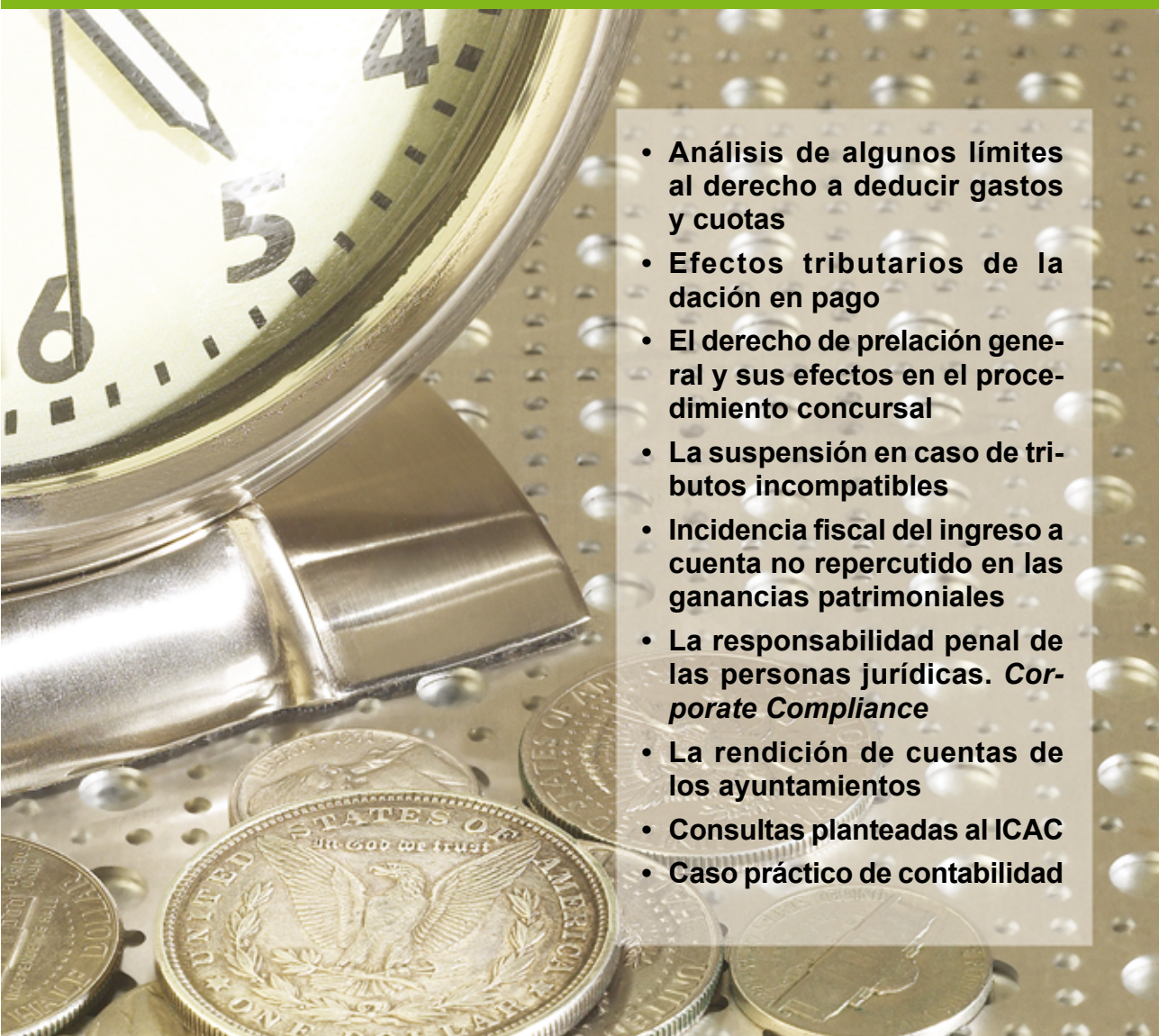




- **Análisis de algunos límites al derecho a deducir gastos y cuotas**
- **Efectos tributarios de la dación en pago**
- **El derecho de prelación general y sus efectos en el procedimiento concursal**
- **La suspensión en caso de tributos incompatibles**
- **Incidencia fiscal del ingreso a cuenta no repercutido en las ganancias patrimoniales**
- **La responsabilidad penal de las personas jurídicas. *Corporate Compliance***
- **La rendición de cuentas de los ayuntamientos**
- **Consultas planteadas al ICAC**
- **Caso práctico de contabilidad**

CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

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

28010 MADRID
08012 BARCELONA
46010 VALENCIA
28010 MADRID
902 88 89 90

Tel. 914 444 920
Tel. 934 150 988
Tel. 963 614 199
Tel. 914 444 920
info@cef.es

ENERO 2012 – NÚMERO 346

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

Sotero Amador Fernández
Profesor de Contabilidad del CEF

Mario Alonso Ayala
Presidente de AUREN-ESPAÑA

Diego Marín Barnuevo Fabo
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Autónoma de Madrid

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

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

César Camisón Zornoza
Catedrático de Organización de Empresas. Universidad Jaume I de Castellón

Inocencio Carazo González
Socio Director de INSESA & Abogados

Gabriel Casado Ollero
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid

José Luis Cea García
Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad Autónoma de Madrid

Lorenzo de las Heras Miguel
Inspector de Entidades de Crédito. Banco de España

José Luis Gallizo Larraz
Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Lleida

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

Juan Manuel Moral Calvo
Socio Sector Financiero de KPMG Abogados

Enrique Ortega Carballo
Socio Área Fiscal Gómez Acebo & Pombo Abogados

Valentín Pich Rosell
Presidente del Consejo General de Colegios de Economistas de España

Eduardo Ramírez Medina
Socio de Cuatrecasas Abogados

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

Correo electrónico: revistacef@cef.es

Edición electrónica: www.ceflegal.com

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

- 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 VOLUMENES (2012) ... 139,43 € (IVA no incluido)

1.º Comentarios y Casos prácticos (en papel e Internet)

2.º Legislación, Consultas, Jurisprudencia (en papel).

- SUSCRIPCIÓN ANUAL A UN SOLO VOLUMEN (2012) 79,81 € (IVA no incluido)

- NÚMEROS SUELTOS (cada volumen):

– Suscriptores 10,00 € (IVA no incluido)

– No suscriptores 15,00 € (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 descuento del 50%.

© CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

Derechos reservados, quedando prohibida la reproducción de los trabajos presentados por cualquier proceso mecánico, reprográfico o electrónico, sin la previa autorización escrita del editor.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra sólo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Dirijase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

SUMARIO

Página

TRIBUTACIÓN

1/2012	El control del «nivel de cumplimiento fiscal» del proveedor: ¿un nuevo requisito para la deducción de gastos y cuotas? Interpretación a la luz de la jurisprudencia comunitaria.	5
	ACCÉSIT PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS 2011 (Pilar Álvarez Barbeito)	
2/2012	Efectos tributarios de la dación en pago.	49
	(M.ª Consuelo Fuster Asencio)	
3/2012	El derecho de prelación general de la Hacienda Pública para el cobro de los créditos tributarios frente al resto de acreedores concurrentes y sus efectos en el procedimiento concursal.	89
	(Olga Carreras Manero)	
4/2012	La suspensión de la deuda tributaria en el caso de impuestos incompatibles: el artículo 62.8 de la LGT.	115
	(José M.ª Echevarrieta Sazatornil)	
5/2012	El ingreso a cuenta no repercutido disminuye la ganancia patrimonial derivada de la transmisión del bien adquirido en especie.	157
	(M.ª Ángeles Pedrosa Nuño)	

CUESTIONES A DEBATE... (TRIBUTACIÓN)

6/2012	La responsabilidad penal de las personas jurídicas. <i>Corporate Compliance</i>	165
	(Gabinete Jurídico del CEF)	

CONTABILIDAD

7/2012	La rendición de cuentas de los ayuntamientos.	177
	(Nicolás Sánchez García)	
8/2012	Consultas planteadas al ICAC.	203
	(Sotero Amador Fernández)	
9/2012	Supuestos propuestos en la Oposición para Gestores de Hacienda del Gobierno de Navarra (1.ª parte).	215
	(Fernando Vallejo Torrecilla)	

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

1/2012	The consequences to contract with non-compliant suppliers: the right to deduct expenses and input vat. Analysis of the ECJ rulings.	5
	ACCÉSIT PRIZE ESTUDIOS FINANCIEROS 2011 (Pilar Álvarez Barbeito)	
2/2012	Tax effects of the payment in kind.	49
	(M.ª Consuelo Fuster Asencio)	
3/2012	The general priority of tax credits law when public treasury concur with other creditors and its effects on insolvency proceedings.	89
	(Olga Carreras Manero)	
4/2012	Suspension of the tax debt in the case of incompatible taxes: article 62.8 General Tax Act.	115
	(José M.ª Echevarrieta Sazatornil)	
5/2012	Not impacted interim tax payment decreases the profit resulting from the trasmission of the non monetary property acquired.	157
	(M.ª Ángeles Pedrosa Nuño)	

ISSUES TO DEBATE... (TAXATION)

6/2012	The Criminal Liability of Legal Persons. <i>Corporate Compliance</i>	165
	(Gabinete Jurídico del CEF)	

ACCOUNTING

7/2012	The presentation of local government accounts.	177
	(Nicolás Sánchez García)	
8/2012	Questions formulated to ICAC.	203
	(Sotero Amador Fernández)	
9/2012	Exercises proposed in the competitive examination of Government of Navarra for Finance Managers (first part)	215
	(Fernando Vallejo Torrecilla)	

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

EL CONTROL DEL «NIVEL DE CUMPLIMIENTO FISCAL» DEL PROVEEDOR: ¿UN NUEVO REQUISITO PARA LA DEDUCCIÓN DE GASTOS Y CUOTAS? INTERPRETACIÓN A LA LUZ DE LA JURISPRUDENCIA COMUNITARIA

PILAR ÁLVAREZ BARBEITO

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Facultad de Derecho de La Coruña*

Este trabajo ha obtenido el **Accésit Estudios Financieros 2011** en la modalidad de **TRIBUTACIÓN**.

El Jurado ha estado compuesto por: don Gabriel CASADO OLLERO, don José Manuel CALDERÓN CARRERO, don Diego MARÍN BARNUEVO FABO, don Juan Manuel MORAL CALVO y don Eduardo RAMÍREZ MEDINA.

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

Extracto:

EN este trabajo abordamos uno de los problemas más relevantes que pueden detectarse en algunas de las estrategias arbitradas en nuestro país para luchar contra el fraude fiscal. Esto es, las consecuencias que pueden derivarse de esas medidas no tanto para quienes en primera persona cometen el fraude, sino para aquellos operadores económicos que contratan con ellos en el tráfico mercantil. Desde ese punto de vista, la denegación del derecho a deducir gastos y cuotas para esos sujetos se traduce, sin duda, en una repercusión relevante que la Administración está aplicando en muchos de esos casos, extremo que obligará a los empresarios a mantener un elevado nivel de vigilancia sobre aquellos sujetos con quienes operan.

Pues bien, a abordar esas cuestiones hemos dedicado este estudio, reparando tanto en la incidencia que sobre este tema tiene el elemento formal de las deducciones como su aspecto material. Para ello hemos partido del análisis de tales aspectos desde una perspectiva interna para, a continuación, someterlos al tamiz del Derecho comunitario, ámbito en el que el TJUE ha tenido que pronunciarse sobre esas cuestiones al hilo del examen de algunos supuestos de tramas ideadas para defraudar el IVA detectadas en el ámbito de la Unión Europea.

Palabras clave: IVA, IS, fraude, proveedor incumplidor y derecho a deducir.

THE CONSEQUENCES TO CONTRACT WITH NON-COMPLIANT SUPPLIERS: THE RIGHT TO DEDUCT EXPENSES AND INPUT VAT. ANALYSIS OF THE ECJ RULINGS

PILAR ÁLVAREZ BARBEITO

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Facultad de Derecho de La Coruña*

Este trabajo ha obtenido el **Accésit Estudios Financieros 2011** en la modalidad de **TRIBUTACIÓN**.

El Jurado ha estado compuesto por: don Gabriel CASADO OLLERO, don José Manuel CALDERÓN CARRERO, don Diego MARÍN BARNUEVO FABO, don Juan Manuel MORAL CALVO y don Eduardo RAMÍREZ MEDINA.

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

Abstract:

In this paper we analyse one of the most important problems that derive from some measures adopted in Spain to fight tax fraud. The entrepreneurs who contract with non-compliant suppliers can suffer unexpected consequences from such measures. In particular, they can be deprived from the right to deduct tax credits that result from operations with non compliant suppliers. As consequence, this would force entrepreneurs to maintain a high level of vigilance over their suppliers.

The impact of these measures on the formal and material aspects of the fiscal deductions is studied from a domestic as well as EU law perspective considering the ECJ rulings on schemes of VAT fraud and avoidance.

Keywords: VAT, Corporate Tax, tax fraud, non compliant suppliers and the right to deduct.

Sumario

- I. Introducción.
- II. Situación actual derivada de la problemática del «incumplimiento fiscal» del proveedor en nuestro país.
 - 1. Consideraciones generales.
 - 2. Incidencia del elemento formal de la deducción.
- III. Consecuencias de operar con proveedores «incumplidores» en el contexto comunitario.
 - 1. Una referencia a las «tramas para defraudar el IVA».
 - 2. La doctrina del TJCE.
 - 3. La relevancia de la prueba del transporte en las operaciones intracomunitarias de bienes.
- IV. Conclusiones.

I. INTRODUCCIÓN

Tanto la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades (IS) como la del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) se han encargado de establecer los requisitos que las empresas deben cumplir a efectos de poder deducir tanto los gastos en los que incurran, en el primer caso, como las cuotas cuya repercusión hayan soportado a efectos del IVA, condiciones que la jurisprudencia ayuda en muchos casos a perfilar atendiendo a las diferentes situaciones particulares que en cada caso puedan plantearse.

Desde ese punto de vista las entidades implicadas en dicho tráfico empresarial deberán ser cautelosas en el cumplimiento de tales condiciones, so pena de perder los aludidos derechos de deducción con las indeseables consecuencias que de ello pueden derivarse sobre los resultados económicos de la entidad.

