tributarias, los principios constitucionales que subyacen en dichos preceptos), sino en virtud, ya, de lo

estos antecedentes, no era difícil presagiar que los propios TSJ hayan seguido caminos dispares, pues mientras los TSJ de Valencia y Cataluña mantienen la suspensión de la sanción hasta tanto no haya fallo, otros TSJ como el de Castilla-La Mancha o la propia AN, siguen criterios opuestos, obligando al reclamante a garantizar el importe de esa deuda suspensa en la que las sanciones se resuelven. Un buen exponente de esa correcta exégesis que la Ley 7/2012 podría haber clarificado nos la ofrece la STSJ de Cataluña de 19 de noviembre de 2005, en la que, con cita expresa del cambio de criterio sufrido por el TS, llega a una conclusión, a mi juicio, plausible:

«El referido criterio acaba de ser modificado por esta Sala, y de nuevo, en fechas recientes, a la vista de la última jurisprudencia sobre la cuestión, contenida en la STS de 5 de octubre de 2004 y, sobre todo, de su reiteración en la STS (Pleno de la Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 7 de marzo de 2005. En la referida Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de marzo de 2005 se sientan las siguientes conclusiones (...) En tal sentido, ha de recordarse que la potestad sancionadora tributaria se regula en la Ley 58/2003 por vez primera como adecuadamente separada y autónoma de la potestad tributaria en general, dejando de una vez por todas de formar parte de la deuda tributaria las sanciones de tal tipo. Como ya destacara el Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva LGT, de 23 de enero de 2003, se clarifica, desde la propia estructura de la Ley, la distinción sustancial entre las normas reguladoras del instituto del tributo y las que presentan la naturaleza de *ius puniendi*, lo que supone la asunción definitiva de la diversidad esencial entre las potestades para la aplicación de los tributos y la sancionadora, de

previsto –como traducción, precisamente, del criterio plasmado en dichas normas– en el artículo 35 y disposición final primera de la Ley 1/1998, en el artículo 81.3 y 4 de la LGT (una vez reformado por la citada Ley), en el artículo 37 del Real Decreto 1930/1998 y en el artículo 63 bis.11 del Real Decreto 939/1986 (introducido *ex novo* por el anterior RD 1930/1998). En efecto, las Sentencias de esta Sección y Sala de 29 de octubre de 1999, 6 de mayo y 12 de junio de 2000 y 16 de octubre y 3 de diciembre de 2002 –en un asunto prácticamente idéntico al de las presentes actuaciones– han dejado sentado, primero, que «el apartado 3 del artículo 81 de la LGT modificado por la Ley 25/1995 contiene una norma general contraria radicalmente a lo dispuesto en el artículo 138.3 de la Ley 30/1992, y el apartado 4 una excepción concretísima respecto de la norma general anterior. Es de observar que cuando se introdujo dicho precepto hacía tres años que estaba vigente el artículo 138.3 de la Ley 30/1992, lo cual demuestra –en principio, se añade ahora– que esta ley no era aplicable en materia tributaria». Pero estas mismas sentencias, a la vista de los nuevos artículos 35 de la ley 1/1998, 81.3 de la LGT (reformado por la Ley anterior) y 37 del Real Decreto 1930/1998 (y –se añade ahora, también– el 63 bis.11 introducido en el RD 939/1986 por el real decreto precedente) terminan afirmando: «Estos preceptos forman parte del régimen sancionador tributario, y por implicar una mayor garantía de los contribuyentes, en la medida en que pueden interponer recurso de reposición o reclamación económico-administrativa –como dice la Exposición de Motivos de la Ley 1/1998– sin necesidad de prestar garantía, ha de concluirse que, por tratarse de unas normas más beneficiosas, deben ser aplicadas con carácter retroactivo, lo cual significa que, en el presente caso –como así ha sido resuelto por la sentencia de instancia–, ha de confirmarse el reconocimiento que se ha hecho a la entidad ahora recurrida del derecho que tenía en la vía económico-administrativa a la suspensión del ingreso –y recaudación en vía ejecutiva de apremio– de las sanciones tributarias, sin prestar garantía alguna –bien entendido que tal reconocimiento es posible porque dicha cuestión concreta de la suspensión no es firme en la vía administrativa–». En consecuencia, la solución que se mantiene y se arbitra en esta sentencia (y en la de instancia) es la de «no ejecutividad de las sanciones en materia tributaria mientras no sean firmes en vía administrativa –es decir, mientras no se incoe el oportuno recurso contencioso-administrativo y no se dicte la pertinente resolución jurisdiccional, o, en su caso, no se consienta el acuerdo sancionador–, y, por tanto, la innecesariedad de afianzar su importe, pues no hay nada que suspender».

los principios que informan el ejercicio de unas y otra, así como del régimen jurídico de los ingresos tributarios y las sanciones. Y ha de destacarse también que, en materia tributaria, el principio general, según la jurisprudencia, es mantener en vía jurisdiccional el mismo criterio que el legislador adopta en vía administrativa y económico-administrativa, pues hay que entender que el propio legislador recoge la adecuada ponderación de los intereses en juego, que ha de mantenerse, en principio, en vía contencioso-administrativa. En tal sentido, ya la Sentencia del Pleno de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 6 de octubre de 1998 (como recuerda la citada Sentencia, también del Pleno, de 7 de marzo de 2005 y en relación con la impugnación genérica de las liquidaciones de las deudas tributarias), la aplicación de ese mismo criterio: en la medida en que la Administración ha reconocido, y el legislador ha sancionado, que la inmediata ejecución del acto administrativo de gestión tributaria causa daños o perjuicios al contribuyente, procede la suspensión de su ejecutividad cuando se asegure suficientemente el pago de la deuda tributaria. Por tanto, si el legislador ha entendido que es procedente la suspensión sin garantía de las sanciones tributarias en vía administrativa y económico-administrativa, tal criterio es el que ha de mantenerse, como principio general, en vía jurisdiccional, una vez desaparecido el obstáculo que representaba el citado artículo 38 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario, derogado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario, en donde no se condiciona la subsistencia de la suspensión de las sanciones a la existencia de garantía como hacía su predecesor. Al no existir ni invocarse en el presente caso circunstancia alguna especial que permita apartarnos del principio general aludido, procede la interesada suspensión de la sanción tributaria sin necesidad de prestación de garantía, tal como se pretende en el recurso de apelación. Y dado el sentido de la presente Sentencia, no procede hacer especial pronunciamiento sobre las costas procesales de esta apelación (art. 139.2 LJCA)».

Este mismo criterio lo reitera el propio TSJ de Cataluña en Sentencia de 4 de junio de 2009 (NFJ035543), pues de exigirse el afianzamiento del importe de la sanción, sin que previamente se hubiese resuelto sobre la conformidad o no a Derecho de la infracción, se estaría presumiendo la culpabilidad del interesado, infringiéndose con ello así el artículo 24.2 de la CE⁴⁶. Y efectivamente,

⁴⁶ «El criterio de esta Sala en materia de suspensión de la ejecutividad de las sanciones tributarias se viene manifestando en varias sentencias y en numerosos autos dictados prácticamente a diario en las piezas separadas respectivas de los correspondientes recursos contencioso-administrativos en que se impugnan, y puede resumirse así. Ha de estarse al criterio sentado en la STS (Pleno de la Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 7 de marzo de 2005, de la cual resulta que habrá de ser la Sala la que, en cada caso concreto y en el ejercicio de su peculiar potestad decisoria cautelar, y ponderando, además, los intereses públicos y privados en juego, adopte la decisión, en la pieza separada de suspensión, que al respecto estime como pertinente. En tal sentido, ha de recordarse que la potestad sancionadora tributaria se regula en la Ley 58/2003, General Tributaria, por vez primera como adecuadamente separada y autónoma de la potestad tributaria en general, dejando de una vez por todas de formar parte de la deuda tributaria las sanciones de tal tipo. Como ya destacara el Informe sobre el borrador del Anteproyecto de dicha Ley, de 23 de enero de 2003, se clarifica, desde la propia estructura de la ley, la distinción sustancial entre las normas reguladoras del instituto del tributo y las que presentan la naturaleza de *ius puniendi*, lo que supone la asunción definitiva de la diversidad esencial entre las potestades

esta es la solución correcta, pues en nada parece que vaya a menoscabarse la sólida posición de la Administración autora de la sanción recurrida si se mantiene la suspensión de esta, máxime, cuando la Abogacía del Estado ni demuestra, ni podría hacerlo, la generación de perjuicio alguno para el interés público en la generalidad de los casos, pero no puede decirse precisamente lo mismo del recurrente, que podría ver dañada su presunción de inocencia y el derecho a la tutela judicial efectiva, además de un quebranto económico nada desdeñable. Con ello, se salvaguardan mucho mejor los intereses generales, toda vez que la posible anulación en su día de las sanciones impugnadas, determinaría, de haberse impuesto su afianzamiento, la consiguiente obligación por parte de la Hacienda Pública, de devolver con intereses de demora el importe de la garantía satisfecha por el recurrente.

Por último, resta añadir que la Ley 7/2012 ha incidido en otros aspectos, toda vez que la interposición de un recurso de reposición o de una reclamación económico-administrativa tampoco suspenderá sin garantías las responsabilidades relativas al pago de sanciones y deudas tributarias previstas en el artículo 42.2 de la LGT, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, respecto a las siguientes personas o entidades:

para la aplicación de los tributos y la sancionadora, de los principios que informan el ejercicio de unas y otra, así como del régimen jurídico de los ingresos tributarios y las sanciones. Ha de destacarse también que, en materia tributaria, el principio general, según la jurisprudencia, es mantener en vía jurisdiccional el mismo criterio que el legislador adopta en vía administrativa y económico-administrativa, pues hay que entender que el propio legislador recoge la adecuada ponderación de los intereses en juego, que ha de mantenerse, en principio, en vía contencioso-administrativa. En tal sentido, ya la sentencia del Pleno de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 6 de octubre de 1998 (como recuerda la citada sentencia, también del Pleno, de 7 de marzo de 2005 y en relación con la impugnación genérica de las liquidaciones de las deudas tributarias), la aplicación de ese mismo criterio: en la medida en que la Administración ha reconocido, y el legislador ha sancionado, que la inmediata ejecución del acto administrativo de gestión tributaria causa daños o perjuicios al contribuyente, procede la suspensión de su ejecutividad cuando se asegure suficientemente el pago de la deuda tributaria. Por tanto, si el legislador ha entendido que es procedente la suspensión sin garantía de las sanciones tributarias en vía administrativa y económico-administrativa (art. 213.2 LGT 58/2003), tal criterio es el que ha de mantenerse, como principio general, en vía jurisdiccional, una vez desaparecido el obstáculo que representaba el artículo 38 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario, derogado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario, en donde no se condiciona la subsistencia de la suspensión de las sanciones a la existencia de garantía como hacía su predecesor. También de forma cotidiana, la Sala de la Audiencia Nacional sigue criterios análogos respecto de la suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias objeto de impugnación ante ella, acordando tal suspensión sin garantía valorando los distintos intereses en conflicto que impone el artículo 130.1 de la LJCA, es decir el perjuicio económico que la parte le supondría el ingreso en los breves plazos establecidos en el procedimiento de recaudación de la cantidad correspondiente al importe de la sanción recurrida y teniendo en cuenta: A) De un lado, que en el caso de sanciones pecuniarias impuestas por la comisión de una infracción tributaria no se causa una perturbación grave de los intereses generales o de tercero como requiere el artículo 130.2 de la LJCA, puesto que la finalidad de la multa no es recaudatoria; y B) De otro lado, que la suspensión del pago de una sanción tributaria sin contrapartida de fianza alguna es una garantía que se conecta con el principio de culpabilidad exigible en toda infracción tributaria, y por ello, con el principio de presunción de inocencia consagrado en el artículo 24.2 de la Constitución Española, presunción que solo con la sentencia judicial queda consolidada, momento en el que y no antes procede la ejecución del acto sancionado. Por todo ello, cuando como ocurre en el presente caso no concurre ni se invoca circunstancia especial alguna que permita apartarnos del principio general señalado, ha de concluirse que procede la suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias impuestas, sin necesidad de prestar fianza o garantía alguna, pues de exigirse esta sin que previamente se haya resuelto sobre la conformidad o no a derecho de la infracción que se sanciona, sería tanto como presumir la culpabilidad de esta parte con infracción del dictado artículo 24.2 de la Constitución Española».

- Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.
- Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.
- Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.
- Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquellos.

XVI. MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 224 DE LA LGT

En relación con la suspensión de la ejecución del acto recurrido en reposición, la Ley 7/2012 modifica el apartado 1 del artículo 224 relativo al importe de la cuantía que es necesario depositar para la suspensión del acto impugnado. A partir de ahora el importe de la misma ha de cubrir los recargos que pudiesen ser exigibles en caso de ejecución de la garantía (anteriormente solamente cubría los recargos que pudieran resultar exigibles hasta el momento de la solicitud de suspensión).

XVII. MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 233.1 DE LA LGT

La Ley 7/2012 modifica también, en el mismo sentido que el expresado en relación con el artículo 224 de la LGT, el apartado 1 del artículo 233 respecto de la suspensión en vía económico-administrativa.

XVIII. INTRODUCCIÓN DE UNA NUEVA DISPOSICIÓN ADICIONAL DECIMOCTAVA

La Ley 7/2012 introduce en esta disposición adicional decimoctava una nueva obligación de información para los contribuyentes sobre bienes y derechos situados en el extranjero, en particular, cuentas bancarias radicadas fuera de España de las que sean titulares o beneficiarios o en las que figuren como autorizados o de alguna otra forma ostenten poder de disposición; pero también sobre títulos, activos, valores depositados o situados en el extranjero; bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles de su titularidad situados en el extranjero, estableciendo además un régimen sancionador específico para el caso de incumplimiento de este deber de información. Finalmente se contempla que las normas de cada tributo puedan prever consecuencias adicionales por estos incumplimientos. Esta obligación se extiende a quienes tengan

la consideración de titulares reales (art. 4.2 de la Ley de Prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo).

El régimen de infracciones y sanciones diseñado por la Ley 7/2012 es el siguiente:

- Será infracción tributaria muy grave:
 - No presentar en plazo o presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos esa declaración informativa.
 - Presentar la información por medios distintos a los telemáticos, cuando exista obligación de hacerlo.
- Sanciones relativas al incumplimiento de información:
 - Sobre cuentas en entidades de crédito situadas en el extranjero:
 - a) Para declaraciones no presentadas o presentadas de forma incompleta, inexacta o con datos falsos: 5.000 euros por dato, con un mínimo de 10.000 euros.
 - b) Para declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento de la Administración o presentadas por medios distintos a los telemáticos existiendo obligación de hacerlo: 100 euros por dato, con un mínimo de 1.500 euros.
 - Sobre títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidos en el extranjero:
 - a) Para declaraciones no presentadas o presentadas de forma incompleta, inexacta o con datos falsos: 5.000 euros por dato, con un mínimo de 10.000 euros.
 - b) Para declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento de la Administración o presentadas por medios distintos a los telemáticos existiendo obligación de hacerlo: 100 euros por dato, con un mínimo de 1.500 euros.
 - Sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero:
 - a) Para declaraciones no presentadas o presentadas de forma incompleta, inexacta o con datos falsos: 5.000 euros por dato, con un mínimo de 10.000 euros.
 - b) Para declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento de la Administración o presentadas por medios distintos a los telemá-

ticos existiendo obligación de hacerlo: 100 euros por dato, con un mínimo de 1.500 euros.

- Incompatibilidad de estas sanciones con las establecidas por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o las condiciones de determinadas autorizaciones y por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información.
- Posibilidad de que las leyes reguladoras de cada tributo establezcan consecuencias específicas para el caso de incumplimiento de esta nueva obligación de información sobre cuentas, títulos, valores y bienes inmuebles situados en el extranjero.

El contenido de esta disposición adicional decimoctava no puede entenderse sin referencia a las previsiones contenidas en el Real Decreto-Ley 12/2012, relativas a la amnistía fiscal. En primer lugar, cabe reseñar que, a diferencia de la obligación de información sobre cuentas y valores situados en el interior del país, en este caso la obligación de información no se impone a las entidades financieras, sino a los particulares. La diferencia es muy relevante, pues mientras aquellas cuentan con una poderosa organización informática y medios materiales extraordinarios, los particulares no disponen de tales medios. A ello se añade que se aplica un régimen sancionador realmente desorbitado: 5.000 euros para cada dato no declarado, con un mínimo de 10.000. A las entidades financieras, en el caso del incumplimiento de las obligaciones de información, se les impone la sanción contemplada en el artículo 199 de la LGT, con unos importes que oscilan entre los 200 o 500 euros. Es decir, el particular incumplidor es sancionado hasta 50 veces más que una entidad financiera. Posiblemente en la mente del Legislador la diferencia parezca justa y razonable, pues todo aquel que abre una cuenta en el extranjero es un defraudador en potencia y sabe perfectamente lo que allí se contiene o esconde. Pero las personas normales y corrientes saben de los miles de estudiantes que han acudido al extranjero para cursar estancias Erasmus y que, por este motivo, han abierto cuentas en otros Estados. Es fácil que alguno de ellos olvide esta declaración, y con un «saldo defraudador» de apenas 20 euros, se enfrenten a una sanción de 10.000 euros si la Administración llega a tener conocimiento de este hecho. Ejemplos como este puede haber a cientos: trabajadores inmigrantes que proceden del extranjero, que pasan a ser residentes, trabajadores que se trasladan al extranjero, sin perder su condición de residentes, etc.; muchas circunstancias, muy alejadas de la defraudación, y a las que se les aplica una obligación generalizada y un régimen sancionador objetivo muy distante del sentido común y de lo razonable. Evidentemente, hubiera sido más razonable un umbral mínimo de valor de esas cuentas (100.000 euros, por ejemplo, o un valor equiparable al que dispensa de declarar en el Impuesto sobre el Patrimonio) que excluyese de esta declaración todas las situaciones en las que no existe una voluntad real de ocultar bienes de valor significativo a la Hacienda Pública. También resulta desproporcionado el régimen sancionador, pues estas sanciones, verdaderamente impresionantes, se imponen por igual al que no declara una cuenta con 1.000 euros que al que oculta una cuenta con 100.000.000. Por otra parte, resulta muy censurable que no se hayan atendido algunas cuestiones obvias. Así, por ejemplo:

- a) La obligación no debería haberse hecho extensiva a personas que no tuvieran la condición de titular de la cuenta, o cuanto menos, que no fuesen autorizados. La mención al poder de disposición es un concepto jurídico indeterminado, que además supone interpretar, conforme a nuestro derecho interno, las diferentes posiciones subjetivas que puedan existir en los contratos bancarios conforme a la legislación del Estado donde esté abierta la cuenta y que pueden responder a tradiciones jurídicas muy alejadas de la nuestra.
- b) En ningún caso debería haberse sancionado el incumplimiento de esta obligación cuando el contribuyente declarase bajo condición de no residente, aunque después se comprobase que era residente.

XIX. INTRODUCCIÓN DE UNA NUEVA DISPOSICIÓN ADICIONAL DECIMONOVENA

La Ley 7/2012, introduce esta disposición adicional decimonovena estableciendo que en los procesos por delito contra la Hacienda Pública los órganos de recaudación de la AEAT mantendrán la competencia para investigar, bajo la supervisión de la autoridad judicial, el patrimonio de los posibles responsables, utilizando para ello las facultades previstas en los artículos 93, 94 y 162 de la LGT y pudiendo, en su caso, adoptar las correspondientes medidas cautelares. Como ya hemos tenido ocasión de exponer, esta modificación incide de nuevo en las competencias judiciales de manera inapropiada, sustrayendo al Juez Instructor del ejercicio de sus legítimas competencias, al que se le priva de que siga valorando la necesidad de solicitar el apoyo de la AEAT. Por el contrario, la Ley 7/2012 faculta a que sea esta la que tome la iniciativa, usurpando competencias genuinamente judiciales (no es extraño en modo alguno el caso en el que los ejercicios impositivos concernidos en la querella presentada por el Ministerio Fiscal a instancia de la AEAT estén 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 Fiscal, extremo este que evidentemente se verá ya muy dificultado). Debe además advertirse que la Administración carece de competencia alguna para determinar el importe de la responsabilidad derivada de la comisión del delito, ya que esto es una facultad exclusiva del Juez de lo Penal (ni siquiera del Juez Instructor) una vez celebrado el juicio oral, por lo que la medida cautelar que se adoptase por la AEAT sería totalmente arbitraria, al referirse a una cuantía sobre la que no se ha pronunciado, ni tan siquiera de forma provisional, el propio Juez Instructor. Igualmente, no se fija un momento para que la Administración pueda hacer uso de esta facultad, abriéndose con ello la posibilidad de actuar incluso antes de que exista un pronunciamiento del Juez Instructor sobre los visos de verosimilitud de la acusación formulada y que dieron lugar a las diligencias previas penales.

LA ACTUALIZACIÓN DE BALANCES AUTORIZADA POR LA LEY 16/2012

Joaquín Blasco Merino

*Inspector de Hacienda del Estado
Licenciado en Ciencias Económicas*

EXTRACTO

Se analiza desde un punto de vista fiscal los principales aspectos objetivos, subjetivos y temporales del régimen de actualización de balances autorizado por el artículo 9 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica matizando las semejanzas y diferencias con la anterior actualización de balances (aprobada por el Real Decreto-Ley 7/1996 y por el Real Decreto 2607/1996) y con el procedimiento de cálculo de la corrección monetaria de la plusvalía gravable en supuestos de transmisión de determinados bienes inmuebles que regula el artículo 15.9 del TRLIS.

Palabras clave: actualización de balances y Ley 16/2012.

Fecha de entrada: 23-01-2013 / *Fecha de aceptación:* 25-01-2013

REVALUATION AUTHORIZED BY LAW 16/2012

Joaquín Blasco Merino

ABSTRACT

Is analyzed from a tax point of view the main objective aspects, subjective and temporary revaluation scheme authorized by Article 9 of Law 16/2012, of 27 December, by adopting various taxation measures aimed at consolidating public finances and boost economic activity qualifying the similarities and differences with the previous revaluation (approved by Royal Decree-Law 7/1996 and Royal Decree 2607/1996) and the procedure for calculating the correction taxable capital gain monetary transmission in cases of certain immovable property provided under Article 15.9 to TRLIS.

Keywords: revaluation and Law 16/2012.

Sumario

- I. Objeto y alcance
- II. Personas y entidades que pueden acogerse
- III. Elementos actualizables y operaciones no amparadas
 - 1. Por su naturaleza
 - 2. Por su ubicación geográfica
 - 3. Por la aplicación o funcionalidad de los elementos
 - 4. Operaciones no amparadas por la actualización
- IV. Aspectos temporales de las operaciones de actualización
- V. Mecánica de las operaciones de actualización
 - 1. Aplicación de los coeficientes de actualización y cálculo del incremento neto de valor
 - 2. Aplicación del ratio de financiación
 - 3. Importe de la revalorización
- VI. Fiscalidad de las revalorizaciones de los valores contables. Repercusiones en los ejercicios posteriores
 - 1. Gravamen Único
 - 2. Amortización de elementos patrimoniales actualizados
 - 3. Tratamiento de las rentas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales actualizados
 - 4. Consecuencias de la aplicación indebida de la cuenta «Reserva de revalorización»
- VII. Comprobación y destino de la cuenta «Reserva de revalorización»
- VIII. Información adicional de las operaciones de actualización
- IX. Conclusiones

I. OBJETO Y ALCANCE

El artículo 9 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (en adelante Ley 16/2012), autoriza una actualización de balances cuyo objeto es el reconocimiento en contabilidad, de acuerdo con el efecto de la erosión monetaria, de valores más actuales que los aplicados con base en el principio de precio de adquisición, con una carga fiscal reducida.