Pues bien, es habitual en los últimos tiempos observar cómo los empresarios se enfrentan a las pretensiones de la Administración, fundamentalmente en sede de inspección, de denegar la deducción de gastos y cuotas sobre la base de incumplimientos de obligaciones de carácter tributario que no son debidos a los empresarios que se ven privados de la posibilidad de practicar tales reducciones, sino a los sujetos que en calidad de proveedores les han suministrado los bienes o servicios de que se trate. Las consecuencias de estas decisiones administrativas, a la postre refrendadas en muchas ocasiones por los tribunales, tanto en sede administrativa como jurisdiccional, pueden ocasionar importantes perjuicios para las empresas, poniendo en riesgo incluso en ocasiones la propia supervivencia de las mismas, por lo que esta cuestión merece un análisis detenido para tratar de averiguar si, por la vía de hecho, se han incorporado requisitos añadidos a los previstos en la normativa reguladora de los aludidos tributos a efectos de la práctica de los mencionados derechos de deducción.

II. SITUACIÓN ACTUAL DERIVADA DE LA PROBLEMÁTICA DEL «INCUMPLIMIENTO FISCAL» DEL PROVEEDOR EN NUESTRO PAÍS

1. Consideraciones generales

Tal y como acaba de señalarse, a la vista de la actuación de los órganos de inspección en los últimos tiempos puede constatar que desde la Administración, con relativa frecuencia, se viene denegando el derecho a deducir gastos y cuotas sobre la base de circunstancias tales como que el

proveedor de bienes y servicios, a la postre emisor de la factura, no está dado de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE); no presenta declaraciones a efectos del IS o del IVA; no tiene domicilio fiscal conocido; no tiene trabajadores en plantilla; no cuenta con la infraestructura que la Administración estima necesaria para entregar los bienes o prestar los servicios de que se trate; o no se halla al día en sus cotizaciones a la Seguridad Social, entre otras causas.

En muchos de estos casos, y atendiendo a tales circunstancias, la Administración, sin cuestionar ni la realidad de la operación o transacción realizada ni el pago de la misma por parte del empresario afectado, desestima la pretensión de este en orden a proceder a la deducción de gastos y cuotas, atribuyendo así a estos supuestos las mismas consecuencias de las que son merecedores los partícipes en las tramas de facturas falsas.

A nuestro juicio, adelantamos ya, los efectos jurídicos que deberían generar tales incumplimientos por parte del proveedor no pueden equipararse en todo caso con los que genera la existencia de facturas falsas, toda vez que, como trataremos de argumentar, entre ambos supuestos pueden existir diferencias notables que exigen, en aras del respeto a principios como el de igualdad o proporcionalidad, la aplicación de consecuencias jurídicas diferentes.

2. Incidencia del elemento formal de la deducción

Ciertamente, la condición de carácter formal que se exige tanto a efectos del IVA como del IS, centrada en la existencia de un adecuado soporte documental que venga a justificar la operación que, en última instancia, generará el derecho a deducir, ostenta una relevancia indiscutible en el conjunto de requisitos que las empresas deben cumplir para poder hacer efectivo su derecho. En ese sentido, es frecuente que la inspección utilice como argumento principal en muchas de las regularizaciones tributarias que traen causa de la denegación de los derechos de deducción de gastos y cuotas, alguna cuestión relacionada con los defectos apreciados en las facturas o documento que las sustituya.

No obstante lo anterior, lo cierto es que el examen de esta cuestión en un plano práctico pone de relieve la existencia de diferencias notables entre los posibles defectos que pueden detectarse en tales soportes documentales, pudiendo tratarse de datos erróneos, inexactos, omitidos, o falsos, calificativo este último que puede atribuirse, incluso, a la operación misma que ha sido reflejada en una factura, con lo que la misma carecería de sustrato material alguno. Pues bien, habida cuenta de las diferentes situaciones que pueden plantearse, es preciso analizar las consecuencias jurídicas que, a efectos tributarios, cabe atribuir a cada una de ellas, toda vez que, como tendremos ocasión de exponer, no todas merecen la misma consideración.

En ese sentido y a efectos de sistematizar el estudio de este tema, partiremos de la diferenciación a la que alude ALONSO GONZÁLEZ, en virtud de la cual podría diferenciarse la factura «falsa», entendida como documento no veraz que refleja hechos que no han ocurrido ¹, de la factura «falsea-

¹ En ese sentido PEÑA GABÍN, J.M.: *La Inspección de Hacienda: Problemas y Soluciones*, CISS, Valencia, 2008, pág. 201, tras aludir a las facturas con defectos formales señala que «un caso bien distinto es el de las llamadas "facturas falsas", que normalmente cumplen con todos los requisitos "formales" pero incumplen los aspectos sustanciales o materiales».

da», en la que la inexactitud se ciñe a alguno de los aspectos recogidos en el documento sin ponerse en tela de juicio la existencia de la operación allí reflejada ². Esta clasificación, extraída por el citado autor a partir de la observancia de varios pronunciamientos jurisdiccionales, ayuda a perfilar una serie de conceptos necesarios para abordar este estudio que, sin embargo, la normativa tributaria ha obviado definir, motivo por el cual estimamos que dicha diferenciación puede resultar útil a efectos de este trabajo.

2.1. Las facturas «falseadas»

En relación con las facturas falseadas que, como acaba de señalarse, identificaremos con aquellas en las que pueda detectarse algún error o inexactitud de carácter formal, nuestra doctrina y jurisprudencia han ido evolucionando hacia una postura más flexible que la defendida en el pasado, incluso a efectos del IVA, tributo respecto del cual el elemento formal requerido para la deducción de las cuotas repercutidas ha sido interpretado tradicionalmente de una forma más rígida que respecto del IS.

Por lo que atañe a este último tributo la flexibilización de los requisitos exigidos para la deducción de gastos, incluido el de carácter formal, se ha producido como consecuencia, especialmente, de la aplicación de principios fundamentales en el ámbito de la prueba. En ese sentido, la referencia a la libertad de prueba o a la apreciación conjunta de la misma ³ han conducido tanto a la Administración como a nuestros tribunales a una interpretación de los gastos deducibles en el IS en términos de proporcionalidad, principio que, como tendremos ocasión de exponer, adquiere un papel fundamental en el tema que nos ocupa.

Más rígida ha sido siempre la interpretación mayoritariamente defendida respecto del requisito formal que debe acompañar al derecho a deducir cuotas en el IVA ⁴, postura avalada por la propia normativa reguladora de ese tributo ⁵. No obstante lo anterior, y aunque no debe negarse la preemi-

² ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas*, Marcial Pons, Madrid, 2008, págs. 150-151. Tal diferenciación es invocada, entre otros, por TÓVILLAS MORÁN, J.M.: «La exigencia de factura para la deducción de las cuotas de IVA soportado: tendencias jurisprudenciales», *Quincena Fiscal*, n.º 15-16, 2009 (BIB 2009/920).

³ Resulta ilustrativa la contestación a Consulta de la DGT de 23 de junio de 2008 (V1323/2008), donde se apunta que «la falta de factura completa, no supone la imposibilidad de probar la realidad y el importe de las operaciones celebradas sin ese concreto soporte documental», afirmación que se sustenta sobre lo dispuesto en los artículos 105 y 106 de la LGT, en los que se establece que quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo, siendo de aplicación en los procedimientos tributarios las normas que sobre medios y valoración de pruebas se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, con las especialidades que en el ámbito tributario se establecen en los artículos siguientes de la referida LGT. Pues bien, tal y como apunta el aludido centro directivo, «en virtud de esta remisión genérica, serán de aplicación los dos principios generales que en nuestro derecho vertebran el juego probatorio, el principio de "prueba libre" o de prueba no tasada, que hace excepcionales los casos en los que el valor de los distintos medios probatorios esté preestablecido por la Ley e impida su contradicción, y el de "apreciación conjunta de la prueba", que obliga a valorar la totalidad de las existentes (...)».

⁴ Vid. STSJ de Asturias de 9 de marzo de 2010 (JT 2010/248).

⁵ La alusión que el artículo 106.3 de la LGT hace a la factura como «forma prioritaria» de justificación de deducciones ha sido interpretada a efectos del IVA de un modo muy rígido. Así, el artículo 97.Uno de la LIVA es claro al respecto, señalando que «únicamente se considerarán documentos justificativos del derecho a la deducción» los que especifica de

nencia de las opiniones que, sobre todo en sede judicial, defienden la postura más rigorista, lo cierto es que últimamente la exigencia de que solo la factura correctamente cumplimentada servirá como soporte documental justificativo del derecho a deducir las cuotas soportadas se ha visto en cierta medida flexibilizada. En ese sentido, se aprecia, sobre todo por parte de la doctrina ⁶, aunque también en algunas resoluciones jurisprudenciales ⁷, la intención de atemperar los requisitos formales de la deducción a principios tan relevantes como el de proporcionalidad o el de neutralidad a efectos de IVA ⁸. En ese contexto, se han aceptado deducciones en el caso de facturas con algunos defectos formales respecto de lo exigido en el Reglamento de facturación ⁹ e incluso, aun no existiendo factura, se ha admitido la deducción cuando existe otro documento que prueba suficientemente la existencia del gasto (escritura pública) ¹⁰, todo ello en aras de lograr una interpretación de esta cuestión ajustada al ya mencionado principio de proporcionalidad, interpretado en sus justos términos por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) ¹¹, doctrina a la que nos referiremos más adelante.

manera expresa tal precepto, de cuya lectura se infiere, a los efectos que interesan a este trabajo, que la factura se sitúa como único documento válido debiendo cumplir estrictamente, además, con los requisitos exigidos por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, y se modifica el Reglamento del IVA.

⁶ Vid. al respecto, PALAO TABOADA, C.: «La exigencia de factura para justificar gastos y deducciones y su dudosa constitucionalidad», *Gaceta Fiscal*, n.º 32, 1986, pág. 153; IBÁÑEZ GARCÍA, I.: «Los medios de prueba de gastos y deducciones en el anteproyecto de Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal*, n.º 18/2003; MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: «El principio de neutralidad en el IVA en la doctrina del TJCE», *Civitas, REDF*, n.º 145, 2010. En el mismo sentido afirma CHECA GONZÁLEZ, C.: «El fundamental derecho a la deducción en el IVA no puede limitarse, ni muchos menos eliminarse, por la exigencia del cumplimiento de determinadas obligaciones formales», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 10, 2006, que «hay que estimar, sin duda alguna, que el derecho a la deducción es un derecho de carácter sustancial, y de innegable trascendencia e importancia en el sistema aplicativo del IVA, razón por la que una simple obligación formal, por muy justificada que la misma pueda estar para facilitar el correcto funcionamiento administrativo, no puede conllevar la pérdida de mencionado derecho a deducir». El mismo autor se manifestó de nuevo en términos similares en la obra *El derecho a la deducción del IVA. Criterios establecidos en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia Comunitario, y su reflejo en nuestro Derecho interno*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2006, pág. 37.

⁷ Vid., entre otras, STSJ de Andalucía de 24 de abril de 2007 (JT 2007/1612); 20 de octubre de 2008 (JT 2009/629) o STSJ de Castilla y León, de 10 de diciembre de 2007 (JT 2008/434). En la primera de ellas el Tribunal andaluz concluyó que «el sujeto pasivo puede acreditar por otro medio la existencia de la transacción objeto de la solicitud de deducción, sin que sea la factura el único y exclusivo medio adecuado para ello hasta el punto de admitirse, como hemos visto, las facturas incluso defectuosas o con ausencia de algún requisito, y por supuesto que también puede acreditar la efectividad de la transacción aun cuando no se encuentre contabilizada en el libro de facturas recibidas, como es el caso objeto de estudio en el que no cabe la menor duda de la realidad de la transacción ni del abono del Impuesto sobre el Valor Añadido».

⁸ Vid. STSJ de las Islas Baleares n.º 852/2006, de 25 de octubre (JUR/2006/293655); STSJ de Andalucía de 20 de octubre de 2008 (JT 2009/629) o STSJ de Valencia, de 27 de mayo de 2010 (JUR 2010/305472). Sobre esta cuestión vid. BÁEZ MORENO: «El principio de neutralidad fiscal y el IVA como impuesto sobre el consumo. A propósito del gravamen de las actividades ilícitas», *Quincena Fiscal*, n.º 1-2, 2008, págs. 66-67. Asimismo, en contra de las limitaciones al derecho de deducción en el IVA, sobre la base de mantener la neutralidad del tributo, vid. STJCE de 12 de enero de 2006 (*Fulcrum Electronics-Bond House Systems*).

⁹ Vid. MERINO JARA, I.: «Facturas e IVA», *Quincena Fiscal*, n.º 11, 1997.

¹⁰ TOVILLAS MORÁN, J.M.: «La exigencia de factura para la deducción de las cuotas de IVA soportado: tendencias jurisprudenciales», *Quincena Fiscal*, n.º 15-16, 2009 (BIB 2009/920).

¹¹ En esa línea se viene manifestando el TJCE, tal y como recuerda el TSJ de la Comunidad Valenciana, en Sentencia de 10 de mayo de 2010 (JUR 2010/305472), al señalar que los preceptos que eluden a la necesidad de la factura para llevar a cabo la deducción «deben interpretarse con flexibilidad», en coherencia con «la más flexible interpretación que el TJCE en su sentencia 5 Dic. 1996 asunto C-85/1995, realizó de la Sexta Directiva». En ella, tal y como continúa recordando el tribunal valenciano, se concluyó que, atendiendo a la Sexta Directiva en materia IVA, los Estados miembros deben «entender por "factura" no solo el original sino también cualquier otro documento que produzca sus efectos con arreglo a los crite-

En definitiva, aun cuando todavía son frecuentes pronunciamientos en contra, especialmente a efectos del IVA, lo cierto es que cabe apreciar la existencia de un sector doctrinal y jurisprudencial más proclive a huir de los formalismos excesivos defendidos desde la Administración ¹² y permitir la deducción de gastos y cuotas cuando la factura o documento que la sustituya tenga algún defecto, omisión o error de carácter formal. Ahora bien, lo anterior podrá defenderse siempre y cuando pueda demostrarse tanto la realidad de la transacción reflejada en el citado soporte documental, como la ausencia de participación del empresario de buena fe en el incumplimiento de las obligaciones que incumben al operador con el que aquel ha contratado, extremos que, unidos, entendemos que son cruciales para el tema que nos ocupa y que determinarán, a la postre, la posible existencia de una factura «falsa». A mayor abundamiento, el hecho de que entendamos que una factura de las características aludidas, esto es, con algún defecto de carácter formal, no debiera provocar la denegación de los derechos de deducción de gastos y cuotas no significa que los incumplimientos de los aludidos requisitos formales no puedan ser sancionados como infracciones tributarias.

2.2. Las facturas «falsas»

2.2.A. Identificación

Tal y como hemos señalado supra, la diferencia entre factura falseada y factura falsa lleva a identificar a esta última con un documento no veraz que refleja hechos que no han ocurrido, careciendo, por tanto, de sustrato material, ya que las transacciones económicas que refleja no han tenido lugar, aun cuando el citado documento sea correcto desde el punto de vista formal.

En estos casos las operaciones habrían de ser tildadas de simuladas o inexistentes y, entre las consecuencias de su realización, no cabe duda de que debería negarse a los sujetos cuya implicación

rios fijados por estos mismos Estados miembros, y les confieren la facultad de exigir la presentación del original de la factura para justificar este derecho y la de admitir, cuando el sujeto pasivo ya no lo posea, otras pruebas que demuestren que la transacción objeto de la solicitud de deducción se produjo efectivamente». En la misma línea el TJCE, en la Sentencia de 8 de mayo de 2008 [Sentencia *Ecotrade* (TJCE 2008, 105), asuntos acumulados C-95/07 y C-96/07], llegó a la conclusión de que si bien es cierto que los Estados miembros puede establecer formalidades relativas al ejercicio del derecho a deducir en caso de autoliquidación, la vulneración de aquellas por el sujeto pasivo no puede privarle de su derecho a deducir. En ese caso concreto el tribunal estimó que siendo indiscutible que «el régimen de autoliquidación era aplicable en los asuntos principales, el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales», remitiéndose en el mismo sentido a la Sentencia *Collée* de 27 de septiembre de 2007 (TJCE 2007, 243).

¹² CARBAJO VASCO, D.: «Hacia una reforma de la normativa europea sobre facturación en el IVA», en www.elderecho.com/administrativo, señala que «El otro gran problema de la factura, como medio probatorio prioritario en las relaciones con la Hacienda Pública, es la tendencia de la Administración Tributaria, en nuestro caso, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT), a ser muy rigurosa a la hora de exigir el cumplimiento de todos los requisitos: formales, temporales, de descripción de operaciones, etc., que conforman la "factura completa" y su tendencia a afirmar que la ausencia de alguno de los mismos, sea o no significativa para el control de la operación (téngase en cuenta, por ejemplo, que no es lo mismo una factura donde no aparezca el domicilio fiscal del receptor que una factura donde no figure la base imponible de la operación), impide el uso de la factura como documento probatorio, esencialmente, a la hora de determinar los gastos fiscalmente deducibles. (...)». La AEAT ha tendido, frente a la mayor libertad enunciada por la doctrina y la jurisprudencia, a exigir, como prueba de la deducibilidad de un gasto o de la existencia de un Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA) soportado en la operación, una "factura" completa».

en el fraude quede demostrada el derecho a las deducciones de gastos y cuotas ¹³. En ese sentido, la Audiencia Nacional (AN), en Sentencia de 22 de septiembre de 2005 ¹⁴ señaló que «no basta en consecuencia la realidad material de un documento o factura ni la salida de fondos en su caso por importe equivalente al que figura en dicho documento; en circunstancias como las de autos en las que no existe documento probatorio alguno de que dicha factura corresponda a una real entrega de bienes o prestación de servicios es conforme a derecho que la Administración no admita la deducción del IVA reflejado en las mismas». En la misma línea, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en Resolución de 21 de septiembre de 2010 ¹⁵, señaló que «si no se acredita la realidad de las operaciones ni siquiera puede entenderse que ha nacido el derecho a deducir, aunque se cumplan los requisitos formales necesarios para el mismo».

Atendiendo a nuestro sistema tributario, lo cierto es que las empresas que tributan en régimen de módulos son idóneas para generar facturas falsas a favor de otros operadores que tributen en estimación directa a efectos de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) o en régimen general en el IVA, ya que la independencia entre el resultado fiscal y la facturación emitida propicia la cobertura adecuada para este tipo de prácticas. Piénsese que para el sujeto que emite la factura ello no se traduce en un mayor ingreso, mientras que para el que la recibe la situación es claramente beneficiosa, ya que podrá deducirse un gasto a efectos del IRPF así como una cuota en el aludido impuesto indirecto. A esta realidad no es ajena la Administración, tal y como se desprende del «Plan integral de prevención y corrección del fraude fiscal, laboral y a la Seguridad Social» aprobado el 5 de marzo de 2010 por el Consejo de Ministros y elaborado conjuntamente por la Agencia Tributaria, la Tesorería General de la Seguridad Social (TGSS) y la Inspección de Trabajo. En este documento se propone, precisamente, que las actuaciones orientadas a la detección y control de las facturas falsas se centren de manera prioritaria en aquellos casos en los que «el presunto emisor es un empresario o profesional en estimación objetiva (módulos)».

Ahora bien, la situación descrita, calificada en ocasiones como un «fraude fiscal consentido» por la Administración ¹⁶, no debe implicar la denegación por parte de la Administración de los derechos de deducción que nos ocupan sin llevar a cabo una labor de investigación en ese sentido, permitiendo que el sujeto afectado pueda proponer en su defensa todas las pruebas que estime convenientes, actividad probatoria que desde la Administración debe valorarse con la adecuada proporcionalidad.

Esto es, por un lado y de acuerdo con el artículo 105 de la Ley General Tributaria (LGT), cuando la Administración cuestione razonablemente la efectividad de las operaciones de las que trae causa una determinada factura, la carga de la prueba recaerá sobre el sujeto que pretenda ejercer un derecho a deducir gastos o cuotas. En esa línea, nuestra jurisprudencia viene reiterando aun hoy una parte del

¹³ Sobre esta cuestión *vid.* TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: «Comentario al artículo 4 de la Ley 37/1992, sobre el IVA», *Manuales Universitarios* (BIB 2009/5140).

¹⁴ *Vid.* JUR 2005/274952.

¹⁵ *Vid.* JT 2010/1152.

¹⁶ GESTHA (Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda): «Análisis de los resultados de la lucha contra el fraude fiscal en la Agencia Tributaria. Propuestas para mejorar los resultados de la lucha contra el fraude fiscal y lograr un reparto más justo de las cargas fiscales entre los contribuyentes». Septiembre de 2008.

contenido de la Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 26 de julio de 1994 ¹⁷, en la que se señalaba que «Los gastos deducibles, (...), requieren para su aceptación que se acrediten en forma fehaciente por cuanto comprometen de otro modo un interés público» ¹⁸. De igual modo se manifiesta también la Administración ¹⁹, así como el TJCE que, en Sentencia de 27 de septiembre de 2007 ²⁰, señaló que «procede considerar, como alega con razón la Comisión de las Comunidades Europeas, que el principio conforme al cual la carga de probar el derecho a acogerse a una excepción o a una exención fiscal recae sobre aquel que solicita acogerse a dicho derecho se inscribe dentro de los límites impuestos por el Derecho comunitario».

Ahora bien, dicha exigencia ha de ser entendida en sus justos términos, interpretando lo señalado en torno a la valoración de la prueba de una forma adecuada y respetuosa con lo dispuesto por el artículo 24.1 de la CE. Así, como ya han señalado nuestros tribunales, ha de tenerse presente que mantener respecto de la prueba «un criterio formalista y rígido puede convertir en imposible los intentos de la recurrente destinados a ese fin, imposibilitando materialmente el ejercicio del derecho, situación, sin duda, contraria al artículo 24.1 de la CE (...)» ²¹. De ese modo, continúa la AN, una cosa es que de acuerdo con la LGT corresponda al contribuyente la carga de la prueba «y otra muy distinta es que esta norma conduzca a resultados incompatibles con la tutela judicial efectiva de un derecho porque, agotada al máximo la actividad del recurrente en orden a probar lo que le incumbe, no puede reputarse válida la actuación pasiva de una Administración que teniendo la posibilidad de aportar de forma razonable los datos necesarios para concluir si procede hacer efectivo el derecho del recurrente no lo hace, condenando al fracaso la acción ejercitada. No se trata pues de que este tribunal realice una alteración indebida de la carga de la prueba, sino de que haga uso de las atribuciones que le confiere el artículo 24.1 de la CE para proceder a una equitativa redistribución de los esfuerzos probatorios que conduce a la estimación del recurso» ²².

Así las cosas, cuando se aprecien por parte de la Administración indicios que hagan dudar de la realidad de la transacción reflejada en la factura, el administrado deberá aportar los justificantes, datos y pruebas que estime convenientes para hacer valer su derecho, sin que le sea exigible una suerte de prueba «diabólica» que indefectiblemente conducirá a la denegación de su derecho. Tal y como se deduce de algunas sentencias del TJCE ²³, entender la actividad probatoria en términos excesivamente rígidos puede provocar el establecimiento de un sistema de responsabilidad sin culpa, de tipo objetivo que, añadimos nosotros, sería contrario a los más elementales principios que deben inspirar las garantías con las que deben poder contar los administrados en los procedimientos en los que se hallen incurso.

En ese orden de cosas ha de hacerse referencia a otra cuestión que también puede incidir a la hora de valorar si la transacción económica que se refleje en una factura o documento justificativo

¹⁷ Vid. RJ 1994/5958.

¹⁸ Entre otras muchas vid. STSJ de Cantabria de 4 de junio de 1997 (JT 1997/1063), STSJ de Madrid de 11 de febrero de 2003 (JT 2003/1209), STSJ de Aragón de 18 de febrero de 2008 (JT 2008/520) o, más recientemente, STSJ de Asturias de 14 de julio de 2010 (JUR 2010/336653).

¹⁹ Vid. Resolución del TEAC de 3 de febrero de 2010 (JT 2010/401).

²⁰ Vid. STJCE de 27 de septiembre de 2007, asunto C-184/05, conocido como asunto *TWOH Internacional BV*.

²¹ Vid. SAN de 6 de febrero de 2007 (JUR 2007/74084).

²² En idéntico sentido se manifestó la STSJ de Galicia, n.º 588/2008, de 8 de octubre (JT 2009/606).

²³ Asunto C-384/04, *Federation of Technological Industries y otros*.

similar es o no real. Nos referimos a la incidencia que puede tener sobre esta cuestión la información que terceros, diferentes al sujeto que pretende la deducción, puedan facilitar a la Administración, ya sea a través de declaraciones informativas o como consecuencia de la contestación a requerimientos individualizados realizados al efecto por aquella.

Sobre esta cuestión ha de tenerse en cuenta lo dispuesto por el artículo 108.4, segundo párrafo, donde se señala que «Los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta ley que vayan a ser utilizados en la regularización de la situación tributaria de otros obligados se presumen ciertos, pero deberán ser contrastados de acuerdo con lo dispuesto en esta sección cuando el obligado tributario alegue la inexactitud o falsedad de los mismos. Para ello podrá exigirse al declarante que ratifique y aporte prueba de los datos relativos a terceros incluidos en las declaraciones presentadas».

De ese precepto parece deducirse que la información aportada por terceros diferentes al obligado tributario, pero relativa a este, goza de presunción de certeza. Sin embargo, la lectura completa del tenor de tal precepto obliga a relativizar esa conclusión. Así, el artículo 108.4 de la LGT termina señalando que la Administración puede exigir al declarante que «ratifique y aporte prueba de los datos relativos a terceros incluidos en las declaraciones presentadas». Pero es que, como ha señalado FALCÓN Y TELLA ²⁴, dicha ratificación no será suficiente a efectos probatorios, ya que el propio precepto analizado señala, para aquellos casos en los que el obligado considere falsa o inexacta la información facilitada respecto de su persona por terceros, dichos datos «deberán ser contrastados» por la Administración utilizando las reglas generales sobre la carga y medios de prueba ²⁵.

Pues bien, las aludidas conclusiones adquieren una especial relevancia en el tema que nos ocupa, ya que la información que terceros puedan facilitar a la Administración sobre ingresos y gastos a efectos de practicar las deducciones que procedan pueden ser interesadas y, por tanto, no veraces.

En ese sentido el TS, en la Sentencia de 26 de julio de 1994 ²⁶, ya citada, señalaba que «la declaración de ingresos tiene una trascendencia fiscal positiva, porque el contribuyente no va a declarar ingresos que no percibe. Es por ello aceptable sin reservas cualquiera que sea el vehículo en que se formule, sin perjuicio de su eventual comprobación al alza. Los gastos deducibles, en cambio, de signo contrario al incremento de la deuda tributaria, requieren para su aceptación que se acrediten en forma fehaciente por cuanto comprometen de otro modo un interés público».

A nuestro juicio, las conclusiones del TS deberían relativizarse, al igual que hace con los gastos deducibles, también respecto de la declaración de ingresos por parte de un proveedor, ya que también en esos supuestos puede existir falsedad. Piénsese en el caso de una factura falsa, que no responda a transacción económica alguna, entregada por un sujeto que tribute en estimación objetiva.

²⁴ Sobre esta cuestión *vid.* FALCÓN Y TELLA, R.: «Las presunciones en el artículo 108 LGT (y II): la ausencia de valor probatorio de la Base Nacional de Datos», *Quincena Fiscal*, n.º 15/2005.

²⁵ En línea con lo señalado *vid.*, párrafo 88 de la Ordenanza Tributaria Alemana (*Abgabenordnung*), donde se señala que «La autoridad financiera averiguará los hechos de oficio. Ella misma determinará la naturaleza y amplitud de las averiguaciones y no estará vinculada a las alegaciones y proposiciones de prueba de los interesados» (§ 88).

²⁶ *Vid.* RJ 1994/5958.

En estos casos el sujeto que entrega la factura (falsa), en connivencia con el receptor de la misma, no tendrá ningún inconveniente en reconocer y ratificar la veracidad del documento, toda vez que para él no va a suponer un incremento en su base imponible y, por supuesto, representará un gasto deducible para el receptor que también mantendrá la validez de soporte documental del mismo.

En definitiva, la información proporcionada por terceros no será neutral y objetiva en aquellos casos en los que, indirectamente, implique también para él consecuencias tributarias. En ese sentido, y respecto del tema que nos ocupa, no podemos olvidar que lo que representa un gasto para el sujeto que pretende ejercitar el derecho a su deducción, supone un ingreso para otro operador, cantidad que este puede estar interesado en reconocer o no, por ejemplo, cuando no se halle al corriente de sus obligaciones fiscales, tal y como ya ha señalado la doctrina²⁷. Así las cosas, con las reservas apuntadas deberá la Administración valorar la información proporcionada por terceros, especialmente en los supuestos que aquí nos interesan.

2.2.B. Consecuencias administrativas y penales de las facturas falsas

La apreciación de la existencia de una factura falsa por parte de la Administración, entendida esta como documento que refleja una operación o transacción económica que realmente no ha existido, acarreará consecuencias tanto para el emisor como para el receptor de tales documentos, ya que la inexistencia probada de la operación de la que trae causa la factura permite deducir la implicación de ambos sujetos en el fraude²⁸.