La actualización de los valores de elementos patrimoniales conforme a una disposición legal es una de las excepciones contempladas por la normativa mercantil al principio general de que los bienes a los que le es aplicable la actualización se deben registrar contablemente por su precio de adquisición. Así, la actualización de balances aprobada, basada en índices que tratan de compensar la depreciación monetaria que pueden haber sufrido fundamentalmente los inmovilizados materiales y las inversiones inmobiliarias por el paso del tiempo, podrá ser reflejada en la contabilidad mercantil de las empresas siempre que los valores resultantes de las operaciones de actualización no superen el valor estimado de mercado de los activos revaluados.

Con esta nueva actualización de balances, es la octava vez que en la práctica contable española se permite revalorizar los elementos patrimoniales, si bien, en este caso, con una carga fiscal directa, con base en índices aprobados por una norma fiscal con trascendencia contable. Las anteriores revalorizaciones tuvieron lugar respecto de los ejercicios 1964, 1973, 1977, 1979, 1981, 1983 y 1996. Todo ello sin perjuicio de las actualizaciones de balances aprobadas por las Diputaciones Forales Vascas.

La norma tiene como precedente normativo más inmediato la actualización de balances que se aprobó por el Real Decreto-Ley 7/1996 cuyo contenido es bastante similar con pequeñas diferencias.

En todo caso, la actualización de balances regulada en la Ley 16/2012 tiene carácter voluntario, ahora bien, si se opta por actualizar su alcance será general, esto es, deberá afectar a la totalidad de elementos patrimoniales susceptibles de ser actualizados, salvo en el caso de los inmuebles, respecto a los cuales podrá optarse por su actualización de forma independiente para cada uno de ellos. En el caso de inmuebles, la actualización deberá realizarse distinguiendo entre el valor del suelo y el de la construcción.

Se contempla asimismo un supuesto particular tratándose de sociedades que tributan en régimen de declaración consolidada por la cual la opción de actualizar es independiente respecto de cada una de las sociedades que integran el grupo, pudiendo unas actualizar y otras no.

II. PERSONAS Y ENTIDADES QUE PUEDEN ACOGERSE

Podrán actualizar sus balances las siguientes personas y entidades:

1. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS) o los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante IRNR) con establecimiento permanente en España, siempre que unos y otros lleven su contabilidad de acuerdo con lo dispuesto en el Código de Comercio o con las normas que les puedan resultar específicamente aplicables.

Así, ningún sujeto pasivo del IS ve incrementadas sus obligaciones de índole contable o registral para poder acogerse a la actualización de balances, al establecerse estas en los mismos términos a los previstos en el artículo 133.1 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 (en adelante TRLIS).

2. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF) que realicen actividades económicas, siempre que cumplan los siguientes requisitos de índole contable y registral:
 - Respecto de las actividades empresariales cuyo rendimiento se determine en la modalidad normal del método de estimación directa, que lleven contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio.
 - Respecto de las actividades empresariales cuyo rendimiento se determine en la modalidad simplificada del método de estimación directa, que lleven los libros registros a que se refiere el artículo 68.2 del Reglamento del IRPF aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (en adelante RIRPF).
 - Respecto de las actividades empresariales que no tengan carácter mercantil de acuerdo con el Código de Comercio, que lleven los libros registros a que se refiere el artículo 68.2 del RIRPF.
 - Respecto de las actividades profesionales cuyo rendimiento se determine en el método de estimación directa, que lleven los libros registros a que se refiere el artículo 68.3 del RIRPF.
 - Respecto de las actividades económicas cuyo rendimiento se determine por el método de estimación objetiva, que lleven el libro registro de bienes de inversión y/o el libro registro de ventas o ingresos que establece el artículo 68.7 del RIRPF.
 - Todo ello sin perjuicio de que los contribuyentes que lleven contabilidad de acuerdo a lo previsto en el Código de Comercio, no estarán obligados a llevar los libros registros establecidos en el artículo 68 del RIRPF.

III.ELEMENTOS ACTUALIZABLES Y OPERACIONES NO AMPARADAS

Como sabemos, la actualización de balances aprobada por el artículo 9 de la Ley 16/2012 tiene carácter voluntario. Ahora bien, si se decide revalorizar, la actualización deberá tener carácter general abarcando a la totalidad de elementos susceptibles de la misma, salvo en el caso de los inmuebles, respecto a los cuales podrá optarse por su actualización de forma independiente para cada uno de ellos.

Son susceptibles de actualización:

1. POR SU NATURALEZA

Con carácter general, solo son susceptibles de actualización los elementos del Inmovilizado Material y las Inversiones Inmobiliarias no siendo actualizables ni los elementos del inmovilizado financiero, ni los del inmovilizado intangible ni los que integren el activo circulante de las empresas.

Recordar que:

- Los Inmovilizados Materiales se incluyen en el subgrupo 21 del cuadro de cuentas que recoge el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (en adelante PGC) y se definen en el mismo como «Elementos del activo tangibles representados por bienes, muebles o inmuebles, excepto los que deban ser clasificados en otros subgrupos, en particular en el subgrupo 22».
- Las Inversiones Inmobiliarias se incluyen en el subgrupo 22 del cuadro de cuentas que recoge el PGC y se definen en el mismo como «Activos no corrientes que sean inmuebles y que se posean para obtener rentas, plusvalías o ambas, en lugar de para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos o su venta en el curso ordinario de las operaciones».

La Ley 16/2012 no establece ningún precepto específico sobre el «inmovilizado material en curso» (cuentas incluidas en el subgrupo 23 del cuadro de cuentas del PGC). No obstante, teniendo en cuenta que en el modelo de balance de las cuentas anuales dicha partida figura en el epígrafe del inmovilizado material y que en la anterior actualización de balances aprobada por el Real Decreto-Ley 7/1996 no se incluía mención expresa sobre dichos activos pero en su posterior desarrollo reglamentario aprobado por el Real Decreto 2607/1996 se posibilitó la actualización de los «inmovilizados materiales en curso», parece razonable que la interpretación que se haga de la norma determine que sea aplicable a los citados «inmovilizados materiales en curso».

Esta regla general presenta tres excepciones:

- Son actualizables los elementos del Inmovilizado Material o Inversiones Inmobiliarias adquiridos en régimen de arrendamiento financiero se haya ejercitado o no la opción de compra. Ahora bien, la actualización queda condicionada en este último caso, con carácter resolutorio, a que definitivamente se ejercite la opción de compra existente. Correlativamente, las entidades de *leasing* no podrán actualizar los elementos cedidos en régimen de arrendamiento financiero.
- No son actualizables los terrenos y solares, incluso los incorporados a edificios construidos o en construcción, que formen parte del activo circulante de las empresas inmobiliarias.
- Son actualizables los elementos patrimoniales correspondientes a acuerdos de concesión registrados como activo intangible por las empresas concesionarias que deban aplicar los criterios contables establecidos por la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre, por la que se aprueban las normas de adaptación del PGC a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas.

2. POR SU UBICACIÓN GEOGRÁFICA

Resultan actualizables aquellos elementos patrimoniales que, siéndolo por su naturaleza, se encuentren situados tanto en España como en el extranjero.

Cuando se trate de sujetos pasivos no residentes que operan en España a través de establecimiento permanente, solo serán actualizables aquellos elementos patrimoniales que se encuentren afectos al establecimiento permanente citado, situados por lo tanto en España.

3. POR LA APLICACIÓN O FUNCIONALIDAD DE LOS ELEMENTOS

Resultan actualizables todos los elementos susceptibles por su naturaleza y ubicación geográfica que formen parte del patrimonio de las empresas, se encuentren o no afectos a la realización de actividades económicas, siempre que no estén fiscalmente amortizados, computándose a tales efectos la amortización mínima.

En realidad la Ley 16/2012 nada dice sobre la exigencia de la afectación. No obstante, si tenemos en cuenta la similitud de esta norma con la actualización de balances aprobada por el Real Decreto-Ley 7/1996 y que en el desarrollo reglamentario aprobado por el Real Decreto 2607/1996 se posibilitó la actualización a los inmovilizados estuvieran afectos o no parece razonable que este mismo régimen sea aplicable con la Ley 16/2012.

Tratándose de sujetos pasivos del IRPF la norma señala expresamente que los elementos patrimoniales deberán estar afectos a la realización de actividades económicas.

4. OPERACIONES NO AMPARADAS POR LA ACTUALIZACIÓN

La actualización no ampara:

- La incorporación de elementos patrimoniales ocultos o no registrados en contabilidad o en los libros registros correspondientes en el caso de contribuyentes del IRPF que estén obligados por dicho impuesto a la llevanza de los mismos.
- Ni la eliminación de pasivos inexistentes.

IV. ASPECTOS TEMPORALES DE LAS OPERACIONES DE ACTUALIZACIÓN

Las operaciones de actualización versarán sobre los elementos patrimoniales susceptibles que figuren en el balance integrante de las cuentas anuales correspondientes al primer ejercicio cerrado con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 16/2012 (28 de diciembre de 2012).

Por tanto, para las sociedades con ejercicio coincidente con el año natural se tomará el balance cerrado el 31 de diciembre de 2012.

Tratándose de sujetos pasivos del IRPF, se tomará los elementos que figuren en el balance o libro registro, según el caso, a 31 de diciembre de 2012.

Las operaciones de actualización deben realizarse entre la fecha de cierre del ejercicio al que corresponde el balance base para las operaciones de actualización y el día que termine el plazo para la aprobación de las cuentas anuales de las que aquel forma parte. Por tanto, para las sociedades con ejercicio coincidente con el año natural las operaciones de actualización se realizarán entre el 31 de diciembre de 2012 y el 30 de junio de 2013.

Tratándose de sujetos pasivos del IRPF, las operaciones de actualización se realizarán entre el 31 de diciembre de 2012 y el 30 de junio de 2013, fecha de finalización del plazo reglamentario de declaración del IRPF correspondiente a 2012.

Para los sujetos pasivos del IRPF no obligados a llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio, el importe de las revalorizaciones contables se reflejará en los libros registros correspondientes.

V. MECÁNICA DE LAS OPERACIONES DE ACTUALIZACIÓN

La mecánica de las operaciones de actualización aparece regulada en los apartados 5, 6 y 7 del artículo 9 de la Ley 16/2012 y es muy similar a la establecida en la anterior actualización de balances (aprobada por el RDL 7/1996 y por el RD 2607/1996) y a la corrección monetaria de la plusvalía gravable en supuestos de transmisión de determinados bienes inmuebles que regula el artículo 15.9 a) del TRLIS.

1. APLICACIÓN DE LOS COEFICIENTES DE ACTUALIZACIÓN Y CÁLCULO DEL INCREMENTO NETO DE VALOR

La tabla de coeficientes de actualización aprobada por el artículo 9.5 de la Ley 16/2012, coincidente con la que el artículo 15.9 a) del TRLIS establece para la corrección, por efecto de la inflación, de la plusvalía gravable en supuestos de transmisión de determinados bienes inmuebles durante 2012, es la siguiente:

Año de adquisición o producción del elemento patrimonial	Coeficientes
Con anterioridad a 1 de enero de 1984	2,2946
En el ejercicio 1984	2,0836
En el ejercicio 1985	1,9243
En el ejercicio 1986	1,8116
En el ejercicio 1987	1,7258
En el ejercicio 1988	1,6487
En el ejercicio 1989	1,5768
En el ejercicio 1990	1,5151
En el ejercicio 1991	1,4633
En el ejercicio 1992	1,4309
En el ejercicio 1993	1,4122
En el ejercicio 1994	1,3867
En el ejercicio 1995	1,3312
En el ejercicio 1996	1,2679
En el ejercicio 1997	1,2396
En el ejercicio 1998	1,2235
En el ejercicio 1999	1,215
En el ejercicio 2000	1,2089
En el ejercicio 2001	1,1839
En el ejercicio 2002	1,1696
	.../...

Año de adquisición o producción del elemento patrimonial	Coefficientes
.../...	
En el ejercicio 2003	1,1499
En el ejercicio 2004	1,1389
En el ejercicio 2005	1,1238
En el ejercicio 2006	1,1017
En el ejercicio 2007	1,0781
En el ejercicio 2008	1,0446
En el ejercicio 2009	1,0221
En el ejercicio 2010	1,01
En el ejercicio 2011	1,01
En el ejercicio 2012	1

1.1. Aplicación de los coeficientes de actualización en el caso general

Con carácter general, los coeficientes de actualización se aplicarán del siguiente modo:

- Sobre el precio de adquisición o coste de producción, atendiendo al año de adquisición o producción del elemento patrimonial. El coeficiente aplicable a las mejoras será el correspondiente al año en que se hubiesen realizado.
- Sobre las amortizaciones contables correspondientes al precio de adquisición o coste de producción que fueron fiscalmente deducibles, atendiendo al año en que se realizaron.

La redacción de la norma se refiere a las amortizaciones contables que fueron fiscalmente deducibles lo que, de una interpretación literal, supone que no se aplicará a las amortizaciones fiscales no contables por amortización acelerada o libertad de amortización.

La cuantificación de la amortización determinada por la norma difiere tanto de la que se recoge para la anterior actualización de balances (en la que se refería a la amortización fiscal) como de la relativa a la corrección monetaria (en la que se tiene en cuenta la amortización contable sin referencia a la deducibilidad fiscal).

EJEMPLO 1

Elemento patrimonial	Automóvil turismo
Fecha de adquisición	1 de julio de 2009
Precio de adquisición	50.000 euros
Amortización contable	16 % (coeficiente máximo de tablas)
Amortización fiscal	Igual que la contable

Solución

	Valor anterior		Valor posterior	
	Contable	Fiscal	Coeficientes actualización	Valor actualizado
Precio de adquisición	50.000,00	50.000,00	1,0221	51.105,00
Amortización 2009	4.000,00	4.000,00	1,0221	4.088,40
Amortización 2010	8.000,00	8.000,00	1,01	8.080,00
Amortización 2011	8.000,00	8.000,00	1,01	8.080,00
Amortización 2012	8.000,00	8.000,00	1	8.000,00
Valor neto	22.000,00	22.000,00		22.856,60

En caso de que la empresa hubiera aplicado amortización acelerada o libertad de amortización, la actualización hubiera sido la misma al tomarse las amortizaciones contables fiscalmente deducibles.

En todo caso, la aplicación de los coeficientes de actualización deberá tener lugar respetando las siguientes reglas:

- Regla 1.^a. Las operaciones de actualización se realizarán elemento por elemento y tratándose de edificaciones deberá diferenciarse entre el valor del suelo y el de la construcción.
- Regla 2.^a. Cuando el periodo impositivo no coincida con el año natural, el coeficiente aplicable a las amortizaciones será el correspondiente al año en que se realizó la dotación.

- Regla 3.^a. En caso de bienes adquiridos en régimen de arrendamiento financiero, como fecha de adquisición se tomará la fecha en la que se suscribió en contrato con independencia de la fecha de ejercicio de la opción de compra. Este criterio se sustenta en la norma de registro y valoración 8.^a 1.2 del PGC que establece que para los elementos adquiridos vía *leasing* «El arrendatario, en el momento inicial, registrará un activo de acuerdo con su naturaleza». Además, en Consulta Vinculante V0785/2005 (NFC029718) de la Dirección General de Tributos ya se estableció este mismo criterio a los efectos de aplicar la corrección monetaria que se regula actualmente en el artículo 15.9 del TRLIS.

EJEMPLO 2

Elemento patrimonial	Equipo de mantenimiento
Fecha de contrato de <i>leasing</i>	1 de julio de 2008
Valor contado elemento	8.000 euros
Duración del contrato	2 años (24 cuotas mensuales)
Parte de las cuotas correspondientes a la recuperación del coste del bien	320 euros
Importe de la opción de compra	320 euros
Fecha de la opción de compra	1 de julio de 2010
Amortización contable	12 %

Solución

	Valor anterior		Valor posterior	
	Contable	Fiscal a efectos actualización	Coefficientes actualización	Valor actualizado
Precio de adquisición	8.000,00	8.000,00	1,0446	8.356,80
Amortización 2008	480,00	480,00	1,0446	501,41
Amortización 2009	960,00	960,00	1,0221	981,22
Amortización 2010	960,00	960,00	1,01	969,60
Amortización 2011	960,00	960,00	1,01	969,60
Amortización 2012	960,00	960,00	1	960,00
Valor neto	3.680,00	3.680,00		3.974,98

.../...

.../...

Se toma como fecha de adquisición la correspondiente a la firma del contrato y como amortización la que corresponde al elemento adquirido con independencia de la recuperación de coste habida y la deducción fiscal que se haya realizado al amparo del régimen especial de arrendamiento financiero que recoge el artículo 115 del TRLIS.

1.2. Cálculo del incremento neto de valor

Una vez determinado el valor actualizado mediante la aplicación de los coeficientes citados, el incremento neto de valor se determinará por la diferencia entre el valor actualizado y el importe del valor neto anterior del elemento patrimonial.

1.3. Supuestos especiales de aplicación de los coeficientes de actualización

La normativa contempla reglas específicas de aplicación de los coeficientes de actualización para una serie de supuestos, que analizamos a continuación:

1. Elementos patrimoniales actualizados de acuerdo con lo previsto en el artículo 5 del Real Decreto-Ley 7/1996

En caso de elementos patrimoniales actualizados en 1996 por aplicación del Real Decreto-Ley 7/1996, los coeficientes se aplicarán:

- Sobre el precio de adquisición.
- Sobre las amortizaciones que fueron fiscalmente deducibles correspondientes al mismo sin tomar en consideración el importe del incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización que se realizaron en su momento.

Por precio de adquisición se deberá tomar el precio original, sin incluir el incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización que se realizó en 1996.

Por amortización se deberá tomar las fiscalmente deducibles en su momento sin tomar en consideración las correspondientes al importe del incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización que se realizaron en 1996. Se debe recordar que, a efectos de dotar amortizaciones correspondientes a un elemento patrimonial actualizado por aplicación del Real Decreto-Ley 7/1996, había que diferenciar dos partes en el nuevo valor del mismo:

- El valor que el elemento patrimonial tenía con anterioridad a la actualización, que se amortizaba fiscalmente de la misma manera como se venía haciendo hasta dicho momento.
- El incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización, que se amortizaba en los periodos impositivos que restaban para completar la vida útil del elemento actualizado. Para ello se imputaba a cada uno de ellos el resultado de aplicar a dicho incremento neto de valor el porcentaje resultante de dividir la **amortización contable** correspondiente al valor anterior del elemento patrimonial practicada en cada periodo impositivo, en la medida en que se corresponda con la depreciación efectiva, entre el **valor contable** que el elemento patrimonial tenía con anterioridad a la actualización. Esto es:

$$\text{Incremento neto de valor} \times \frac{\text{Amortización contable anual sobre valor anterior del elemento}}{\text{Valor contable del elemento anterior a la actualización}}$$

EJEMPLO 3

Edificio adquirido nuevo a principios de 1995, figurando con un valor de adquisición de 5.000.000 de euros, de los que 600.000 euros corresponden al valor del suelo.

Las amortizaciones contables y fiscales son coincidentes, alcanzado el 2 % del valor de la edificación.

Determinar cuáles son las variables sobre las que se aplicarán los coeficientes en la actualización de balances aprobada por la Ley 16/2012 y el importe actualizado sabiendo que el incremento neto de valor fue el que resulta de la aplicación directa de los coeficientes.

Solución

Como precio de adquisición se tomarán 5.000.000 de euros distinguiendo el valor de la construcción (4.400.000 euros) y el valor del suelo (600.000 euros).

Como amortizaciones hasta 1996 se tomarán las fiscalmente deducibles, que fueron 88.000 euros (4.400.000 euros × 2 %).

Como amortizaciones a partir de 1996 se tomarán las fiscalmente deducibles que no se correspondan con el incremento neto de valor resultante de la actualización de balances realizada en 1996.

En 1996 la actualización de balances realizada se debió computar por los siguientes importes:

.../...

.../...

	Valor anterior		Valor posterior	
Terreno	Contable	Fiscal	Coefficientes actualización	Valor actualizado
Precio de adquisición	600.000,00	600.000,00	1,05	630.000,00
Valor neto	600.000,00	600.000,00		630.000,00

	Valor anterior		Valor posterior	
Construcción	Contable	Fiscal	Coefficientes actualización	Valor actualizado
Precio de adquisición	4.400.000,00	4.400.000,00	1,05	4.620.000,00
Amortización 1995	88.000,00	88.000,00	1,05	92.400,00
Amortización 1996	88.000,00	88.000,00	1	88.000,00
Valor neto	4.224.000,00	4.224.000,00		4.439.600,00

El incremento neto de valor fue de 245.000 euros de los que 30.000 correspondían al terreno y 215.600 correspondían a la construcción.

De acuerdo con el régimen establecido en el Real Decreto-Ley 7/1996 la empresa a partir de 1997 debería haber dotado una amortización anual por importe de 92.491 euros de los que:

- 88.000 euros correspondían al bien sin actualizar (4.400.000 euros × 2 %). Este será el importe a computar para aplicar los coeficientes en la actualización de balances aprobada por la Ley 16/2012.
- Y 4.491 euros correspondía a la amortización del incremento neto de valor de acuerdo con el siguiente cálculo:

Edificación (el terreno no se amortiza):

$$\text{Porcentaje de amortización} = \frac{88.000}{4.224.000} \times 100 = 2,083 \%$$

$$\text{Cuota anual amortización incremento valor a partir de 1997} = 215.600 \times 0,02083 = 4.491 \text{ euros.}$$

.../...

.../...

En aplicación de la Ley 16/2012 los coeficientes y el valor actualizado sería el que se indica a continuación:

Terreno	Valor anterior		Valor posterior	
	Contable	Fiscal	Coeficientes actualización	Valor actualizado
Precio de adquisición	600.000,00	600.000,00	1,3312	798.720,00
Valor neto	600.000,00	600.000,00		798.720,00

Construcción	Valor anterior		Valor posterior	
	Contable	Fiscal	Coeficientes actualización	Valor actualizado
Precio de adquisición	4.400.000,00	4.400.000,00	1,3312	5.857.280,00
Amortización 1995	88.000,00	88.000,00	1,3312	117.145,60
Amortización 1996	88.000,00	88.000,00	1,2679	111.575,20
Amortización 1997	88.000,00	88.000,00	1,2396	109.084,80
Amortización 1998	88.000,00	88.000,00	1,2235	107.668,00
Amortización 1999	88.000,00	88.000,00	1,215	106.920,00
Amortización 2000	88.000,00	88.000,00	1,2089	106.383,20
Amortización 2001	88.000,00	88.000,00	1,1839	104.183,20
Amortización 2002	88.000,00	88.000,00	1,1696	102.924,80
Amortización 2003	88.000,00	88.000,00	1,1499	101.191,20
Amortización 2004	88.000,00	88.000,00	1,1389	100.223,20
Amortización 2005	88.000,00	88.000,00	1,1238	98.894,40
Amortización 2006	88.000,00	88.000,00	1,1017	96.949,60
Amortización 2007	88.000,00	88.000,00	1,0781	94.872,80
.../...				

.../...

.../...