En ese sentido, el grueso de las regularizaciones tributarias que en sede de inspección se llevan a cabo en estos casos terminan denegando el derecho del receptor a deducir los gastos y cuotas a efectos del IS e IVA. De ese modo la Administración exigirá a ese sujeto el importe de la cuota tributaria que se corresponda con los importes deducidos o devueltos improcedentemente con su interés de demora iniciándose, además, el correspondiente procedimiento sancionador en el que se identificará y concretará, de entre lo dispuesto en los artículos 191 a 195 de la LGT, la conducta infractora cometida por el receptor de tales documentos carentes absolutamente de veracidad²⁹.

Por su parte, el emisor de las facturas falsas habrá cometido la infracción calificada como muy grave y tipificada en el artículo 201.3 de la LGT, en el que se hace referencia a los supuestos en los que el incumplimiento consista en «la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados».

²⁷ CAAMAÑO ANIDO, M.A.: «Reseña de actualidad fiscal», *Revista «O Economista» (REAF)*, n.º 72, 2010, págs. 14-15.

²⁸ A la voluntad de las partes alude expresamente la STS de 28 de octubre de 1997 (RJ 1997/7843), referida al conocido como «caso Filesa» que señaló que «Las facturas falsas son las que responden a un pago cierto y a la voluntad real del emisor y del receptor, refiriéndose sin embargo a un negocio jurídico ficticio o distinto del realmente subyacente».

²⁹ LUCHENA MOZO, G.M. y SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E.: «Un estudio de las infracciones tipificadas en los artículos 191 y 192 de la Ley General Tributaria», *Civitas REDF*, n.º 130, 2006; RUIZ ZAPATERO, G.G.: «"Bis in idem" material y procesal en la continuación de actuaciones administrativas por no haberse apreciado la existencia de delito fiscal», *Quincena Fiscal*, n.º 9, 2009 (BIB 2009/427); CORDERO GONZÁLEZ, E.: «La infracción del artículo 195 de la LGT por determinar improcedentemente bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades», *Quincena Fiscal*, n.º 4, 2011 (BIB 2011/186).

No obstante lo anterior, y pese a las consecuencias administrativas que la detección de una trama de facturas falsas puede acarrear para los sujetos partícipes en ella, lo cierto es que las mismas habrán de compatibilizarse con las implicaciones de carácter penal que también pueden derivarse de tales conductas ³⁰.

En ese sentido, ha de tenerse en cuenta que si tales facturas son calificadas como falsas, de forma que no documentan bienes o servicios recibidos, imputándoseles una falta de veracidad total y absoluta, se estará cometiendo una falsedad tipificada en la legislación penal. Así, a pesar de la despenalización que en 1995 se produjo de la falsedad en documento público, oficial o mercantil ³¹ cuando es cometida por particulares «Faltando a la verdad en la narración de los hechos» ³², tal conducta sí es sancionable penalmente en los supuestos en los que la falsedad se produzca «Simulando un documento en todo o en parte, de manera que induzca a error sobre su autenticidad» ³³.

Por tanto, si se detecta la existencia de facturas emitidas en las que se haya falseado alguna de sus partes, pero en las que exista una operación subyacente real, su emisor no habrá cometido delito de falsedad documental, que sí será apreciado en los casos en los que las facturas reflejen operaciones inexistentes o simuladas.

Pues bien, este es precisamente el supuesto en el que cabe incluir las facturas que hemos examinado en este apartado, por lo que, detectada su existencia por parte de la inspección, esta debería dar traslado de las actuaciones a la jurisdicción penal. Ciertamente, observando lo que sucede en la práctica, lo cierto es que no es frecuente la imputación de falsedad penal por este tipo de prácticas ³⁴ aunque, insistimos, es posible y, a nuestro juicio, deseable.

De acuerdo con lo anterior, aun cuando no es esa la tónica general, esa posibilidad existe y puede constatararse en algunos casos, motivo por el cual cabe razonar acerca de los posibles efectos que

³⁰ En esos casos habrá que atender a las consecuencias del principio constitucional *non bis in idem*. Sobre este tema RUIZ ZAPATERO, G.G.: «"Bis in idem" material y procesal en la continuación de actuaciones administrativas por no haberse apreciado la existencia de delito fiscal», *Quincena Fiscal*, n.º 9, 2009 (BIB 2009/427); JAÉN VALLEJO, M.: «Principio Constitucional "non bis in idem"», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.º 584 (BIB 2003/876).

³¹ Tal y como ha destacado VILLACAMPA ESTIARTE, C.: *La falsedad documental: análisis jurídico-penal*, Cedecs, Barcelona, 1999, págs. 272-273, «El segundo gran grupo de documentos a los que la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha calificado de mercantiles viene constituido, en palabras del Tribunal Supremo, por aquellos cuya función es instrumentalizar la ejecución de un contrato de carácter mercantil o su consumación; términos con los que se refiere a las facturas, albaranes y recibos. Son cuantiosísimas las sentencias del citado Tribunal que califican a tales documentos de mercantiles produciendo con ello una considerable ampliación del concepto de documento mercantil solo contradicha en contadas resoluciones, que relegan su consideración a la de documentos privados».

³² Artículo 390.1.4.º del Código Penal.

³³ Artículo 390.1.2.º del Código Penal. En ese sentido, la STS de 11 de marzo de 2004 (RJ 2004/2806) señaló que «Como señalan las SSTs 1647/1998, de 28 de enero de 1999 (RJ 1999/488) y 1649/2000, de 28 de octubre (RJ 2000/9268), entre otras, la diferenciación entre los párrafos 2.º y 4.º del artículo 390.1 debe efectuarse incardinando en el párrafo segundo del artículo 390.1 aquellos supuestos en que la falsedad no se refiera exclusivamente a alteraciones de la verdad en algunos de los extremos consignados en el documento, que constituirían la modalidad despenalizada para los particulares de faltar a la verdad en la narración de los hechos, sino al documento en sí mismo en el sentido de que se confeccione deliberadamente con la finalidad de acreditar en el tráfico jurídico una relación jurídica absolutamente inexistente, criterio acogido en la STS de 28 de octubre de 1997 (RJ 1997/7843).

³⁴ A modo de ejemplo puede consultarse la Resolución del TEAC de 30 de septiembre de 2005 o la STS de 24 de mayo de 2005.

pueden derivarse como consecuencia de haberse denunciado un presunto delito de falsedad documental ante la jurisdicción penal. En ese sentido, cabe plantear, en primer término, si la tramitación en el ámbito penal de un delito de falsedad documental atribuible al emisor de facturas falsas, en los términos expuestos, debe provocar la paralización o suspensión del procedimiento de inspección, cuestión que, en principio, y atendiendo a lo que dispone la LGT, parece apuntar a primera vista a una respuesta negativa. Téngase en cuenta que la LGT responde en sentido afirmativo en su artículo 180.1, aunque ciertamente lo que ordena es la paralización del procedimiento sancionador aplicando el principio de no concurrencia de sanciones³⁵, y no del procedimiento inspector, limitándose además en el primer caso a los supuestos en los que lo denunciado es un delito contra la Hacienda Pública³⁶.

Por otra parte, el artículo 150.4 de la LGT, remitiéndose a los supuestos a los que alude el artículo 180.1 de la LGT que, recordemos, se refiere a delitos contra la Hacienda Pública, los considera como un supuesto de interrupción justificada para el cómputo de las actuaciones inspectoras que legitiman la ampliación del plazo de las mismas. Pues bien, aun cuando se ha considerado que dicho precepto «no supone que la Administración esté obligada en todo caso a interrumpir el procedimiento administrativo de liquidación»³⁷, pensamos que su interpretación conjunta con el artículo 32.1, primer párrafo, del Reglamento del régimen sancionador tributario, aprobado por Real Decreto 2063/2004, puede conducir a una respuesta diferente. En ese precepto se establece que «En el supuesto de que la Administración tributaria considere que *la conducta* del obligado tributario pudiera ser constitutiva del delito tipificado en el artículo 305 del Código Penal, *se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo* que quedará suspendido y procederá de conformidad con lo dispuesto en este artículo», sin referirse expresamente a un procedimiento administrativo en concreto, como puede ser el sancionador. De hecho, ese mismo precepto prevé en su apartado segundo la posibilidad de que dicha apreciación tenga lugar «antes de la propuesta de liquidación», «después» de la misma, o «durante la tramitación del procedimiento sancionador», lo que excluye que esta última posibilidad sea la única a considerar.

Así las cosas, cabe concluir que cuando se aprecien indicios de delito contra la Hacienda Pública en el seno de un procedimiento inspector, elevándose a la jurisdicción penal, ello debe conllevar la «paralización de todos los procedimientos de comprobación de conceptos impositivos relacionados

³⁵ Así lo ha entendido 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», *Quincena Fiscal*, n.º 1, 2011 (BIB 2011/62), señalando que «es significativa la rúbrica del artículo 180.1 que acaba de citarse ("principio de no concurrencia de sanciones"), así como su ubicación sistemática dentro de los "principios de la potestad sancionadora", lo que permite entender que la referencia a la necesidad de paralizar el "procedimiento" alude exclusivamente al procedimiento sancionador, y no al procedimiento de liquidación». Por otra parte, si atendemos a la prejudicialidad penal a la que alude el artículo 10 de la Ley Orgánica del Poder Judicial podrá comprobarse que la misma solo se regula haciendo referencia a los distintos órdenes jurisdiccionales, pero sin mencionar expresamente a los procedimientos incoados por la Administración.

³⁶ En ese sentido se ha manifestado el Tribunal Constitucional (TC) en Sentencia de 16 de enero de 2003 (STC 2/2003, de 16 de enero, invocando su Sentencia 77/1983, de 3 de octubre), señalando respecto de la prejudicialidad penal que esta «se concreta en la regla de la preferencia o procedencia de la autoridad judicial penal sobre la Administración respecto de su actuación en materia sancionadora, en aquellos casos en los que los hechos a sancionar puedan ser, no solo constitutivos de infracción administrativa, sino también de delito o falta según el Código Penal». Las mismas conclusiones pueden extraerse de la interpretación conjunta del artículo 136 de la LRJPAC con el artículo 7 del Reglamento del Procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora.

³⁷ 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», *op. cit.*, pág. 4.

con los mismos hechos que estén siendo enjuiciados en vía penal»³⁸. Esta es la consecuencia que, a nuestro juicio, debería provocar un supuesto en el que, como consecuencia de una inspección sobre una trama de facturas falsas, pudiera deducir la Administración la existencia de un delito fiscal en la persona del receptor de las facturas, y ello cuando concurren los presupuestos fijados a estos efectos en el artículo 305 del Código Penal (CP).

Sentadas las consideraciones anteriores, procede replantear ahora la cuestión que antes nos preguntábamos. Esto es, si la posibilidad de dicha interrupción en el procedimiento inspector puede venir motivada, no ya por la existencia de indicios de delito fiscal, sino de delito de falsedad documental cometido por el emisor de las facturas.

Sobre esta cuestión se manifestó la Subdirección General de Ordenación Legal en su Informe n.º 6 de 2005³⁹ apuntando una respuesta negativa, criterio compartido, entre otras, por la Resolución del TEAC de 30 de junio de 2010⁴⁰.

Los principales argumentos manejados en tal sentido apuntaban, por un lado, a la referencia exclusiva de los preceptos citados de la LGT a los delitos contra la Hacienda Pública y, por otro, a las consecuencias que podría generar la paralización del procedimiento de inspección en orden a determinar la deuda tributaria del receptor de las facturas. Se consideró así por parte de la citada Subdirección General que el plazo para la terminación de dicho procedimiento podría entenderse no interrumpido, ya que en virtud de la LGT no parece concurrir en este caso, como sí admite que sucede en el supuesto de delito fiscal, una causa de interrupción justificada en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento inspector. Por otra parte, y atendiendo al artículo 68 de la LGT, entienden que no cabe estimar aquí interrupción alguna de los plazos de prescripción. Como consecuencia de lo anterior se sostiene que la importancia de ambas cuestiones es fundamental porque la deuda tributaria del receptor de las facturas no va a ser objeto de debate en el proceso penal, correspondiendo a la Administración tributaria determinar si concurren o no las circunstancias que permiten, o en su caso impiden, el derecho a deducir gastos y cuotas.

A nuestro juicio, las conclusiones de dicho documento son susceptibles de matizarse, y ello, sobre la base de varios argumentos. Así, en primer lugar, aun cuando es cierto que la LGT se refiere en los aludidos preceptos a los delitos fiscales, extremo que a nuestro juicio debería modificarse en el sentido de extender los efectos de la prejudicialidad penal a todos los supuestos en los que la decisión adoptada en vía penal pueda influir en el resultado de un procedimiento de inspección⁴¹, el Reglamento del Régimen Sancionador Tributario señala, en el segundo párrafo del artículo 32.1, que

³⁸ PUEBLA AGRAMUNT, N.: «Paralización de procedimientos de comprobación ante indicios de delito», *Sección de Derechos y Garantías de la AEDAF*, 20/11/2010.

³⁹ IOL A/2/67/05.

⁴⁰ JT 2010/1105.

⁴¹ En ese sentido, 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», *op. cit.*, pág. 4, entiende que «cuando hay indicios de delito, tras remitir las actuaciones al Ministerio Fiscal o pasar el tanto de culpa al juez penal, la Agencia debe valorar si la decisión que en su día se adopte en vía penal tiene o no una influencia decisiva en la procedencia o en la cuantía de la liquidación. Si el resultado de esa valoración es positivo, la Administración debe paralizar el procedimiento de liquidación».

«También quedará suspendido el *procedimiento administrativo* cuando la Administración tributaria tenga conocimiento de que se está desarrollando un proceso penal sobre los mismos hechos», proceso penal que bien podría tener como causa, en nuestra opinión, un delito de falsedad documental.

A nuestro juicio, los hechos sobre los que se desarrolle un proceso penal por falsedad documental y la calificación que se otorgue a los mismos constituyen también la base sobre la que se desarrollará un procedimiento de inspección dirigido a determinar la existencia o inexistencia de facturas falsas cuya primera consecuencia, en el orden administrativo, será la de denegar al receptor de las facturas la posibilidad de deducir gastos y cuotas. Desde este punto de vista, defender la postura contraria a la paralización de las actuaciones en sede de inspección puede provocar incoherencias difíciles de justificar. Piénsese así en aquellos casos en los que la inspección deniegue los derechos de deducción al receptor sobre la base de la existencia de una factura que califica como falsa aun cuando, en el ámbito penal, el emisor resulte finalmente absuelto del presunto delito de falsedad documental.