Construcción	Valor anterior		Valor posterior	
	Contable	Fiscal	Coeficientes actualización	Valor actualizado
.../...				
Amortización 2008	88.000,00	88.000,00	1,0446	91.924,80
Amortización 2009	88.000,00	88.000,00	1,0221	89.944,80
Amortización 2010	88.000,00	88.000,00	1,01	88.880,00
Amortización 2011	88.000,00	88.000,00	1,01	88.880,00
Amortización 2012	88.000,00	88.000,00	1	88.000,00
Valor neto	2.816.000,00	2.816.000,00		4.051.634,40

2. Inmuebles revalorizados por las entidades de crédito y por entidades aseguradoras

En el caso de entidades de crédito y aseguradoras, a efectos de la aplicación de los coeficientes de actualización, no se tendrán en cuenta las revalorizaciones de los inmuebles que se hayan podido realizar y que no tuvieron incidencia fiscal como consecuencia de la primera aplicación, respectivamente:

- De la Circular 4/2004, de 22 de diciembre, a entidades de crédito, sobre normas de información financiera pública y reservada y modelos de estados financieros.
- Y del Real Decreto 1317/2008, de 24 de julio, por el que se aprueba el Plan de contabilidad de las entidades aseguradoras.

Por tanto, los datos relativos a precio de adquisición y amortización de los respectivos inmuebles serán los que hubiera habido si no se hubieran revalorizado de acuerdo con el régimen previsto en las citadas normas.

Las entidades de crédito y aseguradoras que se acogieron a esta revalorización debieron contabilizar en su balance un pasivo por diferencias temporarias imponibles que en caso de que ahora se acojan a la actualización de balances de la Ley 16/2012 implicará su regularización. Por ello, aflorará en la cuenta de Pérdidas y Ganancias un ingreso contable que no tendrá efecto en la base imponible del IS.

2. APLICACIÓN DEL RATIO DE FINANCIACIÓN

El incremento neto de valor resultante de aplicar los coeficientes de actualización debe ponderarse (reducirse) en función de un ratio que trata de reflejar las circunstancias relativas a la forma de financiación de las empresas, cuya mecánica aplicativa es similar a la establecida para la corrección monetaria del artículo 15.9 del TRLIS.

De acuerdo con la Ley 16/2012, el incremento neto de valor se deberá reducir por un coeficiente determinado por las siguientes magnitudes:

$$\frac{\text{Patrimonio neto}}{\text{Patrimonio neto} + \text{Pasivo total} - (\text{Derechos de crédito} + \text{Tesorería})} \times 100$$

Las magnitudes a considerar a estos efectos serán, a elección del sujeto pasivo:

- Los relativos al tiempo de tenencia de cada elemento actualizado, con lo que cada elemento tendrá su propio ratio de financiación en función del periodo de tenencia.
- Las correspondientes a los cinco ejercicios anteriores al que se realiza la actualización, con lo que el ratio de financiación será igual para todos los elementos actualizables.

Cuando el ratio de financiación sea superior al 0,4 no se practicará reducción alguna.

Este ratio de financiación no es aplicable a los contribuyentes del IRPF.

Debe advertirse que a los efectos del cálculo del coeficiente de financiación, tanto la Ley 16/2012 como el artículo 15.9 del TRLIS se refieren a los cinco ejercicios anteriores a la fecha del balance de actualización, mientras que el artículo 8 del Real Decreto 2607/1996 se refería al ejercicio al que correspondía el balance actualizado y a los cinco ejercicios anteriores.

A los efectos de su cálculo debe tenerse en cuenta que de acuerdo con el PGC:

- a) El patrimonio neto está integrado por los fondos propios, los ajustes por cambio de valor y las subvenciones, donaciones y legados recibidos. A su vez los fondos propios lo integran el capital suscrito, la prima de emisión, las reservas de revalorización, el resto de reservas de la sociedad, los resultados de ejercicios anteriores, los beneficios o pérdidas del ejercicio, y minorando el importe de los fondos propios en el dividendo a cuenta entregado en el ejercicio y las acciones propias en poder de la sociedad, se destinen o no a reducir capital.

Asimismo, la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 20 de diciembre de 1996 matiza otras cuestiones de interés acerca de la determinación del patrimonio contable.

- b) El pasivo total de la empresa lo integran todas aquellas partidas que forman parte de los pasivos por impuesto diferido a largo plazo, las provisiones, periodificaciones, deudas (a largo y corto plazo, con empresas del grupo u otras), acreedores comerciales y otras cuentas a pagar y pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta.
- c) Los derechos de crédito lo integran todas aquellas cuentas representativas de deudas de terceros con la empresa con fecha establecida de vencimiento, como son, entre otras, todas las cuentas de clientes, deudores y de valores representativos de la cesión de capitales propios a terceros.
- d) La tesorería está constituida por las disponibilidades líquidas en caja de la empresa, así como los saldos a su favor en bancos y otras instituciones de crédito.

EJEMPLO 4

Supongamos ahora una entidad en la que los únicos elementos actualizables son los contemplados en los tres EJEMPLOS precedentes, cuyos balances correspondientes a 2012 y cuatro años anteriores (periodo impositivo coincidente con el año natural en todos los casos) arrojan los siguientes datos, respecto de las magnitudes que nos interesan (en miles de euros):

	2008	2009	2010	2011	2012	Media ponderada
Pasivo total	165.000	170.000	175.000	180.000	185.000	175.000
Derechos de crédito	10.000	15.000	20.000	25.000	30.000	20.000
Tesorería	10.000	10.000	10.000	15.000	20.000	13.000
Patrimonio neto	35.000	40.000	45.000	48.000	50.000	43.600

Solución

Ratio de financiación: $43.600.000 / (43.600.000 + 175.000.000 - (20.000.000 + 13.000.000)) = 0,2349$. Este ratio determinará los siguientes incrementos de valor reducidos por aplicación del ratio de financiación:

Elemento	Valor neto anterior	Valor neto posterior (actualizado)	Incremento neto valor	Incremento neto valor reducido (*)
Automóvil de turismo	22.000,00	22.856,60	856,60	201,22

.../...

.../...

.../...

Elemento	Valor neto anterior	Valor neto posterior (actualizado)	Incremento neto valor	Incremento neto valor reducido (*)
.../...				
Equipo de mantenimiento	3.680,00	3.974,98	294,98	69,29
Construcción	2.816.000,00	4.051.634,40	1.235.634,40	290.250,52
Terreno	600.000,00	798.720,00	198.720,00	46.679,33
	3.353.680,00	4.789.185,98	1.435.505,98	337.200,35
(*) Incremento neto valor $\times$ 0,2349.				

En caso de que el coeficiente hubiera sido superior a 0,4, el importe del incremento neto de valor reducido sería 1.435.505,98 euros por cuanto no sería de aplicación el coeficiente citado.

3. IMPORTE DE LA REVALORIZACIÓN

El incremento neto de valor resultante de aplicar los coeficientes de actualización, una vez reducido en función del ratio de financiación, constituye el importe de la revalorización de cada elemento actualizado que, añadido al valor patrimonial anterior del mismo, determina el importe del nuevo valor de dicho elemento patrimonial, con las siguientes limitaciones:

- No podrá exceder de su valor de mercado, teniendo en cuenta su estado de uso en función de sus desgastes técnicos y económicos y de la utilización que del elemento se haga por el sujeto pasivo. En consecuencia cuando de las operaciones de actualización resulte un nuevo valor del elemento superior al de mercado, el importe de la revalorización solo podrá practicarse hasta alcanzar dicho valor de mercado.
- Cuando el elemento actualizado hubiera sido objeto de la revalorización prevista en el Real Decreto-Ley 7/1996, el incremento neto de valor resultante de aplicar los coeficientes de actualización y, en su caso, la reducción en función del ratio de financiación, se minorará en el incremento neto de valor derivado de las operaciones de actualización realizadas al amparo del citado Real Decreto-Ley 7/1996.

El importe conjunto de la revalorización de los distintos elementos actualizados deberá abonarse a una cuenta de fondos propios denominada «Reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre» (en adelante, «Reserva de revalorización»), siendo la contrapartida un cargo al precio de adquisición o coste de producción de los respectivos elementos actualizados.

EJEMPLO 5

Sean los incrementos netos de valor determinados en el EJEMPLO 4 anterior, correspondientes a los elementos contemplados en los EJEMPLOS 1 a 3 precedentes, y supongamos que en ningún caso el nuevo valor patrimonial de los distintos elementos, resultante de las operaciones de actualización, supera su valor de mercado, excepción hecha de la edificación del inmueble cuyo valor de mercado se estima en 2.850.000 euros. Determinar el saldo de la cuenta «Reserva de revalorización» y proceder a su reflejo contable.

Solución

Elemento	Incremento neto valor	Incremento neto valor Real Decreto-Ley 7/1996	Exceso sobre valor de mercado	Reserva de revalorización
Automóvil de turismo ..	201,22		0,00	201,22
Equipo de mantenimiento	69,29		0,00	69,29
Construcción	290.250,52	215.600,00	40.650,52 (*)	34.000,00
Terreno	46.679,33	30.000,00	0,00	16.679,33
	337.200,35	245.600,00	40.650,52	50.949,84

(*) El importe del valor de la actualización correspondiente a la construcción se determina de la siguiente forma:

Valor anterior elemento patrimonial	2.816.000,00
+ Incremento neto valor reducido	290.250,52
– Incremento neto valor Real Decreto-Ley 7/1996.....	–215.600,00
Nuevo valor elemento patrimonial	2.890.650,52
Límite valor de mercado	–2.850.000,00
Exceso sobre valores de mercado	40.650,52

Reflejo contable del saldo de la cuenta:

Debe	Asiento	Haber
201,22	Automóvil de turismo	...

.../...

Debe	Asiento	Haber
.../...		
69,29	Equipo de mantenimiento	
34.000,00	Construcción	
16.679,33	Terreno	
	a Reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre	50.949,84

En todo caso, resulta necesario tener presente los siguientes aspectos referentes al saldo de la cuenta «Reserva de revalorización» y a su reflejo contable:

- El saldo de la cuenta «Reserva de revalorización» no puede tener nunca carácter deudor (negativo), ni en relación con el conjunto de las operaciones de actualización ni en relación con la actualización de algún elemento patrimonial aisladamente considerado.
- El incremento neto de valor abonado a la cuenta «Reserva de revalorización» tendrá siempre como contrapartida las cuentas de activo correspondientes al precio de adquisición o coste de producción de los elementos patrimoniales actualizados, sin que, en ningún caso, proceda modificar el importe de la amortización acumulada contabilizada.

VI. FISCALIDAD DE LAS REVALORIZACIONES DE LOS VALORES CONTABLES. REPERCUSIONES EN LOS EJERCICIOS POSTERIORES

La fiscalidad de las revalorizaciones de los valores contables, consecuencia de la actualización de balances, descansa sobre tres pilares básicos:

1. El importe abonado a la cuenta «Reserva de revalorización» no se integra en la base imponible del IS, IRPF o IRNR.
2. El nuevo valor del elemento patrimonial, resultado de añadir al valor anterior del mismo el importe del incremento resultante de las operaciones de actualización, tendrá plenos efectos fiscales. Esto supone que:
 - El nuevo valor del elemento patrimonial se tomará como valor de adquisición para determinar las rentas derivadas de futuras transmisiones.

- El incremento neto valor se amortizará a partir del primer periodo impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2015, durante aquellos que resten para completar la vida útil del elemento patrimonial, en los mismos términos que corresponde a las renovaciones, ampliaciones o mejoras.
3. El saldo de la cuenta «Reserva de revalorización», o el incremento de valor de los elementos actualizados para los sujetos pasivos del IRPF no obligados a llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio, se va a sujetar a un impuesto denominado Gravamen Único.

Tres aspectos completan el estudio de la fiscalidad de las revalorizaciones de los valores contables consecuencia de la actualización de balances, que hacen referencia a su repercusión sobre ejercicios futuros:

- Amortización de elementos patrimoniales actualizados.
- Tratamiento de las rentas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales actualizados.
- Consecuencias de la aplicación indebida de la cuenta «Reserva de revalorización».

1. GRAVAMEN ÚNICO

El apartado 8 del artículo 9 de la Ley 16/2012 establece de modo similar al Real Decreto-Ley 7/1996 un Gravamen Único a modo de «peaje» para alcanzar los beneficios fiscales que, al menos en teoría, toda actualización de balances de este tipo conlleva.

Analizamos a continuación los elementos determinantes de este impuesto y su naturaleza y tratamiento contable.

1.1. Elementos del Gravamen Único

1.1.1. *Sujetos pasivos*

Son sujetos pasivos del Gravamen Único las personas y entidades que practiquen la actualización de balances autorizada por la Ley 16/2012.

1.1.2. *Realización del hecho imponible*

El hecho imponible del Gravamen Único se entiende realizado:

- Tratándose de personas jurídicas sujetos pasivos del IS o del IRNR, con la aprobación del balance actualizado por el órgano competente.

- Tratándose de sujetos pasivos del IRPF obligados a llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio, con la formulación del balance actualizado.
- Tratándose de sujetos pasivos del IRPF no obligados a llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio, al 31 de diciembre de 2012.

1.1.3. *Devengo*

El Gravamen Único se va a devengar:

- Tratándose de sujetos pasivos del IS o del IRNR, el día en que se presente la declaración relativa al periodo impositivo al que corresponde el balance en el que consten las operaciones de actualización.
- Tratándose de sujetos pasivos del IRPF, el día en que se presente la declaración correspondiente a 2012.

1.1.4. *Base imponible*

Con carácter general, la base imponible del Gravamen Único está constituida por el saldo acreedor de la cuenta «Reserva de revalorización».

Tratándose de personas físicas no obligadas a llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio, la base imponible estará constituida por el importe del incremento neto de valor de los elementos patrimoniales actualizados.

1.1.5. *Tipo de gravamen*

El tipo impositivo del Gravamen Único es el 5%.

1.1.6. *Plazo de declaración e ingreso*

Con carácter general, el Gravamen Único se autoliquidará e ingresará:

- Tratándose de sujetos pasivos del IS o IRNR, conjuntamente con la declaración relativa al periodo impositivo al que corresponda el balance en el que consten las operaciones de actualización.
- Tratándose de sujetos pasivos del IRPF, conjuntamente con la declaración correspondiente a 2012.

En todo caso, es causa invalidante de las operaciones de actualización la presentación fuera de plazo voluntario de declaración del Gravamen Único.

En estos supuestos en los que no se da validez a las operaciones de actualización, no se devengará, consecuentemente, el Gravamen Único.

A fecha de elaboración de este documento, está pendiente que se apruebe el modelo específico para realizar el ingreso del Gravamen Único e incluir toda la información complementaria relativa a las operaciones de actualización.

1.1.7. Devoluciones de oficio

Si como consecuencia de la comprobación administrativa de las operaciones de actualización resultara una minoración del saldo de la cuenta «Reserva de revalorización», o tratándose de sujetos pasivos del IRPF del incremento neto de actualización, procederá en cuanto que el acto administrativo de comprobación sea firme, la devolución de oficio del Gravamen Único correspondiente al saldo minorado.

1.2. Naturaleza y tratamiento contable del Gravamen Único

El Gravamen Único presenta tres características básicas:

- No tiene la consideración de cuota del IS, IRPF o IRNR.
- No es gasto fiscalmente deducible.
- Tiene la consideración de deuda tributaria.

En cuanto a su contabilización, se cargará por el importe del Gravamen Único la cuenta «Reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre» con abono a la correspondiente a Hacienda Pública acreedora.

EJEMPLO 6

Cuantificar el Gravamen Único correspondiente al saldo de la cuenta «Reserva de revalorización» determinada en el EJEMPLO 5 anterior y proceder a su reflejo contable.

Solución

Saldo de la cuenta «Reserva de revalorización»	50.949,84
Gravamen Único de Actualización ($50.949,84 \times 0,05$)	2.547,49
	.../...

.../...

Su reflejo contable motivaría el siguiente asiento:

Debe	Asiento	Haber
2.547,49	Reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre a Hacienda Pública acreedora	2.547,49

2. AMORTIZACIÓN DE ELEMENTOS PATRIMONIALES ACTUALIZADOS

A efectos de dotar amortizaciones correspondientes a un elemento patrimonial actualizado, han de diferenciarse dos partes en el nuevo valor del mismo:

- El valor que el elemento patrimonial tenía con anterioridad a la actualización, que se amortizará fiscalmente de la misma manera como se venía haciendo hasta dicho momento.
- El incremento neto de valor se amortizará, a partir del primer periodo impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2015, durante aquellos que resten para completar la vida útil del elemento patrimonial en ese momento, en los mismos términos que corresponde a las renovaciones, ampliaciones o mejoras. Fiscalmente se recoge el artículo 1.7 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades que señala «se imputará a cada periodo impositivo el resultado de aplicar al importe de las renovaciones, ampliaciones o mejoras el coeficiente resultante de dividir la amortización contabilizada del elemento patrimonial practicada en cada periodo impositivo, en la medida en que se corresponda con la depreciación efectiva, entre el valor contable que dicho elemento patrimonial tenía al inicio del periodo impositivo en el que se realizaron las operaciones de renovación, ampliación o mejora». Esto es:

$$\text{Incremento neto de valor} \times \frac{\text{Amortización contable anual sobre valor anterior del elemento}}{\text{Valor contable del elemento anterior a la actualización}}$$

EJEMPLO 7

Determinar la cuota anual de amortización correspondiente al incremento neto de valor determinado en el EJEMPLO 2.

.../...

.../...

Equipo de mantenimiento:

Valor contable a 1 de enero de 2015 de la parte no actualizada: 1.760 euros.

$$\text{Porcentaje de amortización} = \frac{960}{1.760} \times 100 = 54,54 \%$$

$$\text{Cuota anual amortización incremento valor} = 69,29 \times 0,5454 = 37,79 \text{ euros}$$

3. TRATAMIENTO DE LAS RENTAS DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN DE ELEMENTOS PATRIMONIALES ACTUALIZADOS

Como se ha dicho, el nuevo valor revalorizado del elemento patrimonial actualizado se tomará como valor de adquisición para determinar las rentas derivadas de futuras transmisiones, con plenos efectos fiscales.

Excepcionalmente, cuando se transmita el elemento patrimonial actualizado y se produzca una pérdida o se generen deterioros de valor, esta pérdida o deterioro no se integrará en la base imponible del IS, hasta el límite del importe de la revalorización del elemento consecuencia de la actualización de balances, computándose el correspondiente ajuste extracontable positivo.

Entendemos que para que sea de aplicación esta norma se deberá producir la pérdida o el deterioro dentro del periodo de indisponibilidad de la cuenta «Reserva de revalorización» en los términos que luego se verá. Es cierto que la Ley 16/2012 nada dice directamente de este límite temporal, pero teniendo en cuenta que esta limitación aparecía expresamente en la actualización de balances de 1996 y que la Ley 16/2012 sí que señala expresamente que el saldo de la cuenta «Reserva de revalorización» correspondiente a dicho importe pasara a ser disponible, es razonable concluir la existencia de la limitación temporal citada.

EJEMPLO 8

Supongamos que el 31 de diciembre de 2013, siendo indisponible la cuenta «Reserva de revalorización», se transmite el automóvil de turismo a que se refiere el EJEMPLO 1 por 13.500 euros.

.../...

.../...

Solución

Determinamos el resultado contable:

Precio de transmisión	13.500,00	
Valor contable	14.201,22	
Valor de adquisición (50.000 + 201,22)		50.201,22
Amortización acumulada		-36.000,00
2009 a 2012		-28.000,00
2013		-8.000,00
Resultado contable	-701,22	
Reserva de revalorización correspondiente	201,22	
Ajuste extracontable positivo	201,22	

Todo ello sin perjuicio del ajuste extracontable positivo correspondiente a la amortización acelerada.

Entendemos que esta norma únicamente opera en caso de transmisión de elementos patrimoniales actualizados, por cualquier título y bajo cualquier fórmula contractual, durante el periodo de indisponibilidad de la cuenta «Reserva de revalorización», no cuando los mismos sean simplemente dados de baja en los libros de contabilidad. En este caso cabría plantear si la actualización de balances practicada no habría llevado a contabilizar el elemento correspondiente por un valor superior al de mercado.

En todo caso, por el importe de la minusvalía no integrada en la base imponible, la «Reserva de revalorización» correspondiente podrá ser traspasada sin más a reservas de libre disposición, es decir, dejará de ser indisponible, con el límite de las pérdidas habidas.

La razón de limitar la libre disposición del saldo de la cuenta «Reserva de revalorización», correspondiente a un elemento patrimonial actualizado transmitido con minusvalía o que ha sufrido deterioro de valor durante el periodo de indisponibilidad de aquella, al importe de las pérdidas habidas o del deterioro se encuentra, precisamente, en fijar una cautela ante la eventualidad de que la actualización de balances practicada hubiera determinado la contabilización del elemento patrimonial transmitido o deteriorado por un valor superior al de mercado.

4. CONSECUENCIAS DE LA APLICACIÓN INDEBIDA DE LA CUENTA «RESERVA DE REVALORIZACIÓN»

La disposición, total o parcial, del saldo de la cuenta «Reserva de revalorización» antes de efectuarse la comprobación o de que transcurra el plazo para efectuar la misma o a finalidades distintas de las previstas legalmente determinará la integración del importe indebidamente dispuesto o aplicado en la base imponible del IS correspondiente al ejercicio en el que tal circunstancia se ha producido, mediante el correspondiente ajuste extracontable positivo.

Dicho ajuste extracontable positivo no podrá verse minorado por la compensación de bases imponibles negativas procedentes de periodos impositivos anteriores.

Lo previsto en relación con la indisponibilidad de la cuenta «Reserva de revalorización», y con el destino del saldo de la citada cuenta, no será de aplicación a los contribuyentes del IRPF.

VII. COMPROBACIÓN Y DESTINO DE LA CUENTA «RESERVA DE REVALORIZACIÓN»

La Ley 16/2012 contempla un régimen jurídico para la aplicación de la «Reserva de revalorización» que se divide en tres fases temporales dependiendo de la disponibilidad de la misma, que pasamos a analizar, así como una cuarta fase relativa al reparto de la misma:

1.ª Fase: Periodo de indisponibilidad. Comprobación de las operaciones de actualización

La Administración dispone de un plazo de tres años, contados desde la fecha de presentación de la declaración del Gravamen Único para comprobar las operaciones de actualización. Si transcurrido dicho plazo la Administración no las ha comprobado, la actualización de balances se entenderá aprobada de conformidad.

El saldo de la cuenta «Reserva de revalorización» será indisponible hasta que sea comprobado y aceptado por la Administración tributaria o hasta que haya transcurrido el plazo de tres años para la comprobación.

A estos efectos, no se entenderá que se ha dispuesto del saldo de la cuenta, sin perjuicio de la obligación de información en la memoria que dispone la Ley 16/2012, en los siguientes casos:

- a) Cuando el socio o accionista ejerza su derecho a separarse de la sociedad.

- b) Cuando el saldo de la cuenta se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea, de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, previsto en el capítulo VIII del título VII del TRLIS.
- c) Cuando la entidad deba aplicar el saldo de la cuenta en virtud de una obligación de carácter legal.

2.ª Fase: Periodo de disponibilidad limitada

Una vez comprobado por la Administración el saldo o transcurrido el plazo de 3 años que se dispone para ello y hasta el periodo de 10 años, la Reserva pasa a tener una disponibilidad limitada. A partir de ese momento el saldo de la cuenta podrá destinarse:

- A la eliminación de resultados contables negativos,
- O a la ampliación de capital social.