Tales contradicciones pueden apreciarse incluso en aquellos casos en los que las consecuencias de la utilización de facturas falsas se diriman íntegramente en sede administrativa. Prueba de ello la constituye la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Galicia, en Sentencia de 3 de marzo de 2010, en la cual, aunque se considera insuficientemente probada la existencia de los servicios facturados, denegando por ello la deducción de cuotas a efectos de IVA, el tribunal estima que no procede la sanción tributaria por falta de prueba por parte de la Administración sancionadora acerca de la culpabilidad del contribuyente. A nuestro juicio, si en el ámbito administrativo se deniega la deducción de cuotas sobre la base de inexistencia de los servicios facturados, la conclusión no puede ser otra que la de tildar a las facturas aportadas como falsas, término que el tribunal evita pronunciar. Esto es, o la operación facturada existe, y por tanto debe permitirse la deducción, o no existe, en cuyo caso la factura es falsa, supuesto en el que parece difícil entender que no ha concurrido culpa en los sujetos que han intervenido en la simulación. Recordemos que si la operación de la que traen causa las facturas no ha existido realmente, supuesto que conduce a la calificación de tales soportes documentales como falsos, difícilmente podrá entenderse que no ha concurrido culpa en los sujetos que han formado parte de una trama que, como se ha señalado, permite deducir la connivencia entre el emisor y el receptor de la factura falsa.

Estas asintonías se evitarán si los procedimientos abiertos en sede administrativa se interrumpen cuando la justicia penal vaya a pronunciarse sobre la existencia o no de delito sobre la base de los mismos hechos, extremo que a nuestro juicio sería deseable por cuanto que, aun cuando la inmersión en un proceso de carácter penal podría aumentar los temores de los contribuyentes, pensamos que vendría a dotarles de mayores garantías. Piénsese, entre otras cuestiones, que el traslado de las actuaciones a la jurisdicción penal podría servir para fiscalizar la correcta utilización por parte de la Inspección de las presunciones probatorias, obligando a fundamentar las pruebas en la existencia de un «enlace preciso y directo, según las reglas de criterio humano» entre el hecho base y el que se pretende deducir a partir de aquel. Y es que, si en supuestos como el abordado por el TSJ gallego resulta difícil probar la culpabilidad del contribuyente a efectos del establecimiento de la correspondiente sanción tributaria, mucho más lo será si lo que se imputa es un delito de falsedad documental, por las mayores garantías que asistirán al implicado en el correspondiente proceso penal que, a nuestro juicio, debería seguirse en los supuestos que hemos comentado.

Todas las consideraciones vertidas en los párrafos anteriores se han realizado tomando en consideración la posibilidad de que el emisor de las facturas presuntamente falsas vaya a ser juzgado en el ámbito penal por un delito de falsedad documental. Ahora bien, también es cierto que la justicia penal podría intervenir para enjuiciar, si concurren los presupuestos necesarios para ello, un delito de defraudación tributaria que, a la postre y tras la reforma de 2010 ⁴², puede llevar consigo, en concurso, un delito de blanqueo de capitales. En estos casos, que no analizaremos por exceder de los límites de este trabajo ⁴³, pensamos que no debería ponerse en duda la incidencia de la aludida prejudicialidad penal. Ello, a nuestro juicio, permite rodear de mayores garantías al proceso mediante el cual trate de dilucidarse la concurrencia de falsedad respecto de una factura o documento que la sustituya, pudiendo contrarrestar el abuso de la utilización de las presunciones por parte de la Administración que, entre otras consecuencias, le conducen en muchos casos a identificar con las facturas falsas supuestos que, a nuestro juicio, no pueden equipararse a los casos de falta de sustrato material o simulación absoluta respecto de las operaciones que reflejan.

2.3. *Las facturas emitidas por proveedores «incumplidores» en el marco de operaciones económicas realizadas en nuestro país*

2.3.A. Consideraciones generales

En virtud de lo expuesto hasta el momento no cabe duda alguna de que el ejercicio de los derechos de deducción de gastos y cuotas está fuertemente condicionado, además de por otros requisitos, por una correcta justificación documental. Dichos documentos, usualmente facturas, habrán de dar cuenta, entre otros aspectos, de las operaciones comerciales que justifican la existencia de tales gastos o, en su caso, de las cuotas repercutidas a efectos de IVA. Tal y como acabamos de exponer, la constatación de la inexistencia real y efectiva de tales transacciones conllevará la calificación como falsas de las facturas que les hayan servido de soporte.

Pues bien, cabe plantear ahora, a la vista de lo expuesto, si las facturas emitidas por proveedores que hayan incumplido sus obligaciones de carácter fiscal e incluso en el ámbito de la Seguridad Social pueden asimilarse a las que hemos examinado bajo el título de facturas falsas, atribuyéndoles, por tanto, las mismas consecuencias jurídicas que pueden derivarse de aquellas. En este sentido, tal y como ya hemos señalado, es frecuente que la inspección y, a la postre, nuestros tribunales, vengan denegando los derechos de deducción de gastos y cuotas sobre la base de circunstancias que, en prin-

⁴² El artículo 301 del Código Penal, modificado por Ley Orgánica 5/2010, tipifica el blanqueo de capitales. Ciertamente, como apunta FALCÓN Y TELLA, no puede generalizarse la aplicación conjunta de este con el delito fiscal, aunque ello puede ocurrir en supuestos de «ventas no declaradas, facturas falsas, y en general en los supuestos de economía sumergida». *Vid.* «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», *op. cit.*, pág. 6; y BLANCO CORDERO, I.: «El delito fiscal como actividad delictiva previa del blanqueo de capitales», *Revista electrónica de ciencia penal y criminología*, n.º 13-01, 2001.

⁴³ *Vid.* ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas*, Marcial Pons, Madrid, 2008, págs. 161 y ss. Sobre estas cuestiones puede consultarse también SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO y MERINO JARA, I.: «Algunas cuestiones relativas al "fraude de las facturas falsas" en Derecho Penal y en Derecho Tributario», *Impuestos*, 1994, Tomo I, págs. 245-246.

cipio, solo se refieren a incumplimientos de las obligaciones de los citados proveedores, extremos que, detectados por la Administración, le llevan a calificar como falsas a las facturas que tales proveedores hayan expedido con ocasión de los bienes entregados o de los servicios prestados.

Ciertamente los problemas en torno a esta cuestión pueden tener su origen en la inexistencia de un concepto en la normativa tributaria sobre las facturas falsas. Piénsese que las mismas son utilizadas como elemento cualificador de las infracciones (arts. 191 a 193 LGT) o como extremo a tener en cuenta para valorar la existencia de «medios fraudulentos» (art. 184 LGT), pero la LGT no define qué es lo que debe entenderse en sí por «factura falsa», vacío que, como hemos visto, se ha encargado de cubrir nuestra doctrina y jurisprudencia, aunque no siempre con un criterio unánime. Resulta así sorprendente encontrar pronunciamientos como el vertido por el TEAC en su Resolución de 3 de febrero de 2010 en la que, tras señalar hacer referencia a la existencia de «indicios fundados» de que las facturas analizadas no obedecían a una contraprestación efectiva, careciendo de justificación real, señala que en su resolución «no se dilucida si las facturas son o no falsas, sino la efectividad de la adquisición concreta de determinadas mercancías que se reflejan en ciertas facturas irregulares», estableciendo una diferenciación entre dos cuestiones que, a nuestro juicio, operarán en una relación de causa (facturación de operaciones irreales)-efecto (calificación de las facturas que documenten tales transacciones como falsas).

Pues bien, además de tratar de reducir la confusión que cabe apreciar respecto del concepto de factura falsa, la cuestión objeto de análisis en este epígrafe pasa por saber si cabe atribuir tal calificación, y por tanto idénticas consecuencias jurídicas, a las facturas emitidas por un proveedor de los que denominaremos «incumplidores», identificación que, adelantamos ya, en nuestra opinión, no tiene por qué producirse. Esto es, la falta de cumplimiento de las obligaciones tributarias de un proveedor que opera en el tráfico mercantil como tal, o al menos con apariencia de tal, no debería ser determinante para considerar, sin más, que la factura o documento equivalente expedido por aquel debe tildarse como «falsa», impidiendo que el empresario de buena fe que contrató con él pueda hacer valer sus derechos de deducción de gastos y cuotas, prescindiendo de ese modo del análisis de la posible realidad que, pese a tales incumplimientos, puede atribuirse a la transacción económica realizada entre ambos ⁴⁴.

2.3.B. La postura administrativa y jurisprudencial orientada a identificar estos supuestos con las facturas falsas

Sobre el último aspecto al que acabamos de referirnos pensamos que debería pivotar la falsedad que en un caso determinado pueda atribuirse a las facturas o soportes documentales que las sustituyan, con las consecuencias que de ello se derivan, extremo que no siempre podrá constatar en

⁴⁴ En ese sentido, BAS SORIA, J.: «El fraude organizado en el IVA: problemática actual y alternativas de actuación frente al mismo», *RCyT. CEF*, n.º 319, 2009, pág. 58, menciona, entre los distintos perjudicados por las tramas de facturas falsas, «a los consumidores de los bienes y servicios, sobre los que se pueden proyectar los procedimientos de comprobación tributaria e incluso se pueden ver afectados en su patrimonio por la pérdida del derecho a deducir o por el establecimiento de supuestos de responsabilidad, ante el convencimiento de los órganos de comprobación de la participación, más o menos mediata en la defraudación».

los supuestos en los que la factura haya sido emitida por un proveedor que no cumple con sus obligaciones fiscales. En esa línea, la STSJ de Cataluña de 5 de marzo de 2009 ⁴⁵ aclara que los supuestos de proveedores incumplidores, identificados con la llamada «economía sumergida» generan una problemática que «no puede equipararse, sin más, a la de las facturas falsas por inexistencia de los servicios facturados. Aquí, los servicios existieron y se pagaron con el IVA incluido, situación que no cabe reconducir a la propia de las facturas falsas» ⁴⁶.

No obstante lo anterior, es frecuente encontrar entre la doctrina y jurisprudencia numerosos pronunciamientos en los que se defiende la identidad entre ambas situaciones, aplicándoles, por tanto, las mismas consecuencias, traducidas, entre otras, en la denegación del derecho a deducir para el empresario receptor de bienes o servicios.

En ese sentido, resulta ilustrativa la Resolución del TEAC de 3 de febrero de 2010 ⁴⁷ en la que se afirma textualmente que «la documentación aportada demuestra que se han realizado determinadas obras, cuya realidad no se ha puesto en duda en ningún momento», aun cuando a lo largo de la resolución cuestiona que las facturas emitidas por las empresas proveedoras de la recurrente correspondan a «servicios efectivamente realizados por dichas sociedades». Compatibilizando ambas afirmaciones ha de estimarse que el TEAC considera probada la realidad de las obras, pero no que estas se hayan realizado por el emisor de las facturas y ello sobre la base de datos tales como la constatación de que las empresas emisoras de las facturas no hayan presentado declaraciones de IS e IVA; que hayan causado baja en el IAE; que no tengan trabajadores en plantilla aun cuando los servicios facturados son de mano de obra; o que no disponen de domicilio social conocido, entre otros incumplimientos detectados ya en sede inspectora.

Esto es, en este caso el TEAC considera que debe denegarse el derecho a la deducción a la empresa cliente de tales proveedores en virtud de los incumplimientos detectados en estos, aun cuando aquella aportó ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR), cuya Resolución de 30 de junio de 2008 es precisamente el objeto del recurso extraordinario de alzada sustanciado por el TEAC en la resolución que comentamos, documentos que probaban suficientemente la realidad de las obras. Así, presentó informes técnicos de arquitectos acreditando la realidad de las obras y actas notariales de comparecencia a las distintas obras, con las que se acredita que las obras facturadas han sido realizadas materialmente. Además, en dichas actas consta que preguntado a los dueños de los inmuebles sobre la ejecución de las obras, estos manifiestan que se realizaron de forma rápida, con multitud de trabajadores, que en ocasiones llegaban a ser más de 100 simultáneamente, y que presuntamente eran extranjeros, al menos en su mayoría, pues oía conversaciones en otros idiomas.

⁴⁵ Sentencia n.º 200/2009, de 5 de marzo.

⁴⁶ Ese mismo tribunal, en Sentencia de 22 de enero de 2009 (JT 2009/557), señala que: «El tratamiento jurídico de una u otra cuestión es bien diferente: si se trata de facturas que no responden a la realización de un hecho imponible realmente existente, estaremos ante facturas que no obstante su autenticidad formal, son materialmente falsas, y no pueden dar lugar ni a la deducción del IVA repercutido ni a la consideración como gasto de su importe a efectos de los tributos sobre la renta de las personas físicas o de las sociedades. La factura es formalmente correcta pero refleja operaciones ficticias. Por el contrario, si efectivamente se lleva a cabo el hecho imponible (en el caso, la compra, entrega y pago de 500 monitores color de 14" y la compra, entrega y pago de 1.500 cajas Minitower), no cabe hablar de operaciones ficticias, de falta de soporte material de las facturas ni de relaciones jurídicas inexistentes».

⁴⁷ JT 2010/401.

Desde nuestro punto de vista, con pronunciamientos como este puede colocarse a las empresas en la obligación, no impuesta expresamente ni en el IS ni en el IVA (al margen en este caso de lo dispuesto en el art. 87.5 LIVA sobre el que volveremos más adelante, así como los supuestos de responsabilidad previstos en la LGT para los casos de contratación o subcontratación de obras o servicios), de comprobar el nivel de «cumplimiento fiscal» de sus proveedores so pena de quedar privados de un derecho que, de no ejercitarse, puede incluso suponer el cese de su actividad, cuando las cantidades en juego son relevantes.

Pues bien, pese a ello, en esa línea se posicionó la AN de una forma muy clara en Sentencias como la de 4 de julio de 2000⁴⁸. En el supuesto allí enjuiciado se deniega el derecho a deducir el IVA soportado en facturas emitidas por proveedores no censados a efectos del impuesto y con nombre y CIF presuntamente falsos. Además, se da la circunstancia añadida de que el empresario afectado había denunciado ante la Administración a sus proveedores por haber detectado irregularidades en su actuación.

En este caso la AN realiza una serie de afirmaciones que consideramos deben reproducirse aquí, ya que, de aceptarse, habrá que entender que por vía jurisprudencial se ha incorporado un nuevo requisito a los derechos de deducir gastos y cuotas a efectos del IS y del IVA. Señala así el citado tribunal «la irregularidad en el expedidor, y los defectos en la facturación, son reprochables a la recurrente, *que tiene la obligación de controlar el cumplimiento de los deberes fiscales de sus proveedores, a efectos del IVA, mediante la responsabilidad que tiene en su selección*».