3.ª Fase: Periodo de disponibilidad legal

Una vez transcurridos diez años contados a partir de la fecha de cierre del balance en el que se reflejaron las operaciones de actualización, el saldo de la cuenta «Reserva de revalorización» se podrá destinar a reservas de libre disposición.

No obstante, el referido saldo solo podrá ser objeto de distribución, directa o indirectamente, cuando los elementos patrimoniales actualizados:

- Estén totalmente amortizados.
- Hayan sido transmitidos o
- Dados de baja en el balance.

Como puede comprobarse, el destino principal de la cuenta de «Reserva de revalorización» es fortalecer los fondos propios de la entidad. En este sentido, si una entidad actualiza un bien cuya vida útil pendiente es 12 años, la «Reserva de revalorización» podrá destinarse a reservas de libre disposición a los 10 años pero solo podrá ser objeto de reparto a los 12 años, salvo transmisión anterior del bien.

Además es reseñable que la prohibición que la norma establece sobre la posible distribución del saldo de la «Reserva de revalorización» es aplicable cuando se realice tanto directa como indirectamente, intentando evitar cualquier tipo de operación que suponga una minoración de la misma.

4.ª Fase: Distribución del saldo de la cuenta «Reserva de revalorización»

Una vez:

- Que hayan transcurrido diez años contados a partir de la fecha de cierre del balance en el que se reflejaron las operaciones de actualización.
- Que los activos actualizados ya no formen parte del balance o estén totalmente amortizados,

el saldo de la cuenta «Reserva de revalorización» podrá ser distribuido entre los socios de la entidad.

Cuando la «Reserva de revalorización» resulte distribuable entre los socios dará derecho a deducción por doble imposición de dividendos que recoge el artículo 30 del TRLIS siempre que el socio sea sujeto pasivo del IS y se cumplan los requisitos de participación y antigüedad que recoge el citado artículo.

El apartado 10 del artículo 9 de la Ley 16/2012 recoge expresamente que el reparto de la «Reserva de revalorización» dará derecho a la deducción por doble imposición de dividendos prevista en el artículo 30 del TRLIS.

Se plantea la duda, en caso de que se transmitan las correspondientes participaciones, sobre si la «Reserva de revalorización» se puede considerar como integrante del incremento neto de beneficios a los efectos de la deducción por doble imposición de plusvalías del artículo 30.5 del TRLIS.

La Ley 16/2012 nada señala sobre esta cuestión pero teniendo en cuenta:

- Que tampoco se hacía referencia alguna en el Real Decreto-Ley 7/1996.
- Que la similitud de los regímenes establecidos por la Ley 16/2012 y el Real Decreto-Ley 7/1996 es evidente.
- Que la Dirección General de Tributos en Consulta 1187/2000 respondió afirmativamente para el caso del Real Decreto-Ley 7/1996,

resulta razonable afirmar que la «Reserva de revalorización» se puede considerar como integrante del incremento neto de beneficios a los efectos de la deducción por doble imposición de plusva-

lías del artículo 30.5 del TRLIS, todo ello, sin perjuicio de posibles pronunciamientos en contrario de la citada Dirección General.

VIII. INFORMACIÓN ADICIONAL DE LAS OPERACIONES DE ACTUALIZACIÓN

Amén de la información contable que se desprende de lo hasta aquí comentado, los sujetos pasivos que se acojan a la actualización de balances deberán incluir en la Memoria de sus cuentas anuales, durante todos los ejercicios en que los elementos actualizados permanezcan en el patrimonio de la entidad, cierta información, que sucintamente recogemos a continuación:

- a) Criterios empleados en la actualización con indicación de los elementos patrimoniales afectados de las cuentas anuales afectadas.
- b) Importe de la actualización de los distintos elementos actualizados del balance y efecto de la actualización sobre las amortizaciones.
- c) Movimientos durante el ejercicio de la cuenta «Reserva de revalorización», y explicación de la causa justificativa de la variación de la misma.

El incumplimiento de las obligaciones establecidas en este apartado tendrá la consideración de infracción tributaria grave.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 200 euros por cada dato omitido, en cada uno de los primeros cuatro años en que no se incluya la información, y de 1.000 euros por cada dato omitido, en cada uno de los años siguientes, con el límite del 50 % del saldo total de la cuenta «Reserva de revalorización». Esta sanción se reducirá conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

No obstante, el incumplimiento sustancial de las obligaciones de información previstas en este apartado determinará la integración del saldo de la cuenta «Reserva de revalorización» en la base imponible del primer periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos en que dicho incumplimiento se produzca, no pudiendo compensarse con dicho saldo las bases imponibles negativas de periodos impositivos anteriores.

IX. CONCLUSIONES

Llegado el momento de analizar la conveniencia o no de acogerse a la actualización de balances autorizada por Ley 16/2012, son numerosas las variables a tener en cuenta, debiendo

contemplarse globalmente las consecuencias de índole fiscal, mercantil, contable, etc., que de la misma se derivan para, valorando los efectos que pudiera tener sobre la estrategia empresarial diseñada, adoptar la decisión más adecuada en cada caso.

En principio, como una primera aproximación, la comparación de un gravamen del 5 % con la posibilidad de recuperar un 35 % (25 % – 30 % para las empresas de reducida dimensión) vía amortizaciones futuras a partir de 1 de enero de 2015 parece hacer atractiva la actualización. Sin embargo, la realidad no es tan simple pues, junto al resto de ventajas e inconvenientes que pueden derivarse de cualquier operación de revalorización y que a continuación sucintamente recogemos, hemos de cuestionarnos la «recuperabilidad» del citado gravamen inicial del 5 %, habida cuenta de las vicisitudes y alternativas que pueden plantearse. Veamos, a modo de ejemplo:

- Las entidades con importantes bases imponibles negativas o en las que el activo esté compuesto predominantemente por elementos patrimoniales amortizables a muy largo plazo, o por terrenos o solares no amortizables, tendrán, a priori, mayores dificultades en recuperar el gravamen del 5 % inicialmente satisfecho, amén del efecto financiero negativo más acusado de este último.
- Cuando existen proyectos de transmitir en el corto plazo partes cuantitativamente importantes del inmovilizado, puede resultar aconsejable no actualizar, pues la aplicación de la corrección monetaria prevista en el artículo 15.9 del TRLIS produciría efectos similares a aquella y no se soportaría el gravamen adicional del 5 %.

No existe por lo tanto una solución o criterio de general aplicación, debiendo estudiarse cada situación en particular. A tal efecto enunciamos a continuación, sin ánimo exhaustivo, los efectos positivos y negativos que, eventualmente, la actualización de balances conllevaría.

1. Efectos positivos de la actualización de balances:

- Un menor coste fiscal a futuro en el IS, IRPF e IRNR como consecuencia de las mayores amortizaciones.
- Una mejor imagen patrimonial de la empresa.
- La posibilidad de eludir situaciones de reducción obligatoria de capital o de disolución también obligatoria.
- Una mejora en la capacidad crediticia de la empresa.
- El hecho de que la distribución del saldo de la cuenta «Reserva de revalorización» origine el derecho a la deducción por doble imposición de dividendos.

2. Efectos negativos de la actualización de balances:

- El coste inicial del 5 % del saldo de la cuenta «Reserva de revalorización».

- El incremento en la tributación de los socios por el Impuesto sobre el Patrimonio.
- La reducción contable de la cuenta de resultados en ejercicios futuros a causa de las mayores amortizaciones, con sus efectos consiguientes en la política de dividendos de la entidad.

DETERMINACIÓN DEL VALOR RAZONABLE DE INVERSIONES INMOBILIARIAS SEGÚN LA NIIF 13

Alexander Müller

*Profesor del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad II.
Universidad Complutense de Madrid (UCM)*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: doña Ana María MARTÍNEZ PINA, don Vicente CONDOR LÓPEZ, doña María Antonia GARCÍA BENAÚ, don Carlos PUIG DE TRAVY y don Rafael CÁMARA RODRÍGUEZ-VALENZUELA.

EXTRACTO

El presente trabajo analiza las novedades que la NIIF 13 introduce para la determinación del valor razonable en inversiones inmobiliarias (NIC 40). A través del estudio del marco teórico de la norma y de la revisión de la literatura, tratamos de identificar aquellas variables cuya aplicación podría generar problemas en la primera aplicación de la NIIF 13. Como variables críticas hemos identificado el concepto del mejor y mayor uso y el modelo jerárquico de valor razonable que pretende clasificar cada dato del valor razonable que la empresa publicará, en función de la actualidad y disponibilidad de la información sobre precios de mercado.

A continuación analizamos la información contable que presentan las empresas inmobiliarias españolas cotizadas sobre el valor razonable en inversiones inmobiliarias en sus estados financieros. El objetivo es revelar hasta qué punto el sector inmobiliario español a día de hoy está cumpliendo con los requisitos de información que establece la NIIF 13 sobre el valor razonable. Los resultados obtenidos nos obligan a mirar con cierta crítica algunas de las novedades de la NIIF 13. En nuestra opinión, una mayor adaptación de la norma a las características singulares de las inversiones inmobiliarias es necesaria para que la aplicación del valor razonable resultase más practicable en las empresas y que la información que proporcione sea más fiable.

Palabras clave: inversiones inmobiliarias, valor razonable, NIIF 13 y NIC 40.

Fecha de entrada: 03-05-2012 / Fecha de aceptación: 12-07-2012 / Fecha de revisión: 22-01-2013

FAIR VALUE MEASUREMENT OF PROPERTY INVESTMENTS IN ACCORDANCE WITH IFRS 13

Alexander Müller

ABSTRACT

In this paper we examine the proposals that international financial reporting standard IFRS 13 makes for determination of fair value in property investments (IAS 40). Based on the analysis of the theoretical framework and the state of the art in literature, we would like to identify those variables that have a major conflict potential in accounting practice (first application of IFRS 13). Some of the most critical aspects of this accounting standard are the concept highest and best use and the fair value hierarchy model. This model aims to assign a concrete level to each data of fair value that is published by the company, considering criteria such as availability or topicality of the information.

Additionally we analyse information about fair value in property investments that listed Spanish Real Estate companies offer in their financial statements. The goal of this study is to show, whether the Spanish Real Estate sector even nowadays complies with the requirements of information that IFRS 13 establishes with regard to fair value measurement. As a general remark, we would like to emphasize that the introduction of IFRS 13 could bring additional conflicts to the elaboration of the financial statements in the case of real estate companies. Therefore, in our opinion a more precise and special adaption this accounting standard to the special needs of property investments is essential to avoid future conflicts in accounting and also to improve the reliability of fair value information.

Keywords: property investments, fair value, IFRS 13 and IAS 40.

Sumario

1. Introducción
2. Novedades
 - 2.1. Novedades principales
 - 2.2. Modelo jerárquico del valor razonable
 - 2.3. Aumento de la información en la memoria
3. El valor razonable en la literatura
4. Análisis del sector inmobiliario español
 - 4.1. Idea
 - 4.2. Resultados
5. Valoración crítica de la norma
6. Conclusiones

Bibliografía

1. INTRODUCCIÓN

Con la publicación del *Reglamento n.º 1255/2012 de la Comisión Europea*, ha entrado en vigor la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 13 (*valoración del valor razonable*)¹. Su introducción supone una reforma muy profunda del concepto de valor razonable porque introduce matices y conceptos, los cuales no estaban contemplados en la normativa anterior del International Accounting Standards Board (IASB) y cuya aplicación en contabilidad es obligatoria a partir del ejercicio 2013². Entre los activos que se verán afectados especialmente por la reforma del valor razonable, están las inversiones inmobiliarias [Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 40], porque la utilización del valor razonable para reconocer su valor es una práctica habitual en empresas inmobiliarias europeas³.

Sin embargo, la aplicación del nuevo concepto del valor razonable a inversiones inmobiliarias con sus características particulares puede provocar dudas sobre la aplicación de la norma entre los usuarios. Por tanto, un objetivo de este trabajo es identificar los conflictos potenciales en contabilidad que puede conllevar la primera aplicación de la NIIF 13 para el caso de las inversiones inmobiliarias.

Para conseguir este objetivo analizamos primero el texto legal de la NIIF 13 y el marco teórico que propone. A continuación revisamos la literatura que existe respecto al tema, con el fin de identificar variables críticas, basándonos en las opiniones de profesionales e investigadores. Comparamos además los requisitos de información sobre el valor razonable que establece la NIIF 13, con las que establecía la NIC 40 para ver a qué cambios en la información los usuarios de la contabilidad tienen que enfrentarse. Analizaremos además en un breve estudio hasta qué punto las empresas inmobiliarias cotizadas en España a priori están cumpliendo con estas mayores exigencias de información. El trabajo concluye con una valoración crítica de los resultados obtenidos, centrándonos en la viabilidad práctica de la norma.

¹ Publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea, mediante el Reglamento 1255/2012 de la Comisión de 11 de diciembre 2012; Comisión Europea (2012).

² NIIF 13 Apéndice C1: «Una entidad deberá aplicar esta NIIF en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Se permite su aplicación anticipada.»

³ Los datos de un estudio del año 2008 confirman que el 92,5 % de las empresas inmobiliarias europeas cotizadas utiliza el concepto de valor razonable para el reconocimiento posterior de sus inversiones inmobiliarias; PROMPER (2011, pág. 440).

2. NOVEDADES

2.1. NOVEDADES PRINCIPALES

La NIIF 13 establece una única definición del valor razonable y con eso ha acabado con el sistema anterior, en el cual cada norma contable internacional afectada por el valor razonable establecía su propia definición⁴. Lo que el IASB pretende conseguir con esta única definición es aumentar la comparabilidad de la información sobre el valor razonable, incrementar su transparencia y establecer una jerarquía transparente de valoración⁵.

El texto de la NIIF 13, aprobado por la Comisión Europea, establece la siguiente definición del valor razonable:

«el precio que se recibiría por la venta de un activo o se pagaría para transferir un pasivo mediante una transacción ordenada entre participantes en el mercado en la fecha de valoración.» (NIIF 13.9)

La interpretación de esta definición permite considerar al valor razonable como un *precio de salida (exit price)*⁶. Esta consideración de un *precio de salida* significa que si se determina el valor razonable con base en precios de transacciones reales, se debe excluir de la estimación del valor razonable los gastos de transacción⁷. Esta regla tiene mayor relevancia para la clase de activos de las inversiones inmobiliarias, porque en ellas los gastos de transacción habitualmente son más elevados que en otros activos (comisiones, gastos de notaría, tasas y determinados impuestos).

La NIIF 13 no afecta al reconocimiento inicial de las inversiones inmobiliarias porque este se realiza, igual que antes, utilizando costes históricos⁸. Sin embargo, en las valoraciones pos-

⁴ NIIF 13.6: la NIIF 13 se aplica a todas las transacciones para las cuales otras NIC o NIIF requieran o permitan las mediciones a valor razonable, con la excepción de las transacciones de pago basado en acciones que se contabilizan según la NIIF 2 y las transacciones de arrendamiento dentro del alcance de la NIC 17. Tampoco están dentro del alcance de la NIIF 13 el valor neto realizable (NIC 2) y el valor en uso (NIC 36).

⁵ IASB (2011b, págs. 2-5).

⁶ NIIF 13.24: «El valor razonable es el precio que se recibiría por la venta de un activo o se pagaría para transferir un pasivo en una transacción ordenada en el mercado principal (o en el más ventajoso) en la fecha de valoración bajo las condiciones de mercado actuales (es decir, un precio de salida) con independencia de si el precio es observable directamente o se estima mediante otra técnica de valoración.»

⁷ ERNST & YOUNG (2012, pág. 52).

⁸ La NIIF 13 establece un sistema de determinación de valor razonable, pero no prescribe en qué momento hay que reconocer al valor razonable por primera vez. Este aspecto, igual que antes, está regulado por separado en cada norma contable internacional del IASB.

teriores de las inversiones inmobiliarias una empresa puede optar entre la aplicación de costes históricos o del valor razonable⁹. Ante estas dos alternativas, el IASB prefiere para inmuebles de inversión la utilización del valor razonable (NIC 40.76)¹⁰.

Otra novedad que aporta la NIIF 13 es la introducción del concepto del *mejor y mayor uso de los activos no financieros* (*highest and best use*), por el cual se puede entender aquel uso real o hipotético que maximice su valor¹¹. Al determinar este uso, una entidad tiene que comprobar si este uso es:

- Físicamente posible.
- Legalmente permisible.
- Económicamente viable.

Como regla general, el *mejor y mayor uso* de un activo no financiero es aquel que se ejerce actualmente, salvo que «mercado u otros factores indiquen que un uso diferente por parte de otros participantes en el mercado maximizaría el valor del activo.» (NIIF 13.29). El texto de la norma indica que la aplicación del concepto del *mejor y mayor uso* por la empresa no es una decisión discrecional de la empresa, más bien su aplicación parece tener carácter obligatorio, salvo en el caso de unas determinadas excepciones¹².

La NIIF 13 establece como ejemplo para la aplicación del *mejor y mayor uso* la conversión de un inmueble poco explotado en otro que fuera más rentable¹³. La aplicación de este concepto supondría registrar una plusvalía en la cuenta de pérdidas y ganancias que aún no ha sido reali-

⁹ NIC 40.30: «A excepción de lo señalado en los párrafos 32A y 34, la entidad elegirá como política contable el modelo del valor razonable, contenido en los párrafos 33 a 55, o el modelo del coste, contenido en el párrafo 56, y aplicará esa política a todas sus inversiones inmobiliarias.»

¹⁰ La normativa del IASB facilita el cambio del modelo de valoración de costes a modelo valor razonable, mientras que el cambio de valor razonable a costes solamente está permitido en casos excepcionales. Esta tendencia se manifiesta en la NIC 40.53 y en la NIC 40.79 (e).

¹¹ NIIF 13.27: «Una valoración del valor razonable de un activo no financiero tiene en cuenta la habilidad de un participante en el mercado para generar beneficios económicos mediante el activo en su mejor y mayor uso o mediante la venta del mismo a otro participante en el mercado que emplearía el activo en su mejor y mayor uso.»

¹² NIIF 13.30: «Para proteger su posición competitiva, o por otros motivos, una entidad puede tener la intención tanto de no utilizar un activo no financiero adquirido de forma activa como de no usarlo conforme a su mejor y mayor uso. Por ejemplo, este podría ser el caso de un activo intangible adquirido que la entidad planea utilizar de forma defensiva impidiendo que otros lo empleen. No obstante, la entidad debe valorar el valor razonable de un activo no financiero presumiendo que los participantes en el mercado lo utilizarán conforme a su mejor y mayor uso.»

¹³ IASB (2011c); en los ejemplos ilustrativos de la NIIF 13 (IE 7), se da como ejemplo para un «mejor y mayor uso» la conversión de un polígono industrial en una urbanización de viviendas, con el correspondiente incremento de valor del terreno.

zada. En este contexto cabe destacar que la NIIF 13 ha derogado la NIC 40.51 y rompe por tanto con la regla anterior que no permitía registrar beneficios futuros derivados de un potencial cambio de uso¹⁴. La norma permite además registrar los costes estimados de la realización de una inversión de mejora cuando existan indicios del mercado que justifiquen otro uso que maximice el valor del inmueble.

2.2. MODELO JERÁRQUICO DEL VALOR RAZONABLE

Un objetivo principal de la NIIF 13 es aumentar la coherencia y la comparabilidad de los resultados que aportan las mediciones de valor razonable¹⁵. Para conseguirlo, la NIIF 13.72 establece un modelo jerárquico que permite homogeneizar los procedimientos de valoración y determinar el valor razonable en uno de tres niveles. La elección de uno de estos tres niveles de valor razonable depende de la disponibilidad de la información sobre precios actuales de mercado.

En función de las variables de entrada elegidas se distingue entre tres niveles de fiabilidad de la información, considerando al nivel 1 (*mark-to-market*) el más fiable. Las variables de entrada del nivel 1 por definición son «plenamente observables» y consisten en anotaciones de precios en «mercados activos» para elementos idénticos¹⁶. Estos requisitos pueden cumplirse con mayor facilidad en el caso de instrumentos financieros, muchos de ellos son productos estandarizados que además cotizan en mercados de valores.

Algo menos rigurosos son los requisitos que exige el *nivel 2 del valor razonable* sobre la información de los precios de transacción. El *nivel 2* permite acudir además a información sobre precios de transacciones que no han sido realizados en mercados organizados¹⁷. Además se permite utilizar datos de «variables corroboradas por el mercado» por lo cual se pueden entender datos derivados de otros datos de mercado observables por correlación u otros medios¹⁸. Esta definición hace referencia a datos derivados de precios de mercado, por ejemplo los precios de un inmueble por metro cuadrado¹⁹.

¹⁴ Texto derogado de la NIIF 40.51: «El valor razonable de una inversión inmobiliaria no reflejará desembolsos futuros que vayan a mejorar el inmueble, ni tampoco los beneficios futuros relacionados con estos desembolsos futuros.»

¹⁵ IASB (2011b, pág. 2).

¹⁶ La definición que la NIIF 13 hace de un «mercado activo» es la de «Un mercado en el que las transacciones con los activos o pasivos se llevan a cabo con frecuencia y volumen suficientes como para facilitar información sobre la fijación de precios de forma permanente.» (NIIF 13, anexo A).

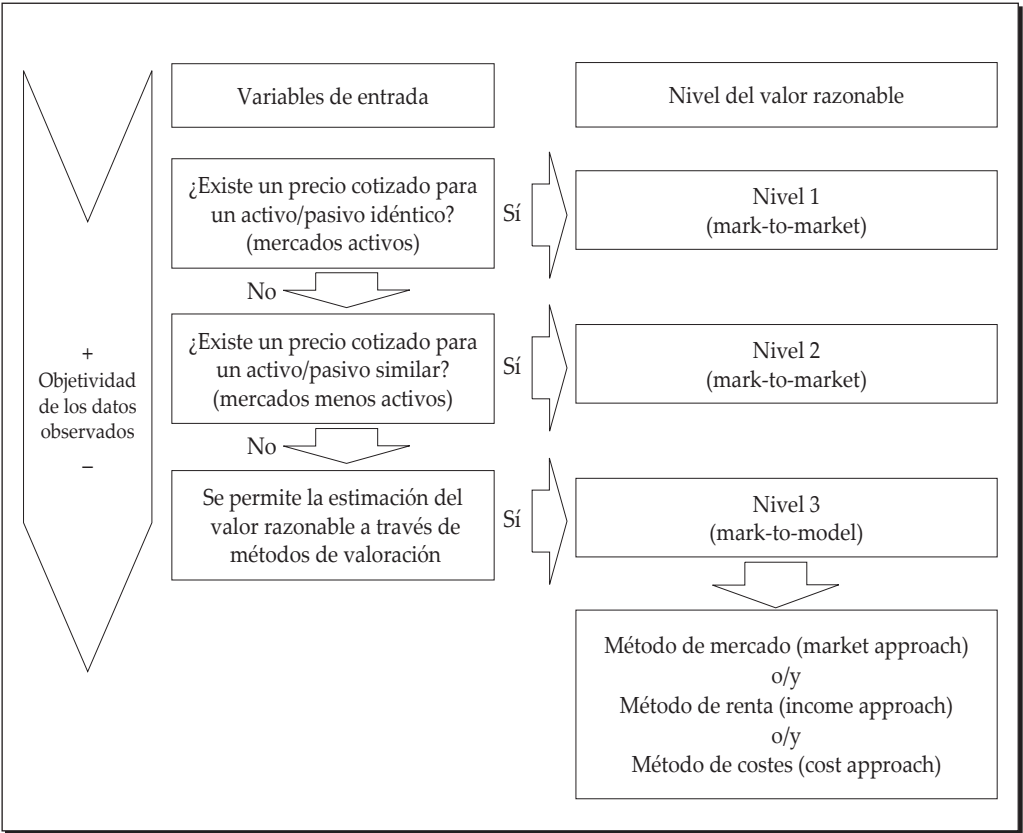
¹⁷ NIIF 13.81: «Las variables de nivel 2 son variables distintas de los precios cotizados que se incluyen en el nivel 1 que son observables en relación con el activo o pasivo, ya sea directa o indirectamente.»

¹⁸ NIIF 13.82.

¹⁹ NIIF 13 B35 (g): «El precio por metro cuadrado de la construcción (múltiplo de valoración) obtenido de datos de mercado observables sería una variable de nivel 2; por ejemplo, múltiplos derivados de los precios de transacciones obser-

Si los requisitos de información del nivel 2 son incumplibles, o solamente se conseguiría cumplirlos a través de la realización de ajustes importantes, la determinación del valor razonable tiene que efectuarse utilizando el nivel 3. En este nivel, el tasador tiene que recurrir a la valoración, basada en modelos (*mark-to-model*). La NIIF 13 propone la utilización de tres modelos distintos: por un lado, el uso de modelos que se basan en la estimación de ingresos o de flujos de caja futuros (*método de renta*). Los modelos alternativos que propone la norma son métodos de valoración basados en costes de reposición (*método de costes*) o la aproximación a precios de mercados (*método de mercado*)²⁰.

Modelo jerárquico de valor razonable según la NIIF 13 (elaboración propia)



vadas referidas a construcciones comparables (es decir, similares) en ubicaciones similares.»; también: ERNST&YOUNG (2011, pág. 7).

²⁰ NIIF 13 B6: «técnicas de valoración coherentes con el método de mercado en ocasiones emplean múltiplos de mercado derivados de un conjunto de elementos comparables. Los múltiplos pueden presentarse en intervalos con un

La NIIF 13 no prescribe la utilización de un método determinado para la determinación del valor razonable en el nivel 3. Más bien esta decisión queda en manos del tasador, que es quien tiene que decidir cuál es el método más adecuado, teniendo en cuenta la disponibilidad de datos sobre precios actuales.²¹ También se permite la utilización de varios métodos para un solo objeto a la vez.

La utilización de un método de estimación de flujos de caja supondría el uso de las denominadas «variables no observables»²². Para aumentar la fiabilidad de las estimaciones realizadas, la norma obliga además a revelar en la memoria información adicional sobre las variables no observables utilizadas. La utilización de un enfoque basado en la comparación de precios de mercado con la aplicación de múltiplos es una alternativa también permitida²³. La utilización de un método basado en costes de reposición está previsto, sobre todo, cuando por las características especiales de un inmueble ningún otro método resultase aplicable²⁴.

La elección de uno de estos tres niveles de valor razonable finalmente será una decisión discrecional del tasador, que puede ser tanto una persona interna o externa a la empresa (NIC 40.32). En este contexto hay que enfatizar que del nivel jerárquico elegido también depende el volumen de información que la empresa tiene que publicar en la memoria. El nivel 3 exige el mayor detalle informativo, por lo tanto, utilizar un nivel 3 supondría un mayor esfuerzo en tiempo y costes en la elaboración de los datos que utilizar un nivel 1 o 2. En el caso de que una parte de los datos sobre precios de mercado cumpla los requisitos de un nivel superior («nivel 2») y otra parte los requisitos de un nivel inferior («nivel 3»), la norma prescribe la utilización del nivel inferior, es decir del «nivel 3»²⁵.

múltiplo diferente para cada elemento comparable. La selección del múltiplo adecuado dentro del intervalo requiere la aplicación del juicio profesional, que atenderá a factores cuantitativos y cualitativos específicos a la valoración.»

²¹ NIIF 13.61: «Una entidad debe utilizar técnicas de valoración que sean adecuadas a las circunstancias y para las que se disponga de datos suficientes para valorar el valor razonable, maximizando el uso de variables observables relevantes y minimizando el uso de variables no observables.»

²² NIIF 13, Apéndice A: por «variables no observables» la norma entiende «Variables para las que no se dispone de datos de mercado y que se desarrollan por medio de la mejor información disponible sobre las hipótesis que los participantes en el mercado usarían a la hora de fijar el precio del activo o pasivo.»
Ejemplos para «variables no observables» en el caso de inversiones inmobiliarias son la tasa de descuento o la rentabilidad estimada (*yield*) de un inmueble.

²³ NIIF 13 B6.

²⁴ NIIF 13 B9: «En muchos casos el método del coste de reposición actual se emplea para valorar el valor razonable de los activos tangibles que se emplean en combinación con otros activos o con otros activos y pasivos.» Ejemplos típicos donde la aplicación del método de coste de reposición podría realizarse son inmuebles con características muy especiales (infraestructuras públicas, centrales energéticas, etc.).

²⁵ NIIF 13.73: «En algunos casos, las variables empleadas para valorar el valor razonable de un activo o pasivo pueden clasificarse en distintos niveles de la jerarquía de valor razonable. En dichos casos, la valoración del valor razonable

2.3. AUMENTO DE LA INFORMACIÓN EN LA MEMORIA

Otra de las novedades de la NIIF 13, que afecta también a empresas inmobiliarias, es la obligación de revelar más información en la memoria que antes. Las exigencias de publicidad se han incrementado, sobre todo si la empresa tiene que utilizar un nivel 3 del valor razonable.

La información mínima *cualitativa* que una empresa tendrá que presentar, según la NIIF 13.93, es:

- El método de valoración utilizado para valorar los elementos contables y el nivel de la jerarquía del valor razonable dentro del cual las mediciones del valor razonable se clasifican en su totalidad.
- Si hubiera un cambio en el método de valoración, la entidad deberá revelar además las razones para dicho cambio.
- Informar sobre transferencias significativas entre los «niveles 1 y 2» del valor razonable.
- En el caso de haber utilizado un «nivel 2 o 3», la empresa tiene que adjuntar una descripción del procedimiento de valoración y de los factores de entrada aplicados.

La información mínima *cuantitativa* que una empresa tendrá que presentar, según la NIIF 13.93-99, es:

- Los resultados de valoración que han sido registrados en la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Para los casos en los cuales se utiliza un «nivel 3» de valor razonable, la empresa tiene que hacer además una descripción de la potencial sensibilidad del valor razonable. Esto se hace con el fin de revelar si un cambio en esas variables a un importe diferente puede dar lugar a un resultado del valor razonable significativamente mayor o menor (análisis de sensibilidad).
- Si se utiliza un «nivel 3», además tiene que adjuntarse la información cuantitativa sobre las variables de entrada no observables.

Si comparamos para el caso de las inversiones inmobiliarias las exigencias de publicidad que establece la NIIF 13 con las que establecía la NIC 40, resulta evidente el mayor grado de

íntegra se clasifica en el mismo nivel de la jerarquía de valor razonable que la variable del menor nivel que sea significativa para el conjunto de la valoración.»

detalle en información que requiere la NIIF 13. Un nivel jerárquico para la valoración de inversiones inmobiliarias existía ya de facto en la NIC 40.46, sin embargo, no se manifestaba con tanta claridad como en la NIIF 13. Por otro lado, las exigencias de información son menores cuando el reconocimiento de las inversiones inmobiliarias se hace utilizando el concepto de costes históricos.

Otra novedad importante que introduce la NIIF 13 es la obligación de tener que realizar un *análisis de sensibilidad* (también: *análisis de incertidumbre*) para las valoraciones que utilizan el nivel 3 del valor razonable²⁶. El objetivo del *análisis de sensibilidad* es facilitar a los usuarios información adicional sobre la incertidumbre o el error que podría ocurrir en la medición del valor razonable²⁷. Para hacerlo, la norma exige una «narración descriptiva de la sensibilidad de la medición de valor razonable»²⁸. Para activos y pasivos financieros, la entidad tiene que revelar además «la forma y el efecto económico» que provocaría un cambio de variables no observables²⁹.

Estos *factores o variables no observables* proceden de la contabilidad interna de la empresa y, por tanto, no son observables en el mercado. Ejemplos típicos son la estimación del flujo de caja futuro o la estimación de la tasa de descuento. Un ejemplo para una empresa inmobiliaria sería por ejemplo simular una variación de la rentabilidad estimada de una inversión inmobiliaria en $-/+ 0,25$ puntos porcentuales. El resultado de esta simulación sería un incremento, respectivamente una disminución del valor razonable del inmueble, y sobre este efecto potencial la empresa tiene que informar³⁰. Con esta medida, se quiere informar al inversor externo sobre el impacto que tendría una modificación de alguna de las variables del valor razonable.

En la siguiente tabla se muestra una síntesis de la información sobre el proceso de valoración a revelar en la memoria que exigía la NIC 40 y que exige la NIIF 13 en la actualidad, diferenciando además entre costes históricos y valor razonable.

²⁶ NIIF 13.93 (h).

²⁷ MARTÍNEZ et ál. (2011, pág. 94).

²⁸ NIIF 13.93 (h.i): «Para todas las valoraciones de este tipo, una descripción narrativa de la sensibilidad de la valoración del valor razonable a las modificaciones en las variables no observables si el cambio de dichas variables a un importe diferente puede dar lugar a una valoración del valor razonable significativamente mayor o menor.»

²⁹ NIIF 13.93 (h.ii): «Para activos financieros y pasivos financieros, si la modificación de una variable no observable o de varias para reflejar hipótesis alternativas razonablemente posibles alterase de forma significativa el valor razonable, una entidad debe expresar ese hecho y revelar el efecto de dichas modificaciones; la entidad debe revelar cómo se calculó el efecto de una modificación para reflejar una hipótesis alternativa razonablemente posible.»

³⁰ Un ejemplo real de un análisis de sensibilidad real lo encontramos en la memoria consolidada de la empresa «Inmobiliaria Colonial» (2011, pág. 19).

Tabla 1. Comparación de los requisitos que introduce la NIIF 13 frente a la NIC 40 (ERNST & YOUNG, 2011)

Criterio a revelar en la memoria en el caso de valoración de inversiones inmobiliarias	Costes de producción o de adquisición		Valor razonable	
	NIC 40	NIIF 13	NIC 40	NIIF 13
Importe del valor razonable a cierre del balance	Sí	Sí	Sí	Sí
Nivel jerárquico del valor razonable	No	Sí	No	Sí
Método de valoración y variables de entrada aplicadas (solo en el nivel 2 y 3)	No	Sí	No	Sí
Importe de las transferencias entre nivel 1 y 2	No	No	No	Sí
Importe de los beneficios y pérdidas realizadas (ventas), durante el ejercicio (solo en el nivel 3)	No	No	Sí	Sí
Importe de los beneficios y pérdidas no realizadas (valoraciones), a cierre de balance (solo en el nivel 3)	No	No	Sí	Sí
Una descripción del proceso de valoración realizado (solo en el nivel 3)	No	No	No	Sí
Información sobre los parámetros cuantitativos de las variables de entrada no observables (solo en el nivel 3)	No	Sí	No	Sí
Realización de un análisis de sensibilidad de las variables no observables (solo en el nivel 3)	No	No	No	Sí
Explicación de las razones de las diferencias de valor entre uso actual y uso óptimo (en el caso de aplicar el concepto del mejor y mayor uso)	No	Sí	No	Sí

3. EL VALOR RAZONABLE EN LA LITERATURA

Antes de la introducción de la NIIF 13, existía en la normativa contable internacional del IASB una multitud de conceptos de valor razonable. Esta situación complicaba su aplicación y la comparación de los valores razonables obtenidos. El IASB quiere establecer con la NIIF 13 un sistema homogéneo de determinación del valor razonable, basado en precios de mercado³¹.

³¹ ERNST&YOUNG (2012, pág. 1).

El valor razonable además debe estar libre de influencia subjetiva y debe reflejar las condiciones de mercado en el día del cierre contable, por tanto debe ser un valor objetivo y por ende comparable entre países distintos³².

Sin embargo, la valoración de inversiones inmobiliarias en la práctica está influida por costumbres nacionales que complican aún más la consecución de valores comparables³³. Además, debido a la reducida disponibilidad de datos sobre transacciones reales de inmuebles en la práctica a menudo se está utilizando datos obsoletos³⁴. Esta falta de datos sobre precios actuales tiene que ser compensado por el trabajo de los tasadores que disponen de amplios márgenes discrecionales para estimar el valor de inversiones inmobiliarias. Esta situación por su parte conlleva el peligro de que los valores razonables estimados puedan ser propensos a ser víctimas de error y manipulación³⁵.

Parte de la literatura atribuye al uso del valor razonable en inversiones inmobiliarias además la existencia del denominado «efecto procíclico», por el cual se entiende que la aplicación del valor razonable en épocas de recesión o crisis aumenta las pérdidas, poniendo a las empresas en una situación aún más complicada³⁶. Este efecto podría verse intensificado por la introducción del concepto del *mejor y mayor uso*. El hecho de tener que registrar además incrementos y deterioros *potenciales* de valor de un inmueble en la cuenta de pérdidas y ganancias podría ayudar a incrementar la volatilidad del resultado del ejercicio. Además se critica que la NIIF 13 no se pronuncia sobre el tratamiento contable, en caso de que este *mejor y mayor uso* por razones técnicas, administrativas o económicas finalmente no resultase aplicable³⁷.

Otro aspecto discutido en la literatura es el *modelo jerárquico* de valor razonable. Parece claro que para algunos activos o pasivos no habrá muchos problemas en la asignación del nivel jerárquico adecuado porque se pueden utilizar precios cotizados que además proceden de mercados activos, lo que por definición justificaría la aplicación de un nivel 1. Sin embargo, para otros elementos contables la asignación de un nivel adecuado de valor razonable no puede realizarse con tanta certeza, a falta de información sobre precios cotizados o de mercados activos. Dentro de este último grupo se encuentran las inversiones inmobiliarias.

Tratándose de bienes singulares, que además no cotizan en mercados activos, la literatura coincide que para ellos no será aplicable un nivel 1³⁸. Más complicado parece tomar la decisión

³² HOFFMANN y FREIBERG (2008, pág. 49).

³³ ZAUGG y KRÄMER (2007, pág. 72).

³⁴ McALLISTER et ál. (2003, págs. 261-280).

³⁵ DANBOLT y REES (2008, pág. 272).

³⁶ DELGADO PIÑA (2011, págs. 75-81).

³⁷ ZAUGG et ál. (2011, pág. 434).

³⁸ Por ejemplo: ERNST & YOUNG (2011, pág. 7).

de si para esta clase de activos sería aplicable un nivel 2 o un nivel 3 porque existen argumentos que justifican la aplicación de ambas opciones.

Para aclarar esta cuestión convendría analizar la voluntad del regulador. Sin embargo, el IASB no da recomendaciones claras de si a las inversiones inmobiliarias hay que aplicarlas un nivel 2 o 3. La interpretación del texto de la norma puede llevar a la conclusión de que para las inversiones inmobiliarias se debe aplicar un nivel tres, siempre y cuando las consideremos como una *entidad generadora de efectivo*³⁹. Esta consideración parece justificada en el caso de las inversiones inmobiliarias. En un estudio se mostró que una mayoría de las empresas inmobiliarias europeas determina el valor razonable a través de métodos de valoración, basados en un procedimiento del *descuento de flujo de cajas*⁴⁰.

Este argumento a favor de la utilización del nivel 3 en inversiones inmobiliarias se ve reforzado por la situación real en empresas inmobiliarias europeas. Casi la totalidad de las valoraciones de inversiones inmobiliarias se hace utilizando para su valoración el método de los flujos de caja (DCF). El uso de este método requiere la masiva utilización de factores de entrada no observables y por tanto correspondería a un nivel 3⁴¹.

Por otro lado, la aplicación de un nivel 2 parece justificada en aquellos casos en que existen precios observables o cuando estos precios se pueden derivar de precios observables de inmuebles similares que además se encuentran en zonas similares⁴². Esta situación podría darse en el caso de terrenos urbanizables que se encuentran además en una misma zona. Sin embargo, en la práctica a menudo no se dispone de datos actuales sobre precios actuales y, por tanto, no se cumple con el criterio del «mercado activo».

4. ANÁLISIS DEL SECTOR INMOBILIARIO ESPAÑOL

4.1. IDEA

El fin de este análisis consiste en revelar hasta qué grado la información que presentan las empresas inmobiliarias sobre el valor razonable en inversiones inmobiliarias cumple con los re-

³⁹ NIIF B 36 (e) variables del nivel 3: «Unidad generadora de efectivo. Una previsión financiera (p. ej., de flujos de efectivo o de resultado del ejercicio) desarrollada mediante los datos propios de la entidad si no hay información razonablemente disponible que indique que los participantes en el mercado emplearían hipótesis diferentes sería una variable de nivel 3.»

⁴⁰ PROMPER (2011, págs. 439-445).

⁴¹ WAGENHOFER (2009, pág. 589).

⁴² ERNST & YOUNG (2011, pág. 7).

quisitos de información que establece la NIIF 13. Comprobamos, a través del análisis de las memorias consolidadas de empresas inmobiliarias españolas que cotizan en bolsa, si informan sobre:

- Los métodos de valoración aplicados.
- El proceso de valoración realizado.
- El importe de los beneficios o pérdidas realizadas, procedentes de la enajenación de inversiones inmobiliarias durante el ejercicio.
- El importe de los beneficios y pérdidas no realizadas, procedentes de la revaloración de inversiones inmobiliarias, el día de cierre de balance.
- Los parámetros cuantitativos de las variables de entrada no observables y si la empresa realiza un análisis de sensibilidad de estas variables.

Centramos el análisis en empresas con una actividad puramente inmobiliaria (gestión de patrimonio inmobiliario o la promoción inmobiliaria). Un requisito es que la empresa tiene que cotizar al menos en una de las plazas españolas de bolsa⁴³.

4.2. RESULTADOS

La actividad inmobiliaria forma la mayor parte de las inversiones de las empresas analizadas, alcanzando un porcentaje sobre el activo total entre el 63,5 % y el 93,1 %. Esta actividad inmobiliaria se puede clasificar en dos grandes bloques: por un lado, en las inversiones inmobiliarias (NIC 40), que indican una actividad «patrimonialista» de la empresa y, por otro lado, en las existencias inmobiliarias (NIC 2), que indican una actividad «promotora». Adicionalmente, deben sumarse a la actividad patrimonialista los activos no corrientes, mantenidos para la venta (NIIF 5). Estos activos proceden en su mayoría de inversiones inmobiliarias, las cuales la empresa ha decidido venderlas.

Utilizando este criterio, podemos identificar a cuatro de las empresas de la muestra como «patrimonialistas», en las cuales la porción de las inversiones inmobiliarias supera el 50 % del total del activo. Otras cuatro empresas cumplen el perfil de una empresa «promotora», en ellas el valor de las existencias alcanza porcentajes entre el 78,9 % y el 93,1 % sobre el total del activo⁴⁴. Adicionalmente, dos empresas tienen activos no corrientes, mantenidos para la venta, en el

⁴³ La muestra está formada por las siguientes empresas: Inmobiliaria Colonial, Metrovacesa, Realia Business, Inmobiliaria del Sur, Renta Corporación Real Estate, Reyat Urbis, Testa Inmuebles, Quabit Inmobiliaria y Urbas Guadalupe. Utilizamos para este estudio la información contable de los estados financieros consolidados del ejercicio 2011.

⁴⁴ Solamente en el caso de una empresa (Inmobiliaria del Sur) la relación entre inversiones inmobiliarias (37,7 %) y existencias inmobiliarias (46,0 %) aproximadamente es equilibrada.

caso de una empresa se trata además de una porción relevante (23,5 % sobre el total del activo). En una de las empresas no constan inversiones inmobiliarias en su activo, por tanto a continuación la excluimos del análisis.

Tabla 2. Actividad inmobiliaria de la empresa (elab. propia)

Reparto de la actividad inmobiliaria sobre el total de activos (%) (balance consolidado, 2011)	Inmobiliaria Colonial	Metrovacesa	Realia Business	Inmobiliaria del Sur	Renta Corporación	Reyal Urbis	Testa Inmuebles	Quabit Inmobiliaria	Urbas Guadalupe
Inversiones inmobiliarias (NIC 40)	58,2	50,7	64,2	37,7	–	11,3	69,0	4,9	5,5
Existencias (inmuebles) para la venta (NIC 2)	0	12,8	24,4	46,0	93,1	78,9	0	81,2	80,2
Activos inmobiliarios mantenidos para la venta (NIIF 5)	23,5	–	0,2	–	–	–	–	–	–
ACTIVIDAD INMOBILIARIA (sobre el activo total; %)	81,7	63,5	88,8	83,7	93,1	90,2	69,0	86,0	85,9

En un segundo paso, analizamos la información sobre el valor razonable en inversiones inmobiliarias (NIC 40) que presentan estas empresas en sus memorias consolidadas del año 2011. Ponemos especial énfasis en la pregunta en qué aspectos las empresas inmobiliarias españolas ya están cumpliendo con los requisitos de información sobre el valor razonable que establece la NIIF 13.

Un primer resultado es que la mayoría (5) de las empresas analizadas sigue aplicando el criterio de costes históricos para valorar sus inversiones inmobiliarias, solamente 3 empresas aplican el valor razonable⁴⁵. Para determinar el valor razonable de sus inversiones inmobiliarias, la mayoría de las empresas utiliza las recomendaciones de la Royal Institution of Chartered Surveyors (RICS-Redbook, 2011)⁴⁶. Adicionalmente, algunas empresas utilizan el manual de valoración del «International Valuation Standards Committee»⁴⁷.

⁴⁵ La NIC 40.79 (e) obliga a aquellas empresas que apliquen la valoración según costes históricos en el balance a revelar el valor razonable de las inversiones inmobiliarias en la memoria. Por lo tanto, la información sobre el valor razonable de las inversiones inmobiliarias siempre tiene que estar disponible en los estados financieros consolidados.

⁴⁶ Royal Institution of Chartered Surveyors (2011), Redbook, 7.^a edition

⁴⁷ IVSC (2011); además, una de las empresas utiliza normativa nacional para determinar el valor razonable (OM ECO/805/2003).

Respecto al método de valoración dominan los métodos basados en el flujo descontado de caja y métodos basados en los ingresos de la empresa (*income approach*). Una empresa utiliza adicionalmente un método de comparación de precios (*market approach*). Si aplicamos este resultado al modelo jerárquico de valor razonable de la NIIF 13, podemos llegar a la conclusión de que la gran mayoría de las empresas en el futuro cumpliría los requisitos que corresponden al nivel 3 de valor razonable. La mayoría de las empresas además hace una breve descripción del procedimiento de valoración.

Todas las empresas cumplen con el requisito de informar sobre el resultado de las ventas de inversiones inmobiliarias y su registro en la cuenta de pérdidas y ganancias. Menor es el número de empresas (3) que informa además sobre el resultado de las revaloraciones. Aún no es muy común realizar un análisis de sensibilidad. Solamente una empresa lo hace e informa además sobre los parámetros no observables (*yields*) que inflúan en el procedimiento de valoración⁴⁸. Todas las empresas utilizan tasadores externos y especializados para la elaboración del informe de valoración. Según la información disponible en la memoria, las valoraciones se realizan con frecuencias anuales, salvo en el caso de una empresa que aplica una frecuencia bianual.