Esta última afirmación, que hemos querido destacar, es, a nuestro juicio, a todas luces excesiva, ya que impone al empresario unas obligaciones de vigilancia que van más allá de la diligencia que puede exigirse a un comerciante. A mayor abundamiento, y en la misma línea, la AN señala también que «aunque la falsedad del proveedor no presupone la inexistencia de la operación en términos físicos, a efectos jurídicos dicho razonamiento no es válido, porque el tráfico mercantil debe seguir la normativa para tener respaldo estatal, en caso contrario es preciso reconocer el perjuicio económico causado, sin que las empresas proveedoras sean las únicas responsables del incumplimiento de la normativa del impuesto y las consecuencias derivadas, ni solo los empleados. La actora debe vigilar quiénes son y cómo actúan sus proveedores y trabajadores que gestionan la entrada de mercancías y pedidos, en virtud de la culpa *in eligendo*, y una vez efectuada la elección de dicho personal, en razón de la culpa *in vigilando*. Todo ello conduce al tribunal a concluir que «la supuesta pasividad de la Administración», ya que el empresario la había advertido de las irregularidades detectadas, «no es excusa legal suficiente para que prospere la tesis actora porque el deber de facturación correcta de los proveedores y el de su comprobación por la actora son inexcusables fiscalmente».

Indudablemente, la AN impone a los empresarios «obligaciones» añadidas a las previstas en las normativas reguladoras del IS y del IVA a efectos de poder aplicarse las deducciones que en cada caso procedan, situándoles de este modo en una posición de riesgo muy elevado al obligarles a desarrollar su actividad habitual junto con una labor de «policía» que excede con mucho, a nuestro juicio, de la «diligencia exigible a un ordenado comerciante»⁴⁹, teniendo en cuenta, además, que muchos

⁴⁸ JUR 2001/103950.

⁴⁹ Sobre las «asimétricas» consecuencias que la actuación diligente de los empresarios puede acarrear en el tema que nos ocupa resultan ilustrativos los pronunciamientos de la AN en Sentencia 25 de mayo de 2007 (JUR 2007/303575). En ella

de los datos, que en función de lo señalado en la aludida sentencia debería recabar, están vetados a su conocimiento.

Sin aludir expresamente a la necesidad de exigir tal «investigación» a los empresarios sobre sus proveedores, lo cierto es que la Administración se ha pronunciado respecto a la cuestión que nos ocupa haciendo recaer sobre aquellos las indeseables consecuencias de haber operado con un proveedor incumplidor. En ese sentido se manifiesta el «Plan integral de prevención y corrección del fraude fiscal, laboral y a la Seguridad Social» aprobado el 5 de marzo de 2010 por el Consejo de Ministros y elaborado conjuntamente por la Agencia Tributaria, la TGSS y la Inspección de Trabajo, al que ya hemos aludido.

Entre otras muchas cuestiones, en este documento se identifican algunas situaciones de fraude fiscal, laboral y a la Seguridad Social detectadas al albur de la situación de crisis económica en la que se halla inmerso nuestro país, que sin duda propicia que algunas empresas que venían operando con normalidad pasen a desarrollar su actividad de forma irregular o sumergida, «como forma de paliar las dificultades económicas y financieras que sufren los agentes económicos». Ello conduce, por ejemplo, al desarrollo de su actividad con personal sin la correspondiente alta en la Seguridad Social. Pues bien, a partir de datos como este la Administración puede detectar que el emisor de una factura no puede prestar determinados servicios, en el ejemplo utilizado por «carecer» de personal para ello, extremo que, a tenor del documento al que nos estamos refiriendo, tendrá consecuencias tanto para el emisor como para el receptor de la factura que en el texto se califica como «falsa». A nuestro juicio, el documento incurre en lo que, como ya hemos señalado, debe calificarse como un error de partida para la solución de estos casos. Esto es, califica de falsas las facturas emitidas por los proveedores que hayan cometido irregularidades como la señalada, aun cuando pueda existir realmente actividad, aunque prestada por una empresa que opera en la economía sumergida. Pues bien, a partir de ahí, el Plan integral señala textualmente ⁵⁰ que «Las actuaciones que se realicen sobre los emisores de facturas falsas se documentarán en informes, que serán utilizados para actuar sobre los receptores de dichas facturas, iniciando sobre ellos actuaciones de comprobación en las que se regularice su situación tributaria en lo que se refiere a los gastos deducidos y a las cuotas soportadas de IVA que se hayan documentado en facturas recibidas cuya falsedad se hubiese acreditado. A su vez, se analizará en cada caso la procedencia y viabilidad de iniciar expediente sancionador sobre el responsable de la operación fraudulenta».

Así las cosas, los empresarios receptores de las facturas emitidas por los proveedores incumplidores perderán, sin que en el documento se introduzca salvedad alguna al respecto, su derecho a

se analiza la realidad del transporte en una operación de venta de mercancías entre una empresa española y una portuguesa, condición como veremos necesaria para aplicar la exención prevista para las operaciones intracomunitarias de bienes. Pues bien, en este caso la AN estima que el empresario vendedor español ha actuado con la «diligencia necesaria» y, por tanto, las consecuencias de que las mercancías no fuesen transportadas a Portugal no pueden imputarse a la empresa española, a la que exonera de responsabilidad concluyendo que no cabe imponerle sanción alguna. Curiosamente y pese a lo anterior, esa «actuación diligente» no fue suficiente para considerar que el empresario español pudiera aplicarse la exención prevista para tales operaciones, por lo que se le exige el importe de IVA correspondiente. Así pues, la interpretación que la AN realiza de la «diligencia exigible a un ordenado comerciante» es asimétrica conduciendo a resultado tan llamativos como el reflejado en la referida sentencia.

⁵⁰ *Vid.* págs. 75-76 del documento citado.

deducir gastos y cuotas cuando las irregularidades cometidas por aquellos sean descubiertas por la Administración.

Tal y como señalamos ya al hilo de pronunciamientos como el anteriormente mencionado de la AN, no podemos compartir tampoco ahora las consideraciones recogidas en el citado Plan, que pensamos deberían matizarse y perfilarse acogiendo una diferenciación que entendemos fundamental en esta cuestión. Esto es, la que debe distinguir a las facturas falsas, en las que resulta probada la inexistencia de prestación de servicio o entrega de bienes y que, por tanto, permite deducir la implicación de los operadores que han formado parte de la supuesta transacción; de aquellas emitidas por quienes, aun sin cumplir con sus obligaciones, operan en el tráfico mercantil como auténticos empresarios contratando con sujetos que en muchos casos operan de buena fe y sin conocimiento de los incumplimientos que finalmente pueden atribuirse a sus proveedores.

2.3.C. Una posición diferente mantenida por un sector doctrinal y jurisprudencial: presupuestos

a) Presupuesto objetivo: la realidad de la operación documentada en la factura

a.1. Diferencia con las facturas «falsas»

Afortunadamente también encontramos entre nuestros tribunales pronunciamientos que caminan en la línea de lo que acaba de apuntarse, posicionándose, por tanto, en contra de lo señalado en sentencias como la citada de la AN y situando en sus justos términos las obligaciones de comprobación que los empresarios deben realizar sobre sus proveedores.

En ese sentido, la STSJ de Cataluña, de 22 de enero de 2009 ⁵¹, antes citada, recuerda que «la legislación mercantil y fiscal no exige a los contribuyentes que investiguen a sus proveedores», premisa que debe entenderse en términos de normalidad y proporcionalidad. Por su parte, el TSJ de Murcia, en Sentencia de 7 de mayo de 2010 ⁵², aclaraba que el hecho de que una sociedad haya incumplido sus obligaciones fiscales «no puede ir en perjuicio» de la entidad que le adquirió los bienes. Más argumentos a favor de la postura que aquí defendemos se hallan en la STSJ de la Comunidad Valenciana de 17 de febrero de 2006 ⁵³, en la que el tribunal concluyó que «basta que un sujeto aparezca en el tráfico negocial como un empresario o profesional, y se comporte como tal emitiendo facturas de las operaciones que realice, para que, el tercero que con él contrate, de buena fe, amparado precisamente en esa apariencia y confiado en ella, pueda materializar todos los efectos fiscales derivados de la operación o negocio celebrado, y en concreto pueda deducirse el IVA repercutido». Añade esta última sentencia, además, que «La administración tributaria, debe partir de la buena fe de la actora que contrata en la apariencia de que quien actúa en el tráfico es empresario y puede emitir factura repercutiendo IVA. Y es precisamente la administración, si duda de esa cualidad subjetiva del vendedor, quien deberá actuar contra él, exigiéndole las responsabilidades tributarias que procedieran».

⁵¹ Sentencia n.º 36/2009, de 22 de enero (JT 2009/557).

⁵² JUR 2010/215361.

⁵³ Sentencia n.º 127/2006, de 17 de febrero (JUR 2006/213370).

En esa línea cabe celebrar también el acierto del TEAC en su Resolución de 8 de julio de 2009⁵⁴ en la que, tras incidir en la exigencia de que sea el sujeto que pretende ejercitar el derecho a deducir cuotas a efectos del IVA aporte las pruebas que estime convenientes en su derecho, termina fallando a favor del recurrente, y ello sobre la base de que la Inspección «en los acuerdos de liquidación no se especifica ni concreta por qué dichos documentos (albaranes, contratos, contratos de transporte, medios de pago, etc., aportados según las diligencias mencionadas) no se consideran suficientes, o de qué manera acreditan que las operaciones no han podido ser efectuadas por las entidades proveedoras. La Inspección de los Tributos concluye las actuaciones de comprobación e investigación, poniendo de manifiesto los indicios a los que hemos hecho referencia anteriormente para desvirtuar la realidad de las operaciones», indicios, por otra parte, que la Inspección relacionaba fundamentalmente con incumplimientos detectados en las obligaciones fiscales del sujeto proveedor, y no respecto del que pretende la deducción. Lo anterior condujo al tribunal, a nuestro juicio con buen criterio, a «concluir que no existen indicios razonables y suficientes que desvirtúen la realidad de las operaciones que la reclamante pretende, debiendo estimarse las alegaciones de la entidad, y considerar no ajustados a derecho los acuerdos de liquidación impugnados».

De todos los pronunciamientos que acaban de mencionarse, cabe deducir la relevancia que debe otorgarse a la prueba de la existencia real de la operación que documentan las facturas para que las mismas puedan ser aptas de cara a ejercitar los derechos de deducción a los que hemos venido haciendo referencia. En ese sentido es cierto que existen indicios que, de manera especial, pueden conducir a la convicción de que dichas transacciones económicas no han tenido lugar efectivamente. Así, la ausencia de infraestructura necesaria por parte del emisor para la entrega del bien o prestación de servicio de que se trate o la falta de prueba respecto al movimiento de fondos desde el receptor hacia su proveedor constituyen algunos de los motivos más recurrentes para negar la realidad de la transacción reflejada en la factura. Aun con todo, como ha señalado la doctrina, no deberían dejar de analizarse todas las circunstancias que concurren en cada caso concreto porque, a veces, «hasta en los supuestos más extraños puede suceder que la factura cuestionada sea fiel reflejo de la realidad»⁵⁵.

Piénsese así en lo ocurrido en el sector de los materiales de recuperación, ámbito en el que tradicionalmente venía detectándose una importante bolsa de fraude traducido en la ausencia de presentación y pago de las autoliquidaciones de IVA y Sociedades por parte del proveedor de tales materiales. Detectadas tales irregularidades, en muchas ocasiones a través de las propias declaraciones de los compradores de la mercancía, la inspección centraba sus actuaciones en torno a estos últimos, entre otras razones porque el proveedor incumplidor había desaparecido del tráfico económico o estaba ilocalizable. De ese modo la regularización tributaria terminaba afectando al comprador que, en muchos casos, sí cumplía estrictamente con sus obligaciones fiscales desconociendo, además, la operativa de su proveedor, pese a lo cual terminaba asumiendo las consecuencias de su participación, en muchos casos involuntaria, en una operación fraudulenta. Pues bien, los argumentos sobre los que pivotaron las decisiones de la Administración y, a la postre, de los tribunales, se centraban en la existencia de indicios tales como la falta de infraestructura suficiente para desarrollar la actividad o la ausencia de personal suficiente para llevarla a cabo por parte del proveedor, extremos que, como ha

⁵⁴ JUR 2009/449221.

⁵⁵ Vid. ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas*, op. cit., pág. 158.

señalado la doctrina observando lo que sucede en la práctica, no tienen por qué acompañar necesariamente al desempeño de esta actividad ⁵⁶ y, mucho menos, añadimos nosotros, tienen por qué ser conocidos por el sujeto que, de buena fe, opera con tales sujetos en el tráfico económico.

Ante esta situación no cabe sino celebrar el acierto del legislador cuando, tras la oportuna autorización concedida por la Unión Europea ⁵⁷, modificó el artículo 84 de la LIVA ⁵⁸, estableciendo el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo, por lo que aquí interesa, respecto del sector económico al que nos estamos refiriendo. De ese modo, el taller proveedor de los materiales emite una factura sin IVA a la empresa adquirente, que pasa a ocupar la posición de sujeto pasivo del impuesto, debiendo por ello realizar una «autofactura» con la repercusión correspondiente pudiendo, además, deducirse las cuotas de IVA que se hubieran devengado.

Con esta modificación, el sector de los materiales de recuperación ha dejado de ser un foco de fraude generalizado, como venía sucediendo con carácter previo a la modificación del artículo 84 de la LIVA ⁵⁹, confirmando así el éxito del mecanismo de inversión del sujeto pasivo en estos casos al igual que ha sucedido en el resto de los sectores económicos en los que se ha aplicado también en otros Estados miembros ⁶⁰, que en algunos supuestos han llegado a solicitar, como Alemania o Austria ⁶¹, aunque sin éxito, la aplicación prácticamente generalizada de esta medida en tanto no se implante el sistema de tributación en origen ⁶².