Tabla 3. Presentación de información sobre el valor razonable en inversiones inmobiliarias (elab. propia)

Información cualitativa y cuantitativa en la MEMORIA sobre la utilización del valor razonable en inversiones inmobiliarias (NIC 40)	Inmobiliaria Colonial	Metrovacesa	Realia Business	Inmobiliaria del Sur	Reyal Urbis	Testa Inmuebles	Quabit Inmobiliaria	Urbas Guadalupe
Valoración de las inversiones inmobiliarias (NIC 40) en el balance: costes (C) o valor razonable (VR)	VR	VR	C	C	C	C	VR	C
Normativa de valoración aplicada para determinar el valor razonable de las inversiones inmobiliarias: (1 = RICS, Redbook) (2 = IVSC) (3 = otro)	n.s.	(1,2)	(1)	n.s.	(1,2)	(1,2)	(1)	(3)
Método de valoración: (1 = DCF u otro método, basado en ingresos), (2 = comparación de precios), (3 = otro)	(1)	(1)	(1)	(1)	(1,2)	(1)	(1)	(1)
Empresa hace una descripción del proceso de valoración	Sí	Sí	Sí	No	Sí	No	Sí	Sí
								.../...

⁴⁸ Memoria consolidada de la empresa «Inmobiliaria Colonial» (2011, pág. 19).

Información cualitativa y cuantitativa en la MEMORIA sobre la utilización del valor razonable en inversiones inmobiliarias (NIC 40)	Inmobiliaria Colonial	Metrovacesa	Realia Business	Inmobiliaria del Sur	Reyal Urbis	Testa Inmuebles	Quabit Inmobiliaria	Urbas Guadalupe
.../...								
Tipo de tasación (1 = externa) (2 = interna)	(1)	(1)	(1)	(1)	(1)	(1)	(1)	(1)
Frecuencia de la determinación del valor razonable (al año)	2	1	1	1	1	1	1	1
Información cuantitativa sobre los parámetros cuantitativos de los factores de entrada no observables que han entrado en la determinación del valor razonable	Sí	No	No	No	No	No	No	No
Información numérica sobre el valor razonable (valor razonable a fecha de cierre del balance)	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Realización de un análisis de sensibilidad e información sobre los factores no observables	Sí	No	No	No	No	No	No	No
Importe de los beneficios y pérdidas realizadas (ventas)	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Información sobre el importe de los beneficios y pérdidas no realizadas (revalorización)	Sí	Sí	No	No	Sí	No	Sí	No

5. VALORACIÓN CRÍTICA DE LA NORMA

A través del análisis de la norma y de la revisión de la literatura hemos identificado las siguientes variables, cuya aplicación en contabilidad podría generar incertidumbre entre los usuarios:

- El concepto del *mejor y mayor uso* (*highest and best use*).
- La asignación de un nivel adecuado de valor razonable dentro del «modelo jerárquico» que propone la NIIF 13 (*fair value hierarchy*).
- Otros conceptos novedosos, como el *análisis de sensibilidad* o el mayor volumen de información sobre el valor razonable que una empresa tiene que revelar en la memoria.

La aplicación del concepto de *mejor y mayor uso* en inversiones inmobiliarias supone para el tasador actuar bajo mayor incertidumbre. Estimar el valor, derivado de un mejor aprovecha-

miento de un inmueble, significaría realizar proyecciones del futuro. La NIIF 13 establece tres condiciones para que se pueda registrar un mayor valor de un inmueble, pero parece que estas condiciones no abarcan todos los imprevistos que podrían ocurrir. Tratándose de la estimación del valor de proyectos futuros, pueden ocurrir imprevistos, por ejemplo la denegación del permiso de edificación u otras restricciones técnicas o económicas-financieras. Por tanto, la tarea del tasador en el futuro se extenderá a la estimación de la probabilidad si un determinado *mejor y mayor uso* es realizable o no lo es.

El resultado de estas proyecciones será un valor razonable *potencial* cuyas variaciones se tendrán que registrar en la cuenta de pérdidas y ganancias. Un acontecimiento posterior que impediría de forma definitiva la realización del *mejor y mayor uso* tendrá que corregirse a través de un deterioro de valor. En tal caso y sin haberse producido ningún mejor o mayor uso real, se habría producido, primero un incremento del resultado con un potencial beneficio y, posteriormente, su deterioro.

En cuanto a la definición elegida para el valor razonable en la NIIF 13 hay que señalar que es más precisa que la que utilizaba la NIC 40, favoreciendo el concepto del *precio de salida* y aproximándose a aquella definición que está utilizando el regulador estadounidense FASB desde hace tiempo⁴⁹.

Las características singulares de inmuebles impiden su consideración como bienes homogéneos. El menor número de transacciones en inmuebles excluye además la posibilidad de aplicar un «nivel 1» del *modelo jerárquico de valor razonable*. Más bien, la ausencia de precios cotizados en bienes idénticos o similares en el caso de inversiones inmobiliarias complicaría la asignación de *un nivel adecuado dentro del modelo jerárquico de valor razonable*.

Las opiniones en la literatura, si la aplicación de un nivel 2 o 3 es preferible para inversiones inmobiliarias no son uniformes. Sin embargo, los argumentos que favorecen la utilización de un nivel 3 para inversiones inmobiliarias parecen ser más contundentes, si se tendrá en cuenta que el valor razonable en inversiones inmobiliarias se determina en la mayoría de los casos por métodos de valoración. De la elección entre un nivel 2 o 3 depende también el volumen de la información que la empresa tiene que publicar en la memoria. Cumplir las mayores exigencias de información que requiere un nivel 3 supondrá aplicar un mayor esfuerzo en tiempo y costes para la empresa. Para evitarlo, los ejecutivos de la empresa podrían favorecer a priori la aplicación de un nivel 2⁵⁰.

⁴⁹ La NIIF 13 tiene su origen en la norma contable «SFAS 157-Fair Value Measurement» del FASB. En relación con la definición del valor razonable y de la utilización del concepto del precio de salida, el IASB pone de manifiesto que ha optado también por este concepto para adaptar su normativa a la del regulador contable estadounidense (IASB 2011b, pág. 2).

⁵⁰ ZAUGG et ál. (2011, 437).

El análisis del sector inmobiliario español revela que las empresas cotizadas persiguen una estrategia o bien «patrimonialista» o bien «promotora». Casi todas las empresas tienen inversiones inmobiliarias en su cartera. Todavía una gran parte de las empresas españolas registra las inversiones inmobiliarias en el balance con el valor según costes históricos, a pesar de que las empresas en otros países europeos dan preferencia al uso del valor razonable.

El uso de manuales de valoración internacionales (RICS o IVSC) es un hecho común, y entre los métodos de valoración aplicados domina la valoración según el método de los flujos de caja (DCF). Todas las valoraciones son realizadas por tasadores externos y todas las empresas informan sobre el efecto que ha tenido la venta de inversiones inmobiliarias en el resultado. Por tanto, y a modo de resumen, podemos constatar que el sector inmobiliario ya está cumpliendo con una gran parte de los requisitos que establece la NIIF 13.

6. CONCLUSIONES

En este trabajo analizamos las novedades que la NIIF 13 establece para la determinación del valor razonable en inversiones inmobiliarias (NIC 40). El valor razonable se define como *precio de salida*. Esto tiene relevancia particular para inversiones inmobiliarias, porque supone que los gastos de transacción de un inmueble no forman parte del valor razonable.

Con el concepto del *mejor y mayor uso* se obliga a las empresas a determinar el valor de un uso potencial que parte de la idea de un aprovechamiento óptimo de las inversiones inmobiliarias. La diferencia de valor entre el uso actual y el *mejor y mayor uso* se registra en la cuenta de pérdidas y ganancias. Se trata por tanto de un potencial de incremento de valor, sin tener certeza de si este uso realmente se puede alcanzar. Por tanto, queda un riesgo que los beneficios de valoración previamente registrados se tendrán que revertir posteriormente.

La introducción de un *modelo jerárquico de valor razonable* parece ser un instrumento adecuado para homogeneizar la determinación del valor razonable. Sin embargo, existe el problema que datos sobre precios actuales en mercados activos apenas están disponibles para inversiones inmobiliarias. Queda como alternativa la medición del valor razonable a través de métodos de valoración, pero estos son imprecisos porque en ellos se utilizan a menudo variables estimadas. Esta situación previsiblemente impide para inversiones inmobiliarias la consecución de uno de los objetivos principales de esta reforma, que es la consecución de un valor razonable objetivo y comparable.

Por tanto, y con base en los resultados obtenidos en este trabajo, parece probable que la primera aplicación de la norma en 2013 supondrá un esfuerzo adicional para los usuarios. Por ello, la NIIF 13 lo tendrá difícil para aportar el mismo nivel de transparencia para todas las clases de activos y pasivos a los que es aplicable. Una alternativa quizá hubiera sido la elabo-

ración de una norma de valor razonable que tuviera más en cuenta las singularidades de las inversiones inmobiliarias, en vez de equiparar su procedimiento de valoración al de cualquier otro grupo de activos.

Bibliografía

COMISIÓN EUROPEA [2012]: Reglamento (UE) n.º 1255/2012 de la Comisión, de 11 de diciembre de 2012, L 360/78, Diario Oficial de la Unión Europea de 29 de diciembre de 2012.

DANBOLT, J. y REES, W. [2008]: «An Experiment in Fair Value Accounting: UK Investment Vehicles», *European Accounting Review*, n.º 2, págs. 271-303.

DELGADO PIÑA, L. [2011]: «El valor razonable en tiempos de crisis», *Partida Doble*, n.º 235, págs. 75-81.

ERNST&YOUNG [2011]: «IFRS 13, Fair Value Measurement, 21st century real estate measurements – implications for the real estate and construction industries», EYGM Limited, London.

ERNST&YOUNG [2012]: «Fair Value Measurement – November 2012», EYGM Limited, London.

HOFFMANN, W. y FREIBERG, J. [2008]: *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien (investment properties)*, en: LÜDENBACH, N. y HOFFMANN, W. (editores), IFRS-Kommentar, 7.ª edición, Friburgo.

IASB [2011a]: «NIIF 13 – medición del valor razonable», IFRS-Foundation, London.

– [2011b]: «IFRS 13 – «Project Summary and Feedback Statement», IFRS-Foundation, London.

– [2011c]: «IFRS 13 – *Fair Value Measurement, Illustrative Examples*, IE 60, IFRS-Foundation, London.

IVSC [2011]: *International Valuation Standards*, Seventh edition, International Valuation Standards Council (IVSC), London.

MARTÍNEZ-AEDO, R.; GÓMEZ FERNÁNDEZ, L.; RODRÍGUEZ DÍAZ, F.; ECHENIQUE CONDE, Á.; COERCE, P. y LUZZA MENDOZA, A. [2011]: «La NIIF 13: el valor razonable», *Técnica Contable*, n.º 744, septiembre 2011, págs. 81-95.

MCALLISTER, P.; BAUM, A.; CROSBY, N.; GALLIMORE, P. y GRAY, A. [2003]: «Appraiser behavior and Appraisal Smoothing: Some Qualitative and Quantitative Evidence», *Journal of Property Research*, 20 (3), págs. 261-280.

MINISTERIO DE ECONOMÍA DE ESPAÑA [2003]: Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo, sobre «normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras».

PROMPER, N. [2011]: «Zeitwertbilanzierung bei Immobilienunternehmen unter Berücksichtigung der EPRA-Kennzahl, "Diluted EPRA net asset value" – Umsetzungsstand in der Praxis», *Zeitschrift für internationale Rechnungslegung*, n.º 10, octubre 2011, págs. 439-445.

ROYAL INSTITUTION OF CHARTERED SURVEYORS (RICS) [2011]: *Red Book–RICS Valuation Standards Global*, 7.ª edición, mayo 2011, London.

WAGENHOFER, A. [2009]: *Internationale Rechnungslegungsstandards – IAS/IFRS*, 6.ª edición, München, 2009.

ZAUGG, D. y KRÄMER, C. [2007]: «IFRS-Jahresabschlüsse von Immobiliengesellschaften, Problematik der internationalen Vergleichbarkeit», *Der Schweizer Treuhänder*, n.º 1/2, págs. 69-76.

ZAUGG, D.; BACH, R. y MEISTER, D. [2011]: «Neue IFRS-Regeln zur Bestimmung des Fair Value – Was ändert sich für den Immobiliensektor?», *Zeitschrift für internationale Rechnungslegung*, n.º 10, págs. 433-437.

INFORMACIÓN CONTABLE FIDEDIGNA

Alejandro Larriba Díaz-Zorita

*Catedrático de Universidad
Auditor de Cuentas no ejerciente*

EXTRACTO

Este artículo, que parte de que la información es una necesidad de carácter social, dentro de la cual es parte importante aquella que se refiere a datos económicos y contables, considera que la misma es inútil y engañosa cuando carece de fiabilidad, ya que las decisiones adoptadas a partir de ella serían erróneas. Siendo la auditoría el instrumento habilitado para dotar de credibilidad a la información contable, y estando inmersos en una profunda crisis económica en cuya gestación no ha sido totalmente ajena la profesión auditora, después de hacer un somero repaso a algunos de los escándalos financieros que están en la mente de todos, su autor propone iniciar un serio periodo de profunda reflexión, tras el cual deberán cambiar una serie de actitudes y aptitudes por parte de todos los estamentos de la sociedad implicados, dando lugar a actuaciones encaminadas a que la auditoría recupere su anterior prestigio como garante prácticamente indiscutible de la «imagen fiel» de las cuentas sometidas a su verificación profesional.

Palabras clave: necesidad de la información, información contable, fiabilidad informativa, auditoría y escándalos financieros.

RELIABLE ACCOUNTING INFORMATION

Alejandro Larriba Díaz-Zorita

ABSTRACT

This article parts from the base that information is a necessity of a social nature, within which an important part relates to economic and accounting data. The paper considers that this information is useless and misleading when it lacks reliability given that the decisions taken from it would be erroneous. Auditing is the instrument designed to give credibility to accounting information; however the auditing profession has not gone unscarred during the management of this economic recession in which we are immersed. After reviewing some of the most recent financial scandals that are on everyone's mind, the author proposes starting a serious period of deep reflection, after which certain attitudes and skills should change by all concerned sectors of society. The result of which should be actions giving rise to the auditing profession regaining its previous prestige as the undisputed body guaranteeing the «true image» of accounts subject to its professional verification.

Keywords: need for information, accounting information, reliable information, audit and financial scandals.

Sumario

- I. Necesidad de la información
- II. Necesidad de la información económica en general y de la información contable en particular
- III. La fiabilidad de la información contable como necesidad social
- IV. La auditoría como institución garante de la fiabilidad de la información contable
- V. Situación presente respecto de la fiabilidad de la información contable
- VI. La auditoría como apuesta de futuro

I. NECESIDAD DE LA INFORMACIÓN

Tal como he tenido oportunidad de decir en otras ocasiones, la información como cauce de propagación del conocimiento y de la cultura es un elemento consustancial de la sociedad, jugando un papel decisivo en el engranaje que integran los sistemas de relación entre los distintos agentes sociales. La información se ha constituido en uno de los pilares básicos de nuestra civilización: todos la deseamos y todos, en mayor o menor medida, la usamos para orientar nuestras actuaciones, de forma que su importancia hoy en día está fuera de toda duda.

La información describe y facilita la comprensión de los hechos pasados, contribuye a la interpretación del presente, ayuda a predecir los acontecimientos futuros y, sobre todo, reduce la incertidumbre en la toma de decisiones. Por estas razones es deseada por todos aquellos que tienen que utilizarla, y como a veces se convierte en un bien escaso que otorga a su propietario posiciones de poder, hay ocasiones en las que se oculta o deforma para debilitar la posición contraria. En resumen, tener información de la mejor calidad, sobre todo cuando los oponentes carecen de ella, sitúa a quien la posee en una posición de privilegio.

Conocer lo que sucede en cualquier ámbito despierta la necesidad de disponer de datos. El espíritu crítico que todos tenemos reclama una mayor cantidad, calidad y credibilidad de la información que manejamos.

La información es uno de los mecanismos que mueve la sociedad. En el mundo actual casi todo gira alrededor de la información, así estamos enterados puntualmente de cuanto sucede, siendo nuestro nivel de conocimiento de la actualidad algo totalmente impensable siglos atrás, lo cual nos sitúa ante una de sus características más señaladas: la de estar disponible de forma inmediata para informar puntualmente sobre lo acontecido. Ejemplos de la dinamicidad actual de la información la podemos deducir de los siguientes ejemplos: pasaron varios meses –de octubre de 1492 a enero de 1493– antes de que en España se tuviera noticia del descubrimiento de América; de la victoria de Lepanto frente al turco, el Papa tuvo conocimiento varios días después de producida y nuestro rey Felipe II dos días después; ahora, situados en el presente, hemos visto en directo como un hombre ponía por primera vez un pie en la Luna, o hemos asistido a un bombardeo –también en directo– en la primera guerra del Golfo.

La segunda característica que debe poseer la información –tan importante como la primera– es la de su fiabilidad, apreciada a través de su veracidad, credibilidad y completitud, es decir, que la información de que disponemos, para ser útil, es preciso que sea fidedigna, completa, sin sesgos, ni deformaciones, y que no induzca a error.

Si la utilidad más importante de la información es permitir tomar decisiones de todo tipo de forma racional, basadas precisamente en los datos que se conocen a través de ella, la cualidad de fidelidad es imprescindible para que la decisión que se adopte sea la más correcta posible; a contrario sensu, cuando la información sea falsa, maliciosa o simplemente incompleta, la posibilidad de equivocación será grande en función precisamente de la falta de calidad de que adolezca la misma.

II. NECESIDAD DE LA INFORMACIÓN ECONÓMICA EN GENERAL Y DE LA INFORMACIÓN CONTABLE EN PARTICULAR

Si acotamos aquella parte de la información general con contenido o trascendencia económica, nos estamos situando ante una clase de información especializada que, por suerte o por desgracia, hoy a todos nos interesa y de cuyo contenido depende en gran parte la orientación de nuestro futuro, personal y colectivo.

Como podemos apreciar, el sistema económico ha adquirido en la sociedad moderna tal relevancia que para muchos es considerado el eje de dicha sociedad, de manera que se llega a confundir desarrollo económico con desarrollo social. El crecimiento de la importancia de la economía dentro de la sociedad actual, discurre en paralelo con la relevancia creciente que tiene la información económica, pudiendo apreciarse que su notoriedad y difusión alcanza a un número cada vez mayor de usuarios. Nunca como hoy la población en general tiene tanto conocimiento –al tiempo que auténticos deseos de conocer– respecto de diversos temas económicos que antes pasaban desapercibidos como cotizaciones, tipos de interés, primas de riesgo, títulos preferentes, beneficios empresariales, etc. Aunque puede constituir una triste paradoja, la crisis actual que nos envuelve ha traído como consecuencia positiva un incremento importante de la cultura económica entre la población en general.

Desde el punto de vista de la utilidad de la información económica –dentro de la cual situamos con un gran peso específico la información contable–, cualquier actividad económica por sencilla que sea necesita para funcionar un sistema de información más o menos organizado. La expansión de la economía, su internacionalización y el aumento de la complejidad de los negocios y de las organizaciones que los desarrollan, han impulsado su necesidad, la cual extiende su ámbito de difusión más allá del reducido círculo de los agentes económicos directamente implicados en las distintas transacciones, llegando a lo que en términos coloquiales se conoce como «el gran público», es decir, a la sociedad en su conjunto.

En la actualidad, y lo estamos viendo todos los días, nadie discute que el sistema en el que se desenvuelven los países económicamente desarrollados requiere de una información económica de la máxima calidad puesta a disposición de todos los agentes sociales. La sociedad en su conjunto demanda esa información y, en este sentido, las normas legales encaminadas a formular y a difundir la información económico-financiera, cada vez más abundantes y completas, vienen justificadas por el hecho de que la transparencia informativa es una necesidad social ineludible para que todo el sistema económico funcione con una aceptable corrección.

La necesidad de información se ha convertido en un derecho primordial para sus usuarios, protegida por una normativa legal que no solo exige dicha información, sino que, además, tiende a imponer y a garantizar –con mayor o peor fortuna– una de las condiciones de la misma que cada vez es más apreciada: la de su calidad.

Finalmente un paso más: como en general el núcleo central de cualquier información económica, y más si esta es empresarial, se obtiene a partir de la contabilidad, la información contable se justifica por el bien común, con lo cual, para que sea útil socialmente, requiere garantía acerca de su fiabilidad.

III. LA FIABILIDAD DE LA INFORMACIÓN CONTABLE COMO NECESIDAD SOCIAL

En principio, el papel de la contabilidad en su aspecto social, y como núcleo central de la información económica, dimana de la responsabilidad social de las empresas y demás sujetos económicos como actores protagonistas de la economía. Conocer su situación y actividades, transmitidas a través de los datos contables es imprescindible para actuar en el terreno económico, pero estaremos todos de acuerdo en que de poco sirve dicha información contable si no goza de fiabilidad. Para que los usuarios de esta información la utilicen con ciertas garantías de éxito, los datos que lleguen a su poder deberán poseer suficiente credibilidad acerca de que los mismos son dignos de confianza.

Fiabilidad, confianza o credibilidad son varios de los términos que solemos manejar en estos casos. La fiabilidad expresa la probabilidad que depositamos en el comportamiento esperado de una persona o en el buen funcionamiento de algo, y tratándose de la fiabilidad de datos, nos referimos a que los mismos sean un reflejo o *imagen fiel* de la realidad, lo cual contablemente significa que debe existir la máxima aproximación entre la *realidad revelada* y la *realidad objetiva* acerca de los hechos económicos contabilizados. Por su parte, la confianza es la opinión favorable que se tiene acerca de que una persona, dato o cosa, será capaz de actuar de la manera que esperamos ante una determinada situación. Finalmente, la credibilidad es el concepto utilizado para decidir si una información de la que no somos testigos directos, merece ser o no aceptada.

Consecuencia directa de la tipificación de la información –en nuestro caso de la información contable– como necesidad social, ha sido la gran sensibilización que se aprecia en sus posibles usuarios, conscientes de que la mayor necesidad de información veraz requiere que se habiliten nuevos canales y modos de transmisión de la misma en función de su importancia, siendo las principales tendencias actuales en este sentido las de ampliar su contenido informativo –que deberá llegar a un número creciente de usuarios–, garantizando al mismo tiempo su fiabilidad para atender de la forma más adecuada las necesidades de todos ellos, que raramente serán coincidentes entre sí.

Creemos que ambos objetivos van unidos –ampliación del número de usuarios y del contenido de la información contable–, y que para conseguir su mayor eficacia requieren un mayor esfuerzo de fiabilidad. Así podemos ver que, en la actualidad, al tiempo que se ha ampliado en

gran medida el *número de usuarios* interesados en la información contable, también se ha incrementado el *contenido* de los datos suministrados –reconociéndose así *la importancia de la información financiera*, lo que por sí solo justifica la dimensión social de la contabilidad en el mundo presente–, pero igualmente y desde todos los sectores, se ha hecho patente la necesidad de una mayor fiabilidad en los datos proporcionados, lo cual ha obligado a reforzar esta exigencia.