⁵⁶ En ese sentido, ALARCÓN GARCÍA, E.: «La ineficacia del control del fraude en el sector de los materiales de recuperación», *Quincena Fiscal*, n.º 6, 2010 (BIB 2010/280), pág. 6, señala que «En cuanto a los indicios relativos al carácter ilocalizable de las entidades proveedoras, así como su carencia de medios e infraestructura, tampoco resultan suficientes para llegar a la conclusión de que el cliente participó en una trama fraudulenta, salvo que se probara por parte del Fisco "la imposibilidad por parte de los proveedores de llevar a cabo las operaciones de venta de chatarra a la entidad". De no acreditarse este extremo, resulta claro que el proveedor podrá recurrir a "la subcontratación de los medios de transporte y de personal para la realización de las actividades". Y, desde mi perspectiva, lo mismo ocurriría con la inexistencia de almacén o local de negocios», añadiendo en nota a pie de página (n.º 18), que «cualquier persona que conozca el sector sabe que con una estructura económica mínima –un teléfono móvil y un ordenador– se puede llevar a cabo la actividad de compra y venta de chatarra».

⁵⁷ La autorización se concedió a través de la Decisión del Consejo, de 26 de febrero de 2004, por la que se autoriza al Reino de España para adoptar una medida de inaplicación del artículo 21 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios.

⁵⁸ Precepto modificado a través de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social.

⁵⁹ SUÁREZ DE LA FUENTE, J.D., DELGADO SANCHO, C.D. y RAMOS MURUAGA, I.: «El fraude fiscal generado por el sector de recuperación de metales», *RCyT*, CEF, n.º 319, 2009, pág. 109.

⁶⁰ En ese sentido cabe destacar la experiencia del Reino Unido a partir de la autorización concedida por Decisión del Consejo de 16 de abril de 2007 (2007/250/CE), por la que se autoriza al Reino Unido a establecer una medida especial de inaplicación del artículo 193 de la Directiva 2006/112/CE, hasta el 30 de abril de 2009 (DOUE, 26 de abril de 2007).

⁶¹ Vid. ÁLVAREZ BARBEITO, P.: «Un nuevo supuesto de responsabilidad tributaria para combatir el fraude en el IVA», *RCyT*, CEF, n.º 293-294, 2007, pág. 38; FALCÓN Y TELLÁ, R.: «La inversión del sujeto pasivo en las entregas de teléfonos móviles y microprocesadores realizadas en el Reino Unido: un posible ejemplo a seguir», *Quincena Fiscal*, n.º 14, 2007 (BIB 2007/1119), pág. 2. Sobre esta cuestión vid. KEEN, M. y SMITH, S.: «VAT fraud and evasion: what can we know, and what can be done?», *IMF Working Paper*, 2007, págs. 24 y 25.

⁶² Vid. SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A.: «La lucha contra el fraude "carrusel" en el Impuesto sobre el Valor Añadido: una perspectiva de Derecho comparado», en la obra colectiva AA.VV.: *La lucha contra el fraude fiscal. Estrategias nacionales y comunitarias*, Atelier, Barcelona, 2008, pág. 335; KEEN, M. y SMITH, S.: «VAT fraud and evasion: what do we know, and what can be done?», *IMF Working Paper*, n.º 31, 2007, págs. 23 y ss.

A la vista de lo sucedido con el sector económico referido, parece imprescindible examinar cada supuesto concreto en su contexto, adaptando las exigencias de la actividad probatoria a las circunstancias de cada caso para llegar a determinar si la factura es falsa por carecer de sustrato material real o si, en caso contrario, dicha calificación no puede atribuírsele aun cuando el sujeto emisor haya incorporado a la misma datos erróneos o falsos con el objetivo último de incumplir alguna de las obligaciones fiscales que le incumben. Ello será especialmente relevante en aquellos supuestos en los que el receptor de la misma no puede conocer, a priori, dichas circunstancias ⁶³, tal y como tradicionalmente venía sucediendo en muchos casos en el sector de los materiales de recuperación.

Así pues, en aras del necesario respeto por principios elementales como el de igualdad, no pueden equipararse las consecuencias jurídicas de las dos situaciones jurídicas descritas. Esto es, «si se trata de facturas que no responden a la realización de un hecho imponible realmente existente, estaremos ante facturas que, no obstante su autenticidad formal, son materialmente falsas, y no pueden dar lugar ni a la deducción del IVA repercutido ni a la consideración como gasto de su importe a efectos de los tributos sobre la renta de las personas físicas o de las sociedades. La factura es formalmente correcta pero refleja operaciones ficticias. Por el contrario, si efectivamente se lleva a cabo el hecho imponible (...), no cabe hablar de operaciones ficticias, de falta de soporte material de las facturas ni de relaciones jurídicas inexistentes» ⁶⁴, extremo que habrá de probarse dentro de los límites exigidos por el principio de proporcionalidad, debiendo en estos casos evitar la exigencia de una responsabilidad de carácter objetivo en la persona del receptor, opiniones que, como veremos, se defienden desde el TJCE.

a.2. Consecuencias jurídicas: diferencias con los efectos que cabe atribuir a las facturas falsas

De acuerdo con lo anterior, deben separarse y diferenciarse las consecuencias jurídicas que cabe atribuir a las facturas falsas de aquellos supuestos en los que se aprecie la existencia de facturas emitidas por un proveedor incumplidor, pero que tengan como base una operación económica real y en las que, además, exista una falta de conocimiento por parte del receptor acerca de los referidos incumplimientos. Precisamente a los efectos jurídicos de aquellas nos hemos ya referido con anterioridad, llegando a una serie de conclusiones con respecto a las distintas cuestiones allí examinadas que, como veremos, difícilmente podrán mantenerse en estos otros supuestos.

En ese sentido, y por lo que atañe al orden penal, cabe plantear en estos casos la posible imputación al emisor de un delito de falsedad documental, cuestión que, como hemos expuesto, a la vista del criterio mantenido en dicho ámbito del ordenamiento jurídico merece una respuesta negativa, por

⁶³ En ese sentido el TEAC, en Resolución de 8 de julio de 2009, ya citada, señala que «no puede responsabilizarse a la entidad reclamante y destinataria de las entregas de materiales de recuperación, del carácter ilocalizable de las entidades proveedoras (autorizadas para la repercusión del IVA por la Administración Tributaria), ni de la falta de cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los proveedores, puesto que el control del cumplimiento no le corresponde al mismo, sino a la Administración Tributaria». Dichas consideraciones condujeron al tribunal a concluir que «la Administración Tributaria debe dirigirse contra el obligado tributario que incumpla sus obligaciones tributarias, sin que pueda responsabilizar de ello a un tercero».

⁶⁴ STS de Cataluña de 22 de enero de 2009 (JT 2009/557).

cuanto en estos casos y en las condiciones apuntadas no cabe hablar de falsedad en el sentido de falta de veracidad absoluta o simulación sobre el sustrato de la factura.

Pues bien, llegando a esta conclusión en el orden penal hemos de traer a colación también lo que en su momento señalamos acerca de los efectos que la prejudicialidad penal en el caso de un delito de falsedad documental podría tener respecto de los procedimientos abiertos sobre los mismos hechos en el ámbito administrativo tributario.

Ilustrativa resulta en este sentido la SAN de 21 de mayo de 2009⁶⁵, en la que se analizó el caso de un sujeto que había sido absuelto en un proceso penal en el que se discutía si las operaciones que había realizado eran reales o simuladas. Pues bien, en este caso la AN concluye que «la simulación que la Inspección aprecia no es conciliable con los hechos narrados en la sentencia absolutoria», toda vez que «la afirmación rotunda y repetida de las dos sentencias penales acerca de que los contratos celebrados eran válidos, lícitos y reales impide por completo que la Administración introduzca en ellos motivos de sospecha o conjeturas encaminadas a la averiguación de determinadas intenciones que ya las sentencias penales han evaluado en un proceso judicial con todas las garantías».

Precisamente sobre la base de esas «garantías» que rodean a los procesos penales abogamos en su momento por la conveniencia de que la inspección remita las actuaciones a la jurisdicción penal cuando detecte indicios de facturación falsa, situación que ya advertimos que no viene produciéndose en la práctica con la asiduidad que sería deseable. Además, y como consecuencia de lo anterior, las repercusiones de este modo de actuar deberían dejarse sentir también en el orden administrativo ya que, como señaló PUEBLA AGRAMUNT comentando la aludida SAN, esta «admite que, a pesar de que para el inspector actuario se estaba ante un montaje o artificio, ya que la entidad carecía de capacidad para hacer las compras que hace, si la sentencia del juzgado de lo penal ha admitido que los hechos son reales, estos deben ser considerados los hechos probados a todos los efectos, por razón del respeto a lo establecido sobre la prejudicialidad penal». En esa línea puede leerse también en la citada sentencia que «la cuestión primordial sobre la que la demanda se extiende es la relativa a la preferencia del orden jurisdiccional penal que, en sus dos sucesivas sentencias absolutorias, niega de modo rotundo la concurrencia de la simulación que, en la liquidación aquí impugnada y en las resoluciones recaídas en la vía económico-administrativa, se erigen en fundamento de la regularización». Por tanto, «los hechos probados de las sentencias penales no solo afirman de modo contundente que no hubo simulación, sino que los negocios jurídicos sucesivos que la Inspección considera de una manera global y unitaria, son todos ellos reales, válidos y eficaces».

Las consecuencias que en este caso se atribuyen a la prejudicialidad penal en el orden administrativo son extraordinariamente relevantes. Piénsese que si las facturas emitidas no se consideran falsas en el orden penal, por apreciar la existencia de sustrato material en las mismas, dicha falsedad no podrá invocarse en el orden administrativo. Pues bien, ello tendrá repercusión, no solo para el emisor, sino también para el receptor de las facturas, toda vez que la Inspección no debería denegarle el derecho a deducir gastos y cuotas sobre la base de unas facturas cuya falsedad ha sido descartada en el orden penal.

⁶⁵ JUR 2009/281458.

Sostener la postura contraria podría producir, además, consecuencias difíciles de justificar incluso respecto de la Administración. Piénsese así en un supuesto en el que la falta de cumplimiento de las obligaciones fiscales de ese operador no se haya producido en el contexto del IVA, tributo que se autoliquida e ingresa correctamente, identificando sus incumplimientos en el ámbito de otros tributos, como el IRPF o el IS. Dibujado tal escenario cabe preguntar por la posibilidad de que el empresario que ha actuado de buena fe soportando la repercusión pueda solicitar de la Administración la devolución del IVA pagado al proveedor e ingresado por este en la Hacienda Pública a quien, por otra parte, le corresponde probar que las cuotas de IVA, efectivamente soportadas, no han sido ingresadas en la Hacienda Pública por el sujeto pasivo del impuesto ⁶⁶. A nuestro juicio, denegar tal derecho provocará, a la postre, un enriquecimiento injusto imputable a la Administración, traducido en el doble ingreso que esta obtendrá finalmente ya que, por un lado, el consumidor final soporta una repercusión sin que previamente se haya permitido deducir, compensar u obtener devolución alguna ⁶⁷. En ese sentido se manifestó el TSJ de Islas Baleares de 25 de octubre de 2006 ⁶⁸, señalando que «No permitir la deducción o devolución de las cuotas soportadas del IVA, cuando no existan razones de peso para ello, implica, en realidad, una doble imposición».

Estas distorsiones podrían evitarse, como hemos señalado, si ante los indicios de una trama de facturas falsas la inspección diese traslado de la causa a la jurisdicción penal, debiendo entonces desplegarse los efectos de una prejudicialidad penal que en muchos casos se pone en duda sobre la base de argumentos carentes, desde nuestro punto de vista, de una base sólida. Así, la Resolución del TEAC de 30 de junio de 2010 ⁶⁹ se manifestó en contra de la petición del interesado que, partiendo del hecho de que la entidad emisora de las facturas en cuestión «todavía no ha sido condenada» en el proceso penal seguido contra ella, solicitaba la suspensión del procedimiento inspector en tanto no recayese sentencia firme respecto del emisor. Dicha pretensión no fue atendida, fundamentalmente, sobre la base de que el delito por el que está siendo juzgado el emisor no es un delito fiscal, sino de falsedad documental, supuesto este al que la LGT no se refiere al mencionar las causas de interrupción o paralización justificada del procedimiento administrativo, conclusión que, por las razones ya aducidas anteriormente, no podemos compartir aquí.

En ese sentido, incluso la doctrina que ha interpretado preceptos como el 180.1 o el 150.4 de la LGT, a los que ya nos hemos referido, en el sentido de entender que los mismos no exigen la paralización o interrupción del procedimiento de liquidación, sino únicamente del que tuviese carácter sancionador, considera que con ello «no quiere decirse en modo alguno que la Administración pueda

⁶⁶ *Id.* STSJ de Valencia, de 15 de octubre de 2009 (2010/99). En ese sentido, FALCÓN Y TELLA, R.: «El principio de buena fe y la imposibilidad de que el sistema de retenciones o el sistema de deducción cuota a cuota del IVA supongan un doble pago: la STS 27 febrero 2007 (RJ 2007,4034) y la SAN 2 octubre 2007», *Quincena Fiscal*, n.º 19, 2007 (BIB 2007/2102), donde señala que «si el repercutido alega que el IVA ha sido ingresado por el emisor de la factura, es la Administración la que debe desvirtuar tal afirmación en el marco del proceso, pues la Administración es la única que dispone de medios para comprobar dicho ingreso y, por tanto, si la carga de la prueba se colocase en cabeza del repercutido, se colocaría a este en una situación de indefensión».

⁶⁷ SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.: «El Tribunal Supremo sienta jurisprudencia definitiva sobre la posibilidad de solicitar la devolución de las cuotas pendientes de IVA no compensado. (Comentario a las SSTs de 24 de noviembre y 23 de diciembre de 2010)», *RCyT. CEF*, n.º 336, 2011, pág. 114.

⁶⁸ Sentencia n.º 852/2006, de 25 de octubre (JUR/2006/293655). En el mismo sentido puede consultarse, entre otras, la STSJ de Andalucía de 20 de octubre de 2008 (JT 2009/629).

⁶⁹ JT/2010/1105.

siempre continuar con el procedimiento de liquidación pese a la existencia de actuaciones penales». De acuerdo con ello se concluye que «cuando hay indicios de delito, tras remitir las actuaciones al Ministerio Fiscal o pasar el tanto de culpa al juez penal, la Agencia debe valorar si la decisión que en su día se adopte en vía penal tiene o no una influencia decisiva en la procedencia o en la cuantía de la liquidación»⁷⁰, extremo que, a nuestro juicio, y por las razones apuntadas, estaría fuera de duda en los supuestos de regularización tributaria por facturas emitidas por proveedores incumplidores cuando, pese a ello, no sea posible tildar como falsos a tales soportes documentales.