Los profesionales que se relacionan con la contabilidad –contables, asesores y auditores– desempeñan con su actividad un importante papel en la sociedad actual, ya que todos los sectores de la misma confían en ellos en cuanto a calidad de la información contable, asesoramiento competente en una amplia variedad de materias económicas y fiscales y verificación de los datos contables dotándoles de fiabilidad. De este modo, la actitud y comportamiento de todos estos expertos en la prestación de sus servicios incide en el bienestar económico general de la comunidad, es decir, en el bien común.

En definitiva, siendo su actividad profesional la consecuencia lógica del reconocimiento de la importancia social de la información contable, una ampliación del contenido de la información suministrada, con mayores garantías de fiabilidad y mejoras en el enfoque y forma de suministrarla a un número cada vez más elevado de usuarios, requiere que se preste una atención especial al adecuado comportamiento de dichos profesionales, vigilando que no traicionen la confianza social depositada en ellos.

IV. LA AUDITORÍA COMO INSTITUCIÓN GARANTE DE LA FIABILIDAD DE LA INFORMACIÓN CONTABLE

Como antes indicábamos, de poco sirve la información contable –ni de cualquier otro tipo– si esta no goza de unas mínimas garantías de fiabilidad, ya que, para que los usuarios puedan fundamentar sus decisiones en datos contables, deben tener cierta seguridad de que los mismos son dignos de confianza. Se entiende que dicha seguridad se logra cuando se acompaña a los estados financieros el informe de un auditor independiente, de modo que la auditoría se configura como la institución legal a través de la cual se dota a la información económica de la fiabilidad necesaria para cumplir su función.

La auditoría se define sintéticamente como una actividad profesional de carácter independiente, que consiste en analizar, revisar y verificar documentos e información contable para dar una opinión sobre la consideración que merecen los mismos. En resumen, contrastar datos contables respecto de un marco de referencia preestablecido con el fin de emitir un informe opinando sobre el grado en que la información auditada expresa la **imagen fiel** de la entidad que ha sido objeto de la auditoría.

La necesidad social antes indicada de que la información contable tenga las máximas garantías de fiabilidad es la principal razón que actualmente justifica la existencia de la auditoría de cuentas, por lo que dados los objetivos de dicha actividad –desarrollada en exclusiva por auditores–, asume una responsabilidad social importante, ya que su incidencia sobre la información contable de las entidades auditadas, como afecta a todos los usuarios, a todos interesa.

La auditoría actúa de control de la información contable emitida garantizando la suficiencia y fiabilidad de los datos aportados en beneficio indiscriminado de todos sus usuarios; pero al tiempo presenta un cierto grado de objetividad al no estar exclusivamente orientada a servir las necesidades de un núcleo concreto de usuarios. Tampoco el auditor se debe en exclusiva, ni está al servicio de la entidad que le contrata, ya que los destinatarios de su informe son los miembros de la sociedad en general y no la entidad contratante que satisface sus honorarios –situación que tiene algo de paradójica al no cumplirse el aforismo común de que quien paga, que es la entidad auditada, manda– y a quien en principio se dirige el informe.

La finalidad primordial del informe de auditoría es contribuir a reforzar la credibilidad en la información contable, pese a que no sea un seguro absoluto de fiabilidad; así se constituye en garante de la información contable sobre la que ha opinado, con independencia de las distintas motivaciones de sus usuarios y del uso que piensen hacer de la misma. De este modo el auditor queda directamente relacionado con el bienestar social y con el correcto funcionamiento de las instituciones económicas que operan en la sociedad, contribuyendo con su actividad profesional a conseguir el mayor grado de eficiencia en el manejo de los recursos con que cuenta la entidad auditada.

En definitiva, y como resumen, la auditoría transmite seguridad en los estados financieros, contribuye a mejorar la calidad de la información contable, homogeneiza la información financiera y proporciona un servicio a toda la colectividad social, de modo que se ha tornado en una actividad imprescindible por lo que asume responsabilidad social.

V. SITUACIÓN PRESENTE RESPECTO DE LA FIABILIDAD DE LA INFORMACIÓN CONTABLE

Hasta una época bien reciente la profesionalidad de los auditores como garantes de la fiabilidad de la información contable auditada era incuestionable, sus informes y opiniones se consideraban fuera de toda duda razonable. Los auditores eran incluso objeto frecuente de viñetas y de chascarrillos comentando la gran seriedad de actuaciones y actantes que producía hasta miedo. ¿Quién no recuerda la frase «que te mando a los auditores» pronunciada por uno de nuestros políticos?

Pero todo cambió para mal hace unos diez años. Los sucesivos casos sonados de corrupción encabezados por los referentes a Enron y Parmalat, que fueron seguidos de bastantes más, dieron al traste con esta imagen de absoluta honradez de comportamiento. Este fenómeno de carácter universal también tuvo en nuestro país desgraciadas muestras de conducta irregular en los casos de Gescartera, Fórum Filatélico, Afinsa, etc., seguidos recientemente por los que afectan a muchas de nuestras inmobiliarias y entidades de crédito, entre los que por ser más conocidas cabe citar los referentes al Banco de Valencia y a Bankia.

Las viñetas y chascarrillos que antes habían resaltado la seriedad y honradez de los auditores se tornaron en crueles críticas sobre el comportamiento reprochable de los protagonistas, por acción u omisión, de los escándalos que iban surgiendo, poniendo la credibilidad del conjunto de los auditores en entredicho.

Bien es cierto que el auditor emite su informe tras comparar los datos contables con un marco «legal» de referencia dentro del cual, en bastantes casos, se imponen criterios de valoración que dan lugar a «distintas imágenes» que, en algunos casos, distan bastante de constituir una «**imagen fiel**», por ser las valoraciones aplicadas discrepantes de las que podríamos denominar como «reales» o «ajustadas al mercado». Su informe de auditoría en sentido formal sería irreprochable, pero, ¿es esto lo que necesita la sociedad para conocer la realidad de los hechos? Entendemos que no, que lo que la sociedad pide al auditor en su informe es que opine sobre la «**imagen fiel**» que la entidad auditada presenta respecto de su situación «**real**», y no respecto de su situación valorativa «**legal**», es decir, que lo que la sociedad pide y necesita es una opinión lo más clara posible acerca de su **imagen fiel real** y no sobre su **imagen fiel legal**, dado que ambas pueden ser muy distintas tal como estamos viendo.

La sociedad se pregunta que cómo es posible que, entidades que llevaban varios años auditándose sin que los auditores pusieran de manifiesto ninguna anomalía, pasen «de la mañana a la noche» de declarar fuertes beneficios a tener que reconocer elevadas pérdidas, y todo esto, además, en el transcurso de pocos meses. La pregunta inmediata sobre ¿cómo ha sido esto posible? queda flotando en el aire sin ser contestada de forma que convenza.

Tal como dijo Elvira Rodríguez, Presidenta de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, en el XXI Congreso Nacional de Auditoría celebrado recientemente en Zaragoza, «... trampas en el solitario, las justas. Hay entidades que han sido intervenidas pocos meses después de haber obtenido una auditoría limpia». La contundencia de esta opinión nos libera de mayores comentarios.

Desde otra perspectiva la sociedad también se pregunta acerca de, si las auditorías realizadas al conjunto de las entidades financieras (cajas y bancos) eran correctas –hasta el punto de que el anterior Gobernador del Banco de España llegara a afirmar que nuestras entidades de crédito eran de las más sólidas del mundo–, cómo es posible que recientemente se manejaran cifras de desfases patrimoniales de hasta 100.000 millones de euros por pérdidas disimuladas cuando no encubiertas en los balances de estas entidades. ¿Es que los auditores no fueron capaces de verlo?, ¿ni tan siquiera de intuirlo? Recordemos también que esta situación de falta de credibilidad provocó la necesidad de una verificación valorativa –ya que no se trataba de una auditoría– por parte de Oliver Wyman con un elevado coste de más de 40 millones de euros que aún no está nada claro quién debe soportarlo.

El resultado de la cuantificación anterior evaluó una pérdida de cerca de 40.000 millones de euros, lo que nos enfrenta a otros interrogantes: ¿de las dos estimaciones de resultados sobre la situación de nuestras entidades de crédito, cuál es la correcta?, ¿la proporcionada por los auditores o la de Oliver Wyman?, ya que obviamente las dos no pueden estar bien al mismo tiempo. ¿Qué o quién tiene la culpa de ese desfase?, ¿los diferentes criterios para valorar los activos «dañados» por la burbuja inmobiliaria?, ¿la lentitud del regulador para reaccionar a tiempo?, la realidad que hemos visto es que el regulador no se ha dado mucha prisa en corregir su equivocado criterio.

Llegados a este punto, ¿qué criterios de valoración eran los correctos para aplicar a las inversiones de las entidades de crédito derivadas del «negocio del ladrillo»? ¿los que establecía el supervisor

a través de sus normas, o los que después aplicó Oliver Wyman? Debemos entender que estos últimos, a la vista de los precios de transferencia aplicados a estos activos para su traspaso al «banco malo», entidad que no es ni banco ni malo, ya que es una «entidad inmobiliaria», no mala, sino «malísima». Como parece que la contestación es bastante clara, si esto ya se sabía, ¿cómo no se reaccionó antes?

Para lo que ya no hemos tenido paciencia, y emplazamos a otros investigadores a que lo hagan, es a cuantificar el *gap* de resultados que se aprecia en las cajas incorrectamente auditadas que, por lógica, tendrá que ser igual a la suma de los 40.000 millones de desfase patrimonial antes evaluado, más los beneficios que antes se ponían de manifiesto en los balances auditados de las mismas entidades, y que, en el caso de Bankia, alcanza una respetable cifra.

En esta situación, la credibilidad en las auditorías como condición necesaria de fidelidad de las cuentas auditadas ha sufrido un deterioro incuestionable. Para apreciar esto solo nos hace falta recordar el triste espectáculo que se está dando, por parte de unos y otros, en el juicio que se está celebrando sobre Bankia.

Mucha gente –colectivo al que me uno–, simplemente no entiende lo que ha pasado, ni lo que está pasando, y lo peor, tampoco alcanza a ver si habrá exigencia de responsabilidades «a quienes corresponda» por lo sucedido. Todo ello unido a la sospecha de que desgraciadamente el alcance de sus consecuencias las soportaremos entre todos, ya que el problema terminará socializándose.

Pero volviendo al papel jugado por los auditores en todo este proceso, debemos recordar que su responsabilidad no consiste únicamente en satisfacer las necesidades de un cliente concreto, es decir, de quien les contrata y paga para realizar su trabajo profesional. Al ser la auditoría un servicio que prestan miembros de una profesión liberal actuando en nombre del interés público, con la finalidad de manifestar la opinión como expertos objetivos e independientes sobre la información financiera que presentan los administradores de una entidad, los auditores se deben a este amplio colectivo y no a quienes les contratan y satisfacen sus minutas de honorarios. No tener claro que esto es lo que la sociedad espera de ellos, es no cumplir con su misión social.

VI. LA AUDITORÍA COMO APUESTA DE FUTURO

Cubrir la necesidad social que existe acerca de que la información contable reúna las máximas garantías de fiabilidad es la principal razón que justifica la existencia de la auditoría de cuentas. La incidencia del trabajo de auditoría sobre la información de las entidades económicas afecta a todos los usuarios y, por consiguiente, a todos interesa, además de que dados los objetivos que persigue, la actividad desarrollada por los auditores tiene responsabilidad social. Dicha responsabilidad, tal como antes hemos indicado, aparte de atender las necesidades de un cliente concreto, tiene como objetivo primordial satisfacer las expectativas de la sociedad en su conjunto.

Algo que no debemos olvidar es que finalmente será la colectividad social quien, en última instancia, juzgue si las actuaciones de los auditores hacen honor a las expectativas depositadas en

ellos –y entroncadas con el bienestar social– de dotar de fiabilidad a la información contable auditada. Dado que la sociedad les confía como profesionales la fiabilidad de la información contable, si no cumplen con eficacia su papel, defraudarán la confianza depositada en ellos y perderán su credibilidad. En definitiva, la sociedad juzgará las actuaciones de los auditores según el grado en que estos hagan honor a las expectativas depositadas en ellos.

Perdida la credibilidad social de una profesión, después es muy difícil recuperarla. A título de ejemplo, pensemos en una profesión conocida por todos y que a través de los siglos mantuvo gran prestigio y predicamento hasta una época relativamente reciente. Nos referimos a los astrólogos que, con diferentes denominaciones (adivinos, augures, chamanes, etc.), han estado presentes entre nosotros casi desde el origen de los tiempos. Eran el condimento obligado de todos los acontecimientos: declarar la guerra, firmar la paz, librar una batalla, emprender viajes y expediciones, concertar bodas, señalar los días faustos e infaustos, etc. Todos los notables de esos tiempos no tan remotos como Papas, Reyes, Generales, Nobles y otros Poderosos, tenían a su servicio astrólogos para que les orientaran en sus actividades. Su decadencia se debió, aparte de al notable incremento de la cultura, a los resultados poco satisfactorios que obtenían, de manera que a partir de los siglos XVI y XVII la «profesión» fue perdiendo prestigio hasta acabar en nuestros días prácticamente reducida a escribir horóscopos en diarios y revistas.

Ante una situación como la presente, afortunadamente no tan extremadamente mala como la que presentaban los astrólogos, pero sí lo suficientemente preocupante, algo se deberá hacer para no perder más prestigio y recuperar el perdido en la medida en que se pueda. Afrontar esta situación es una labor de todos, en primer lugar de los auditores por ser el colectivo más directamente implicado, para lo cual deberemos mirar hacia el futuro afrontando los nuevos desafíos que se intuyen, en línea con lo que se comentó en el XXI Congreso Nacional de Auditoría antes citado. Un proceso de reflexión será una buena medida siempre que cristalice en modos de acción concretos para abordar en un segundo paso.

Desde un plano general, y de forma resumida, la sociedad está pidiendo que urgentemente:

- Se modifiquen los planteamientos teórico-contables actualmente vigentes en la contabilidad, reconociendo la importancia de su responsabilidad social, reforzando su fiabilidad y transparencia en beneficio de la información que produce y emite, por lo que deberá estar al servicio de toda la comunidad.
- Se amplíe el contenido y calidad de los datos contables suministrados, que deberán transmitirse de forma periódica sin ambigüedades y empleando un lenguaje claro.
- La expresión «imagen fiel» deje de ser una expresión retórica para convertirse en la constatación de que la realidad económica está bien representada a través de la información contable emitida.
- Se exija en todo momento a la información emitida las mayores garantías de fiabilidad, que deberá venir refrendada por profesionales independientes.

- Se articulen mejoras en el enfoque y forma de emitir la información, teniendo cada vez más en cuenta que las distintas necesidades contables de sus usuarios no son idénticas, sino que coexisten conjuntos diferenciados que necesitan informaciones específicas dirigidas a cada uno de ellos.
- Se regulen y controlen las actuaciones de los dirigentes de las entidades y de todos los profesionales que, de un modo u otro, intervienen en la función contable, lo cual abarca desde que se capturan los datos para su procesamiento contable, hasta el momento en que emite la información final sobre dichos datos captados y procesados.

Para abordar los puntos anteriores, deberán realizarse diferentes actuaciones por parte de los distintos grupos sociales implicados, tanto en el problema, como en su solución. Así tendremos como resumen:

- **Por parte de los poderes públicos:** aclarar con diligencia y eficacia los hechos conflictivos de naturaleza económica cuando se produzcan. Exigir las pertinentes responsabilidades a quienes incurran en hechos reprobables sin importar personas o notoriedad social, e imponiendo sanciones en los casos que se requiera. Para impedir nuevos casos de irregularidades por parte de profesionales y entidades, establecer todas las medidas de supervisión que sean necesarias, revisando y renovando si es preciso las actualmente existentes buscando su mayor efectividad.
- **Por parte de la sociedad:** exigir que se establezcan nuevos y más eficaces controles que impidan nuevas irregularidades, pidiendo las pertinentes responsabilidades cuando corresponda y condenando al ostracismo a los autores de las anomalías. Exigir con toda contundencia el cabal cumplimiento de leyes y normas, sancionando a sus posibles incumplidores.
- **Por parte de las entidades:** actuar y pedir la máxima honradez en el comportamiento de sus dirigentes, así como transparencia en la información emitida, no olvidando que forman parte importante de la sociedad a cuyo bien común se deben.
- **Por parte de los auditores y otros profesionales:** remodelar y redefinir sobre nuevas bases el objetivo principal que deben perseguir los auditores con sus actuaciones profesionales, orientando sus funciones al bien común en beneficio de toda la sociedad. Extremar la honradez en todas sus actuaciones que deberán realizar con toda profesionalidad e independencia, poniendo como objetivo orientador conseguir el bien común por encima del individual.

Finalmente, y dada la situación general de crisis en la que nos encontramos, quiero concluir estas líneas recordando unas optimistas palabras que Einstein escribió sobre los efectos beneficiosos de la crisis, refiriéndose a ella como la mayor bendición para países y personas, dado que trae progresos y creatividad para afrontarla; además, en la crisis nace la inventiva, los descubrimientos y las grandes estrategias. Es en la crisis donde aflora lo mejor de cada uno, porque sin crisis todo viento es caricia.

CONSULTAS PLANTEADAS AL ICAC

QUESTIONS FORMULATED TO ICAC

Juan del Busto Méndez

Profesor del CEF

BOICAC núm. 74, junio 2008. Consulta 4. «Instrumentos financieros». NRV 9.^a Coberturas contables.

SUMARIO:

Sobre la aplicación de la norma de registro y valoración (NRV) 9.^a 6 «Coberturas contables», en relación con las operaciones de cobertura de inversiones netas en negocios en el extranjero en sociedades dependientes, multigrupo y asociadas.

En particular se cuestiona:

- 1. Cómo registrar el valor de la inversión cubierta en los libros individuales de una sociedad que cumple los criterios descritos en la citada NRV para contabilizar un préstamo en dólares como cobertura de inversión neta en el extranjero y si la modificación del coste de la inversión supondría una ruptura del coste de adquisición.*
- 2.Cuál es el importe por el que se debería registrar la variación en el valor de la inversión en sociedades del grupo, en el sentido de considerar que el elemento cubierto es el importe en moneda extranjera de la inversión en las cuentas anuales individuales o si, por el contrario, se considera que el elemento cubierto es el valor de los activos netos de la inversión extranjera en las cuentas consolidadas.*

Respuesta:

La NRV 9.^a 6 del Plan General de Contabilidad (PGC) define la cobertura de la inversión neta en negocios en el extranjero como aquella que «cubre el riesgo de tipo de cambio en las in-

versiones en sociedades dependientes, asociadas, negocios conjuntos y sucursales cuyas actividades estén basadas o se lleven a cabo en moneda funcional distinta a la de la empresa que elabora las cuentas anuales.»

Para las operaciones de cobertura de inversiones netas en negocios en el extranjero en sociedades dependientes, multigrupo y asociadas, la norma establece que «se tratarán como coberturas de valor razonable por el componente del tipo de cambio».

La metodología que se establece para las coberturas de valor razonable es la de que «Los cambios de valor del instrumento de cobertura y de la partida cubierta atribuibles al riesgo cubierto se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias».

En definitiva:

- Cuestión 1.

La cobertura de una inversión neta en negocios en el extranjero instrumentada a través de participaciones de empresas del grupo, multigrupo o asociadas, dará lugar a un ajuste en la partida que recoja el valor de la participación, con cargo o abono a pérdidas y ganancias, por la parte de la cobertura que cumpla los criterios para ser considerada cobertura eficaz.

Este proceder, establecido en el PGC, supone un desarrollo reglamentario de la contabilidad de coberturas al amparo de lo previsto en el artículo 38 bis del Código de Comercio.

- Cuestión 2.

La cobertura de una inversión neta en negocios en el extranjero mitiga la exposición a los cambios en el valor razonable del activo cubierto (en este caso la inversión en sociedades dependientes, multigrupo y asociadas), atribuible al riesgo de cambio que pueda afectar a la cuenta de pérdidas y ganancias.

No cubre, por tanto, las variaciones en el valor consolidado de la participación.

EJEMPLO

La sociedad «EL CHUFAS» decide expandir su actividad, por lo que adquiere el 100 % de una sociedad americana de la sociedad «LEMON4YOU», dedicada a la elaboración y distribución de limonada. El coste de la adquisición fue de 50.000 \$. La sociedad realizó la adquisición confiando en la buena marcha del negocio, sin embargo le preocupa cómo pueda afectar la evolución del tipo de cambio a esa inversión. Para cubrirse del riesgo de divisa,

.../...

.../...

decide financiar la inversión con un préstamo en dólares de 50.000 \$ que devengará un interés anual, pagadero cada cierre de año del 5 %. Se califica el préstamo como cobertura de inversión neta en el extranjero.

Fecha	Tc \$/€	Valor razonable de la inversión
01-01-X1	1,0	50.000
31-12-X1	0,8	55.000

Solución

Según establece la norma 9.^a del PGC, y recuerda la propia consulta que nos ocupa, las coberturas de la inversión neta en el extranjero se deben reconocer como coberturas de valor razonable por el riesgo de tipo de cambio de dicha inversión en el extranjero.

Designar una inversión en una sociedad como un elemento cubierto en una cobertura de inversión en el extranjero no puede suponer romper el criterio de coste. Según establece la norma contable en las coberturas de valor razonable únicamente deben reconocerse los cambios en el valor razonable debidos al riesgo cubierto, que en nuestro caso será el riesgo de tipo de cambio. Los cambios en el valor razonable debidos al resto de riesgos que puedan afectar al valor razonable de la inversión, como puedan ser en nuestro caso el riesgo de mercado, no deben reconocerse.

Por la recepción del préstamo por 50.000 \$. Se debe reconocer esa deuda asumida por el valor contravalorado al tipo de cambio en este momento:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	50.000	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		50.000

En la adquisición de la participación, se debe reconocer la misma por el importe desembolsado, de 50.000 \$, contravalorado al tipo de cambio de ese momento (de 1 \$/€).

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo	50.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		50.000

.../...

.../...

Al cierre del ejercicio se produce el primero de los pagos de intereses, de 2.500 \$ (5 % $\times$ 50.000 \$). El tipo de cambio en ese momento es de 0,8 \$/€, por lo que debe reconocerse un desembolso y un gasto financiero del ejercicio por importe de 3.125 euros¹.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	3.125	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		3.125

La deuda aparece en este momento reconocida por 50.000 euros, al aplicar el tipo de cambio al momento de la concesión (de 1 \$/€). Sin embargo, al cierre del ejercicio el tipo de cambio es de 0,8 \$/€, por lo que el valor de la deuda, contravalorado al tipo de cambio de cierre, es de 62.500 euros. Se debe ajustar el valor de la misma en este momento, reconociendo una pérdida por diferencias negativas de cambio, por importe de 12.500 euros:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
668	Diferencias negativas de cambio	12.500	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		12.500

Al haberse calificado la inversión en la sociedad dependiente como una cobertura neta de la inversión en el extranjero, se debe reconocer como una cobertura de valor razonable. Aplicar dicha metodología supone que se deben reconocer los cambios en el valor razonable de la misma debidos al riesgo cubierto (riesgo de cambio) en el resultado del ejercicio. En nuestro ejemplo la inversión se encuentra reconocida por un importe de 50.000 euros (al aplicar el tipo de cambio de 1 \$/€), sin embargo debe reconocerse la misma contravalorada al tipo de cambio de cierre (de 0,8 \$/€; por lo que el valor de la inversión en la sociedad dependiente debe ser de 62.500 euros). El asiento para ajustar la valoración de la participación es:

¹ Según la norma, las transacciones en moneda extranjera deben reconocerse aplicando el tipo de cambio al contado al momento en que se cumplan los criterios de reconocimiento. En nuestro ejemplo lo más correcto hubiera sido aplicar el tipo de cambio medio a lo largo del ejercicio, ya que los gastos financieros se producen de forma continua a lo largo del ejercicio, no al final del mismo cuando se debe realizar el desembolso. Sin embargo, en función del principio de importancia significativa, y en aras a una mayor sencillez del ejemplo, entendemos que se podría aplicar el tipo de cambio al cierre a los gastos financieros del ejercicio.

.../...

.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo ...	12.500	
768	Diferencias positivas de cambio		12.500

Únicamente se han reconocido en el resultado del ejercicio los cambios de valor debidos al riesgo cubierto, riesgo de cambio. El valor razonable de la inversión al cierre del ejercicio era de 55.000 \$ (lo que supone un valor en euros de 68.750 €). Sin embargo esos cambios de valor debidos a riesgos distintos del riesgo cubierto (riesgo de precio) no se deben reconocer en el resultado del ejercicio, ya que, como aclara la consulta, no estaríamos reconociendo entonces la cobertura como una cobertura de valor razonable, sino que estaríamos rompiendo el criterio de coste, reconociendo la inversión a valor razonable.

Juan del Busto Méndez

Profesor del CEF

**BOICAC núm. 88, diciembre 2011. Consulta 2. «Combinación de negocios». NRV 19.^a
Coste de la posible reestructuración del personal tras la adquisición de un negocio.**

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable del coste de una posible reestructuración de personal tras la adquisición de un negocio.

Respuesta:

Una sociedad adquiere un conjunto de elementos patrimoniales que constituyen un negocio en funcionamiento que incluye activos (inmuebles, instalaciones, maquinaria, etcétera) y los pasivos asociados a los elementos anteriores, entre los que se citan, en particular, cualquier deuda que se manifieste con posterioridad a la fecha de adquisición que sea consecuencia de la reestructuración del personal afecto al negocio adquirido. Las partes estiman que el importe de los pasivos, registrados y potenciales, excede al de los activos, por lo que está previsto que el comprador reciba una determinada cantidad en efectivo.

Adicionalmente se indica que la operación está sujeta a la norma de registro y valoración 19.^a «Combinaciones de negocios» (NRV 19.^a) del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en la redacción introducida por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el PGC aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y el PGC de pequeñas y medianas empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

A la vista de estos hechos, el consultante pregunta si es posible reconocer una provisión por el coste de una reestructuración de personal que pueda producirse en el futuro, en la medida en que el precio de la transacción pone de manifiesto la existencia de pasivos potenciales, y que las partes explícitamente reconocen que el vendedor compensa con los activos netos entregados, incluida la cantidad en efectivo, los costes y riesgos inherentes al negocio. En particular, se consulta si es posible contabilizar los activos netos recibidos en sintonía con lo previsto en la NRV 19.^a 2.8, letra c), empleando como contrapartida una provisión, al considerar que los citados activos constituyen la compensación que el vendedor entrega a la sociedad adquirente por haber recibido un negocio deficitario.

La NRV 19.^a 2.4, en relación con el reconocimiento de los activos y pasivos vinculados a la adquisición de un negocio, señala como criterio de reconocimiento que los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos deben cumplir las definiciones incluidas en el Marco Conceptual de la Contabilidad, y ser parte de lo que adquirente y adquirida intercambian en la combinación de negocios, con independencia de que algunos de estos activos y pasivos no hubiesen sido previamente reconocidos en las cuentas anuales de la empresa adquirida, o en las de la empresa transmitente del negocio adquirido, por no cumplir los criterios de reconocimiento.

Adicionalmente, la NRV 19.^a 2.4 continúa señalando que los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos, con carácter general, se reconocerán por su valor razonable en la fecha de adquisición, siempre que dichos valores puedan determinarse con suficiente fiabilidad. En caso de que el negocio adquirido incorpore obligaciones calificadas como contingencias, la empresa adquirente las reconocerá como un pasivo por su valor razonable siempre y cuando dicho pasivo sea una obligación presente que surja de sucesos pasados, aunque no sea probable que para liquidar la obligación vaya a producirse una salida de recursos que incorporen beneficios económicos.

De acuerdo con lo anterior, la sociedad adquirente solo reconocerá los costes de reestructuración del personal como una provisión si, en la fecha de adquisición, se cumple la definición de pasivo. Es decir, si la adquirente ha desarrollado un plan formal detallado para la reestructuración o suscita una expectativa válida entre los afectados de que la reestructuración se llevará a cabo anunciando públicamente los detalles del plan. En caso contrario, los costes asociados con la reestructuración se reconocerán como un gasto tras la combinación y en el momento en que se incurra en ellos.

A estos efectos, los costes «futuros» de un «posible» plan de reestructuración de personal, por sí mismos, no generan una obligación presente con terceros, al margen de que las partes hayan podido considerarlos a la hora de fijar el precio del negocio adquirido.

Sin perjuicio de lo anterior, en el supuesto de que a la vista de los términos del acuerdo pudiera concluirse que la sociedad consultante recibe un activo singular para hacer frente a un posible expediente de regulación de empleo, este importe individualizado, desde una perspectiva contable se reconocerá como una transacción separada de la combinación de negocios, tal y como indica la

NRV 19.^a 2.8 c). Para ello, considerando el carácter finalista que se infiere del citado activo, será requisito necesario su identificación de forma nítida en los términos del acuerdo.

Cuestión distinta es que esta regla particular pueda generalizarse y considerar que cuando el adquirente no desembolsa contraprestación alguna, como sucede en el caso objeto de consulta, el conjunto de los activos netos recibidos constituye la compensación por haber adquirido un negocio deficitario, porque de prosperar este razonamiento el conjunto de la operación debería calificarse como una transacción separada, vaciando de contenido la regla general para el reconocimiento de pasivos en una combinación de negocios.

En definitiva, en el supuesto excepcional de que el valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos sea superior al coste de la combinación de negocios, el exceso se contabilizará en la cuenta de pérdidas y ganancias como un ingreso, salvo en el importe que pueda identificarse como la contraprestación recibida por el adquirente, en una transacción separada, en los términos que se ha expuesto, por haber asumido un negocio deficitario.

A mayor abundamiento cabe señalar que, desde una perspectiva económica racional, y a los efectos de calcular el valor razonable de los citados activos habría que considerar que la citada diferencia, antes de calificarse como un ingreso, forma parte de la valoración del negocio adquirido y, en consecuencia, con carácter general, debería reducir el valor de los activos hasta el límite de la contraprestación satisfecha, salvo que dicho importe sea causa de las propias excepciones previstas en la norma sobre reconocimiento a valor razonable, por ejemplo, la que pudiera surgir por la medición de los activos por impuestos diferidos, o traiga causa de un supuesto excepcional en que se pudiera producir una venta urgente o liquidación forzosa.

EJEMPLO

Se llega al acuerdo con una sociedad de adquirir un conjunto de activos y pasivos que constituyen un negocio. Los activos y pasivos identificados en este momento, y los valores razonables correspondientes, son los siguientes:

	Valor razonable
Maquinaria	40.000
Existencias	10.000
Total activo	50.000
.../...	

.../...

.../...

	Valor razonable
.../...	
Deuda con entidades de crédito	26.000
Deudas con proveedores	25.000
Total pasivo	51.000

Dentro del acuerdo de adquisición se pacta que, además de los pasivos actuales asociados al negocio, el adquirente asuma cualquier deuda que surja con posterioridad, entre las que se encuentran las deudas por reestructuración del negocio. Se estima que esas deudas serán de 50.000, por lo que se pacta un desembolso del mismo importe a la entidad adquirente del negocio.

Se pide

Reconocimiento de la operación, en el caso de que la reestructuración se hubiera comunicado antes de la adquisición de negocio, y en caso de que la misma no hubiera sido comunicada.

Solución

1. Reestructuración comunicada previamente

Según establece la consulta, el pasivo que surge por los costes de reestructuración solo puede reconocerse dentro de la combinación de negocios cuando a la fecha de la adquisición cumpla la definición de pasivo. En el caso de que el mismo no se haya comunicado no estaríamos ante una obligación de la empresa, por lo que no cabría el reconocimiento del mismo dentro de la combinación de negocios.

De acuerdo con lo anterior, la sociedad adquirente solo reconocerá los costes de reestructuración del personal como una provisión si, en la fecha de adquisición, se cumple la definición de pasivo. Es decir, si la adquirente ha desarrollado un plan formal detallado para la reestructuración o suscita una expectativa válida entre los afectados de que la reestructuración se llevará a cabo anunciando públicamente los detalles del plan. En caso contrario, los costes asociados con la reestructuración se reconocerán como un gasto tras la combinación y en el momento en que se incurra en ellos.

En caso de que el mismo haya sido objeto de reconocimiento, se debería reconocer dentro de la combinación de negocios, como un pasivo adicional. La contraprestación de 50.000

.../...

.../...

se recibiría dentro de la combinación de negocios, por lo que se debe reconocer como un activo adicional adquirido en dicha combinación. Las valoraciones de los activos y pasivos identificados en la combinación de negocios serían las siguientes:

	Valor razonable
Maquinaria	40.000
Existencias	10.000
Pago indemnizatorio	50.000
Total activo	100.000
Deuda con entidades de crédito	26.000
Deudas con proveedores	25.000
Provisión por reestructuración	50.000
Total pasivo	101.000

Recordemos que la operación no va a suponer desembolso alguno para la sociedad adquirente, al considerarse que los pasivos eran superiores a los activos identificados. Al ser los pasivos superiores en 1.000 a los activos, se debe reconocer un fondo de comercio por ese importe.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	40.000	
3	Existencias	10.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	50.000	
204	Fondo de comercio	1.000	
17,52	Deudas con entidades de crédito		26.000
400	Proveedores		25.000
146	Provisión para reestructuraciones		50.000

2. La reestructuración no se ha comunicado previamente

Si los costes de la reestructuración no se han comunicado previamente no cumplirían la definición de pasivo, ya que no suponen una obligación para la sociedad. Reconoce la

.../...

.../...

propia consulta que los mismos pueden haberse considerado en la fijación del precio de la operación, sin embargo no pueden reconocerse dentro de la combinación de negocios como un pasivo asumido.

A estos efectos, los costes «futuros» de un «posible» plan de reestructuración de personal, por sí mismos, no generan una obligación presente con terceros, al margen de que las partes hayan podido considerarlos a la hora de fijar el precio del negocio adquirido.

Permite la norma, cuando se haya recibido un activo singular para hacer frente a determinados gastos por reestructuración, reconocer como una transacción separada de la combinación de negocios dicha operación. Establece como requisito para poder reconocer dicha operación como una transacción separada que se identifique ese carácter finalista dentro del acuerdo.

Sin perjuicio de lo anterior, en el supuesto de que a la vista de los términos del acuerdo pudiera concluirse que la sociedad consultante recibe un activo singular para hacer frente a un posible expediente de regulación de empleo, este importe individualizado, desde una perspectiva contable, se reconocerá como una transacción separada de la combinación de negocios, tal y como indica la NRV 19.^a 2.8 c). Para ello, considerando el carácter finalista que se infiere del citado activo, será requisito necesario su identificación de forma nítida en los términos del acuerdo.

En nuestro ejemplo de no haberse anunciado la reestructuración, la misma no podría ser reconocida como un pasivo asumido dentro de la combinación de negocios. Si el desembolso de 50.000 cumple los requisitos identificados en la norma (se haya identificado de forma nítida en los términos del acuerdo su carácter finalista) debería ser reconocido como una transacción separada, por lo que tampoco debería reconocerse ese desembolso recibido como un activo adquirido en la combinación de negocios. Los activos y pasivos identificados en ese caso serían los siguientes:

	Valor razonable
Maquinaria	40.000
Existencias	10.000
Total activo	50.000
Deuda con entidades de crédito	26.000
Deudas con proveedores	25.000
Total pasivo	51.000

.../...

.../...

Al ser el valor razonable de los pasivos en 1.000 u.m., debería reconocerse por ese importe un fondo de comercio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	40.000	
3	Existencias	10.000	
204	Fondo de comercio	1.000	
17,52	Deudas con entidades de crédito		26.000
400	Proveedores		25.000

El desembolso recibido por 50.000 u.m. debería reconocerse como una transacción separada, por lo que se reconocerá con cargo al mismo una provisión por reestructuración:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	50.000	
146	Provisión para reestructuraciones		50.000

Cuestión distinta es que esta regla particular pueda generalizarse y considerar que cuando el adquirente no desembolsa contraprestación alguna, como sucede en el caso objeto de consulta, el conjunto de los activos netos recibidos constituyen la compensación por haber adquirido un negocio deficitario, porque de prosperar este razonamiento el conjunto de la operación debería calificarse como una transacción separada, vaciando de contenido la regla general para el reconocimiento de pasivos en una combinación de negocios.

En definitiva, en el supuesto excepcional de que el valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos sea superior al coste de la combinación de negocios, el exceso se contabilizará en la cuenta de pérdidas y ganancias como un ingreso, salvo en el importe que pueda identificarse como la contraprestación recibida por el adquirente, en una transacción separada, en los términos que se ha expuesto, por haber asumido un negocio deficitario.

Recensiones bibliográficas

La constitucionalización de la crisis económica

Antonio EMBID IRUJO

Iustel, Madrid, 2012, 151 págs.

Ante un título tan sugerente y dada la difícil situación que atraviesa nuestra economía en estos momentos, parecía muy difícil no caer en la oportunidad de traer, a estas páginas, información sobre esta monografía, escrita muy bien por este Catedrático de Derecho Administrativo de la Universidad de Zaragoza, que fue Diputado y Presidente de las Cortes de Aragón durante la primera legislatura de las mismas.

El libro consta de una breve introducción y seis capítulos, en los que se tratan los temas siguientes: 1.º La singularidad de esta crisis económica y las características del derecho aparecido durante la misma; 2.º La constitucionalización de la crisis económica. Contenido y significado del concepto; 3.º La reforma de la Ley Fundamental de Bonn de julio de 2009: el freno al endeudamiento en el marco de una compleja reforma dependiente de amplios plazos en su aplicación. El efecto demostración para otros países; 4.º La crisis económica y la intervención del Tribunal Constitucional Federal alemán. La defensa de la Ley Fundamental de Bonn y los recelos frente a la normativa de la Unión Europea; 5.º La reforma de la Constitución española de 27 de septiembre de 2011 y la llegada, repentina, de la Unión Europea al texto constitucional. En la senda de la reforma constitucional alemana con algunos matices diferenciadores a destacar, y 6.º Las modificaciones del derecho originario y derivado de la Unión Europea. El Proyecto de Tratado intergubernamental sobre estabilidad, coordinación y gobernanza en la Unión monetaria y económica. Al final se refleja la bibliografía utilizada en la investigación.

Las rúbricas anteriores resultan bien elocuentes de los objetivos de un trabajo que se sitúa en la estela de los cambios que se vienen sucediendo, en el Derecho de la Unión Europea y en las legislaciones de los Estados miembros, como respuesta a la crisis financiera, económica y de deuda pública; problemas sobre los que el autor ya se había ocupado en anteriores investigaciones, centradas en el derecho de la crisis económica. Y, como él mismo afirma, pretende: «explicitar el sentido de este debate y analizar por qué el mismo es decisivo no solo para la superación de la actual crisis, sino... para la misma pervivencia existencial de la Unión Europea, al menos de la forma como, hasta ahora, se ha conocido».

Las razones por las que la crisis económica actual puede singularizarse frente a otras experiencias sufridas con anterioridad aparecen sintéticamente expuestas al comienzo del libro, así como los caracteres generales del derecho público que está surgiendo.

Al primer plano pertenece la rápida transmisión de la crisis financiera, surgida en los Estados Unidos de Norteamérica, a los países europeos y las repercusiones que ha tenido en diversos sectores económicos. Ello es fruto, sin duda alguna, del contexto de globalización y de la presencia de las nuevas tecnologías que han influido decisivamente en la contaminación de las econo-

mías de la Unión Europea, así como el hecho de que el sistema político y jurídico europeo favorezca disfunciones específicas que no se dan en otros países, ni siquiera en los llamados "emergentes". Además, la crisis del modelo económico imperante no tiene ahora sistema que contraponer, de manera que las soluciones que se arbitran no parece que vayan más allá de inferir modificaciones limitadas o reforzar claramente las estructuras del sistema.

Por lo que se refiere al derecho que la crisis viene alumbrando, el profesor EMBID cita los siguientes rasgos: la utilización masiva de los decretos-leyes por el Gobierno, poniendo de relieve el escaso protagonismo del Parlamento en las decisiones que se adoptan frente a la crisis económica; el predominio del Estado y la actuación secundaria de las comunidades autónomas; la continua referencia europea de las medidas; la transformación del sistema financiero por la crisis de las cajas de ahorros; la combinación de aspectos coyunturales y permanentes de la respuesta normativa; la práctica utilización de todos los instrumentos de intervención pública en la economía (tributarios, de fomento, de ahorro del gasto público, etc.), aunque algunas decisiones deban ser objeto de concreción y ejecución (v. gr.: privatizaciones) y esté pendiente también de definir el papel de diversos organismos reguladores.

Después se aborda el concepto de «constitucionalización», que tiene antecedentes europeos más allá de la actual crisis económica, aunque la misma entrañe la posibilidad de que las respuestas normativas, coyunturales y de reacción a la misma, pasen a incorporarse como elementos permanentes del ordenamiento resultante cuando la crisis concluya.

Entre los fenómenos que englobaría esa constitucionalización de la crisis estarían: la elevación de rango de preceptos que se juzgan imprescindibles para luchar con la actual situación, ofreciendo un signo tranquilizador para los mercados y preventivo de futuras crisis, lo cual se confía casi exclusivamente en la idea de la estabilidad presupuestaria; también en el desarrollo interpretativo realizado por distintos Tribunales Constitucionales (entre los que destacaría el de Alemania, pero con pronunciamientos elocuentes también en nuestro país o en Portugal, más recientemente), y en el proceso de reforma de los Tratados y del Derecho derivado europeo, posibilitando la intervención comunitaria en ámbitos anteriormente excluidos. El autor considera que se dan en la actualidad las condiciones semejantes «a todos los tiempos en los que el pueblo se ha erigido en constituyente, y ello en cuanto que se plantean, otra vez, las grandes cuestiones que a través de la historia del constitucionalismo han tenido lugar siempre en momentos como estos, bien que ahora con la referencia fundamental "europea", o sea, supraestatal».

El libro sigue con ejemplos de esa constitucionalización, comentando la reforma, realizada en julio de 2009, de la Ley Fundamental de Bonn –que compromete a la Federación y a los Länder al equilibrio presupuestario, aunque con flexibilizaciones en el primer caso (ingresos por emisiones de Deuda que no sobrepasen el 0,35 % del PIB y la previsión de situaciones excepcionales) y la adopción de un amplio periodo transitorio para ambos– y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal alemán, aparecida en el marco de la confrontación de la evolución del Derecho europeo y aquella norma, donde se observa la trascendencia de las Sentencias de 12 de octubre de 1993 (*Maastricht*) y de 30 de junio de 2009 (*Lisboa*), en las que se explicita el recelo de aquel hacia las instituciones y el fundamento mismo de la Unión Europea, por falta de legitimidad democrática. También se comenta la más reciente Sentencia de 7 de septiembre de 2011,

que sostiene la necesaria intervención parlamentaria previa al consentimiento de futuras regulaciones europeas con efectos presupuestarios internos. En línea similar con los pronunciamientos anteriores ha de verse la Sentencia de 12 de septiembre de 2012, sujetando a condiciones la contribución germana al mecanismo europeo de estabilidad.

Después viene la consideración de la vertiginosa reforma del artículo 135 de nuestra Constitución, ejemplo elocuente de su fundamentación en la crisis económica, aunque el precepto, desarrollado ya por la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera –modificada después por la Ley Orgánica 4/2012, de 28 de septiembre–, está llamado a cumplir un papel destacado en situaciones futuras en las que, esperemos, se hayan superado los graves problemas actuales.

El profesor EMBID hace referencia a la anterior reforma constitucional española realizada en 1992 (art. 13.2 CE), por el común elemento europeo con la más reciente. Sin embargo, las diferencias entre una y otra son obvias y se exponen en el trabajo que recensamos: la primera fue una reforma «obligada, reactiva y de efecto inmediato», mientras que la del artículo 135 de la CE «es una acción voluntaria, proactiva y de efecto mediato». Prosigue luego con el estudio de lo que pervive de la anterior redacción del precepto y se señalan las novedades que se han incorporado: *prioridad absoluta* del pago de intereses y capital de la Deuda pública; ámbito concernido por la estabilidad presupuestaria («todas las Administraciones Públicas») y en el que no encajan bien numerosos organismos públicos que existen en el Estado y comunidades autónomas; significado del concepto de estabilidad presupuestaria; situaciones excepcionales que permiten superar los umbrales de déficit y endeudamiento; referencia europea; remisión a ley orgánica; presunto otorgamiento de una cierta capacidad de actuación «autónoma» de las comunidades autónomas, y significación de la disposición adicional única contenida en la reforma del artículo 135 de la Constitución.

La valoración del cambio normativo interno y de las consecuencias que conlleva la incorporación de referencias a la normativa europea sugiere, en palabras del autor, «la imperfección, o falta de complitud, de los elementos normativos estatales para el gobierno de la economía» y, por otra parte, la confusión de los planos de constitucionalidad interna y externa en lo concerniente al déficit y la deuda, plantea «la posibilidad de que aparezcan conflictos y decisiones contradictorias entre Tribunales constitucionales y TJUE». En cuanto al fondo de lo que traduce el principio de estabilidad presupuestaria, resultan «evidentes limitaciones en la capacidad de configuración de políticas sociales (y de políticas de otro tipo también, obviamente), por parte de los poderes públicos».

Tras una breve comparación de la reforma constitucional alemana de 2009 y de la española del pasado año, se describen, en el último capítulo del libro, los trabajos realizados en el seno de la Unión Europea para buscar soluciones a los problemas financieros que se han ido presentando, constatando vacilaciones, retrasos en la adopción de los acuerdos y la propia insuficiencia de los mismos para conseguir el éxito hasta el momento.

El autor considera, en primer término, la crisis de deuda iniciada en 2010 y el surgimiento de mecanismos de ayuda financiera, temporal o permanente, a los Estados con graves dificultades para acceder a la financiación de los mercados. Luego ilustra con ejemplos de comportamiento

de las instituciones comunitarias que revelan la escasa aplicación en las mismas de la austeridad presupuestaria impuesta a los Estados. Se refiere después a la fallida coordinación de las políticas económicas estatales y a las actuaciones desarrolladas a finales de 2011, propiciando una compra masiva de Deuda pública de determinados países por parte del Banco Central Europeo. También se comenta el hecho de que se hayan creado múltiples organismos reguladores del sistema financiero, valorándolos como una burocrática y procedimentalizada respuesta aunque coherente con el funcionamiento general de muchas instituciones europeas.

Las últimas páginas sirven para observar los propósitos del Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la Unión Económica y Monetaria, firmado en Bruselas el 2 de marzo de 2012 –al que las Cortes Generales han autorizado ya la ratificación por medio de la Ley Orgánica 3/2012, de 25 de julio– y efectuar una reflexión final expresiva de la postura del profesor EMBID ante los leves instrumentos de gobierno de la economía con que cuenta la zona euro en nuestros días.

Miguel Ángel Martínez Lago