De acuerdo con todo lo expuesto, insistimos ahora en la conveniencia de remitir las actuaciones a la jurisdicción penal cuando puedan existir indicios de delito de falsedad documental debido a los efectos que a nuestro juicio debería tener en este caso el respeto por la prejudicialidad penal, evitando las distorsiones que puede generar la existencia de dos verdades procesales diferentes⁷¹. Además, con este modo de proceder, se obviarían las críticas que en muchos casos se realizan a la «impunidad penal de las facturas falsas»⁷² y es que, si realmente la Inspección realiza una regularización tributaria sobre la base de una falsedad que está tipificada como delito en el Código Penal, debería dar traslado de la causa a dicha jurisdicción.

Así las cosas, si una factura no pudiera calificarse finalmente como falsa con arreglo a lo señalado al respecto a lo largo del trabajo, las consecuencias jurídicas que debe aplicar la Administración, aun cuando se detecte la presencia de un proveedor «incumplidor», no deben ser las mismas que cabe atribuir en aquellos casos, sin perjuicio de la incidencia que sobre esta cuestión debe tener el elemento intencional y de participación consciente del receptor de la factura en los incumplimientos detectados en la persona del emisor, extremo al que haremos referencia a continuación.

- b) Presupuesto subjetivo: la intencionalidad del receptor de la factura de participar en una operación fraudulenta

b.1. Problemas probatorios

De acuerdo con lo señalado hasta el momento, si la factura no puede tildarse como «falsa», a la vista de lo expuesto, el hecho de que el emisor de la misma haya incurrido en algún incumplimiento de sus obligaciones tributarias, por ejemplo, la falta de ingreso del IVA, no debería conllevar necesariamente la pérdida del derecho a deducir del repercutido, consecuencia que pensamos no debería aplicarse salvo cuando la Administración logre probar la participación de este en una trama ideada para defraudar el IVA. Esto es, en los casos de fraude detectados por la Administración, la implicación e intencionalidad de participar en el mismo por parte de un sujeto distinto al que lo ha cometido debería ser objeto, en nuestra opinión, de una rigurosa actividad probatoria, evitando atribuir en todo caso a estos supuestos las mismas consecuencias jurídicas que sí merecen las facturas «falsas», en las que la ausencia de transacción económica real reflejada en un documento permite presumir la

⁷⁰ 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», *op. cit.*, pág. 4 (BIB 2011/62).

⁷¹ PUEBLA AGRAMUNT, N.: «Paralización de procedimientos de comprobación ante indicios de delito», *op. cit.*, pág. 9.

⁷² MARCOS SÁNCHEZ, T.: «La impunidad penal de las facturas falsas», www.aedaf.net/blogs, agosto 2010.

colaboración en el fraude tanto del emisor como del receptor de la factura, que evidentemente en estos casos sabe de la «no existencia» de la operación.

Esto es, la Administración debería buscar la intención defraudatoria del receptor de los bienes o servicios entregados por un operador incumplidor. A esa intencionalidad se hace referencia, precisamente, en el artículo 87.Cinco de la LIVA. Este precepto, al que aludiremos posteriormente con mayor detalle, atribuye la condición de responsables subsidiarios a los empresarios que «debieran razonablemente presumir» que el IVA que han soportado en una operación de entrega de bienes o prestación de servicios no haya sido o no vaya a ser objeto de ingreso por el sujeto pasivo del tributo. Su tenor literal, así como las consecuencias derivadas de este precepto, han sido objeto de críticas⁷³ debido, entre otras razones, a la gran inseguridad jurídica que provoca el manejo de una serie de conceptos jurídicos indeterminados que la Administración debe barajar para llegar a «presumir» la intencionalidad del sujeto que, pese a no cometer directamente el fraude, se entiende partícipe de él a partir de indicios que apuntan a su conocimiento respecto del mismo. Pues bien, a las anteriores habrán de sumarse también las reticencias que dicho precepto ha provocado por su falta de sintonía con los dictados de la jurisprudencia comunitaria sobre estos extremos que, como veremos posteriormente con mayor detenimiento, apuntan a la necesidad de que dicha intención de participar en el fraude no deba extraerse de una «presunción» por parte de la Administración, sino que debe quedar demostrada sobre la base de datos objetivos⁷⁴.

Esta última expresión es precisamente la que utiliza la Dirección General de Impuestos francesa al interpretar los preceptos que regulan en el *Code Général de Impôts* (CGI) las consecuencias que cabe atribuir al sujeto que «conoce o no puede ignorar» que ha participado en una operación ideada para defraudar el IVA, fraude traducido en la falta de ingreso del impuesto por parte del sujeto que realiza una entrega de bienes. En ese sentido, ya sea aplicable el artículo 272.3 del CGI, en el que se regula la limitación al derecho a deducir del adquirente⁷⁵, ya lo sea el artículo 283.4 bis del CGI⁷⁶, precepto que contempla un supuesto de responsabilidad solidaria imputable al receptor de los bienes⁷⁷, la aludida Dirección General estima que la Administración debe «demostrar», «no presumir», que el operador ha participado en un fraude. La carga de la prueba requiere que los elementos que la Administración pueda reunir sean objetivos y convincentes o incontestables o, todo lo más, que juntos constituyan un grupo de hechos precisos y enlazados a partir de los cuales el operador no pueda pretender alegar con éxito que ha ignorado la existencia del fraude⁷⁸.

⁷³ Vid. ÁLVAREZ BARBEITO, P.: «Un nuevo supuesto de responsabilidad tributaria para combatir el fraude del IVA», *RCyT*, CEF, n.º 293-294, *op. cit.*, págs. 12 y ss.

⁷⁴ Vid. Sentencia del TJCE de 12 de enero de 2006 (*Optigen y otros, asuntos acumulados* C-354/03, C-355/03 y C-484/03, Rec. p. I-483) y STJCE de 27 de septiembre de 2007 (conocida como Sentencia *Teleos*, asunto C-409/04).

⁷⁵ A tenor de este precepto, «La taxe sur la valeur ajoutée afférente à une livraison de biens ne peut faire l'objet d'aucune déduction lorsqu'il est démontré que l'acquéreur savait ou ne pouvait ignorer que, par son acquisition, il participait à une fraude consistant à ne pas reverser la taxe due à raison de cette livraison».

⁷⁶ Ambos preceptos son consecuencia de las modificaciones introducidas por el artículo 93 de la *Loi de finances rectificative pour 2006* n.º 2006-1771 du 30 décembre 2006.

⁷⁷ Por su parte, el artículo 283.4 bis, señala que «L'assujetti en faveur duquel a été effectuée une livraison de biens ou une prestation de services et qui savait ou ne pouvait ignorer que tout ou partie de la taxe sur la valeur ajoutée due sur cette livraison ou sur toute livraison antérieure des mêmes biens, ou sur cette prestation ou toute prestation antérieure des mêmes services, ne serait pas reversée de manière frauduleuse est solidairement tenu, avec la personne redevable, d'acquitter cette taxe».

⁷⁸ Vid. Instrucción de la *Direction Générale des Impôts* n.º 124, de 30 de noviembre de 2007, *Bulletin Officiel des Impôts*, 3 A-7-07, pág. 4.

Así pues, en el país galo se han establecido cautelas para evitar que la Administración pueda traspasar, en el tema que nos ocupa, los límites impuestos por principios de aplicación en el territorio de la Unión Europea tales como la proporcionalidad, neutralidad, seguridad jurídica o confianza legítima. En ese sentido, el conocimiento del adquirente de los bienes acerca de su participación en el fraude cometido por el sujeto que realiza la entrega debe demostrarse por la Administración «sobre la base de pruebas objetivas irrefutables»⁷⁹, mientras que la prueba de que dicho sujeto «no podía ignorar» tales aspectos pudiendo así, por ejemplo, limitarse el derecho a la deducción del impuesto soportado, habrá de realizarla la Administración sobre la base de una serie de datos que la Dirección General de Impuestos en ese país cifra, por orden de importancia, en los siguientes: existencia de vínculos jurídicos, económicos y personales entre los operadores (por ejemplo, cuando las entidades involucradas en el esquema fraudulento cuentan con una misma dirección); el pago de una cantidad más baja de la que razonablemente cabe esperar del mercado, o inferior al establecido en entregas anteriores; entregas repetidas de gran importe con un mismo destinatario (extremo que permite deducir un cierto conocimiento del proveedor); la dirección del domicilio del proveedor, la falta de mano de obra y de funcionamiento acorde con el volumen de las transacciones; ausencia de documentos relativos a la entrega de bienes; la falta de relación entre la actividad económica del proveedor y las entregas de bienes efectuadas; formas de pago que no se corresponden a los usos de la actividad de que se trate⁸⁰.

Ciertamente y como ya puede intuirse, la demostración en términos de certeza de un aspecto tan subjetivo como es el conocimiento o falta de ignorancia de un operador que, no cometiendo directamente el fraude, ha tenido una relación más o menos inmediata con el operador incumplidor, no será una tarea sencilla para la Administración. Sin embargo, ello no puede ser una excusa para hacer pivotar la prueba acerca de la intencionalidad del operador que no comete el fraude en primera persona sobre meras presunciones aisladamente consideradas⁸¹. En ese sentido, el supuesto de responsabilidad contemplado en el artículo 87.Cinco de la LIVA se hace pivotar sobre la existencia de un «precio notoriamente anómalo», expresión cuya concreción puede conducir a extender la sospecha de fraude a todas aquellas operaciones en las que se haya obtenido una ventaja económica, pudiendo deberse esta a una política comercial de los proveedores o, simplemente, tratarse de una circunstancia que el adquirente desconoce al haber realizado una operación que no forma parte del tráfico comercial habitual de su empresa.

Todo lo señalado no implica desconocer las graves consecuencias que genera el fraude detectado en torno a la aplicación del referido impuesto. Ahora bien, pese a esta realidad no parece de recibo establecer unos límites a la operativa normal del tributo basados en meras presunciones o con-

⁷⁹ Vid. punto 30 de la Instrucción de la *Direction Générale des Impôts* n.º 124, de 30 de noviembre de 2007, *Bulletin Officiel des Impôts*, 3 A-7-07.

⁸⁰ Similares son los indicios que a los mismos efectos se manejan, por ejemplo, por la Administración belga. En ese sentido vid. *Circulaire* n.º AAF/2006-0604 (AAF 14/2006), 24.08.2006, párrafos 32 a 36.

⁸¹ En ese sentido, resultan útiles las exigencias establecidas por el TS, en Sentencia de 9 de octubre de 2001 (JT 1792/2001) o, anteriormente, en Sentencia de 13 de julio de 1996 (RJ 1996/5930), sobre la aptitud de la prueba indiciaria para destruir la presunción de inocencia en el ámbito penal. Entre otras cuestiones, el tribunal se refiere a la necesidad de que una sentencia condenatoria fundada en prueba indiciaria exprese cuáles son los hechos base o indicios que se consideren acreditados y que sirven de fundamento a los hechos deducidos; que los indicios estén plenamente acreditados y justificados por prueba directa; que sean plurales, concomitantes al hecho que se trata de probar e interrelacionados entre ellos; y, por último, que de los hechos base acreditados fluya, como conclusión natural, el dato precisado de acreditar, existiendo entre ambos «un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano».

jeturas que, de llevarse hasta sus últimas consecuencias, no hacen sido introducir sobre este tema una elevada dosis de inseguridad jurídica que, afortunadamente, como tendremos ocasión de exponer, se ha rebajado de manos de la jurisprudencia que el TJCE ha vertido sobre estos aspectos.

b.2. Consecuencias jurídicas

Pues bien, pese a lo anterior, lo cierto es que las consecuencias que pueden derivarse en nuestro país a partir de la «presunción» de la participación en el fraude de un sujeto que ha soportado la repercusión del tributo, en muchos casos sobre la base de datos tales como la adquisición de los bienes por un «precio notoriamente anómalo», son a nuestro juicio inadmisibles. Piénsese así que si a partir de este dato un sujeto es considerado como responsable subsidiario, puede resultar también finalmente privado de su derecho a deducir, derecho cuya denegación ha de limitarse, de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria, al ámbito de la relación que mantiene directamente el repercutido con el proveedor. Y ello, no se olvide, pese a la existencia real de la operación que generó la repercusión, supuesto a partir del cual estamos analizando los posibles incumplimientos que, a la postre, pueda detectar la Administración en la persona del proveedor.

Esa misma situación ha sido advertida en otros países en los que se ha regulado expresamente la posibilidad de perder el derecho a deducir y, además, la existencia de mecanismos de responsabilidad atribuibles ambos al sujeto que, habiendo soportado la repercusión tributaria, «sabía o no podía ignorar» que el importe del tributo repercutido no sería objeto de ingreso por el sujeto pasivo del impuesto. En ese sentido, el Código del IVA belga regula ambas posibilidades en sus artículos 79 y 51 bis, respectivamente, sin introducir salvedad alguna en cuanto a la aplicación de ambas consecuencias en torno a un mismo sujeto. No obstante lo anterior, advertido el problema por la Administración, se ha señalado que «de ninguna manera se pueden aplicar estas dos disposiciones acumulativamente respecto de una misma persona»⁸².

Más explícito se ha mostrado el legislador francés que, a pesar de haber previsto ambas consecuencias, introduce ya una salvedad para evitar la posibilidad de que el sujeto finalmente afectado por una operación fraudulenta de IVA termine soportando una duplicidad de pago en los casos en los que, además de verse privado del derecho a deducir, termine por asumir también la condición de responsable tributario. En ese sentido, en el segundo apartado del artículo 283.4 bis del CGI⁸³, en el que se prevé un supuesto de responsabilidad solidaria aplicable en los casos de participación en una operación fraudulenta⁸⁴, se establece la prohibición de aplicarlo conjuntamente con la prohibición de deducción establecida en el artículo 272.3 del CGI⁸⁵, en aquellos casos en los que, existiendo una operación económica real, el afectado «supiera o no pudiera ignorar» que el IVA repercutido sería finalmente defraudado.

⁸² Vid. *Circulaire nr. AFZ 3/2007 (AFZ/2006-0362 - AFZ/2006-0718)*, 15.02.2007, parágrafo 70.

⁸³ Dicho precepto señala que «Les dispositions du premier alinéa et celles prévues au 3 de l'article 272 ne peuvent pas être cumulativement mises en oeuvre pour un même bien».

⁸⁴ En este país se ha establecido una responsabilidad de carácter solidario y prevista para supuestos de fraude de IVA detectados tanto en la entrega por la que se ve afectado el sujeto que ha soportado la repercusión como en otras entregas anteriores.

⁸⁵ En este caso la limitación a la deducción limita su aplicación a la operación realizada entre el adquirente y el proveedor de los bienes, ajustándose así a lo dispuesto por la jurisprudencia comunitaria.

Pues bien, ninguna limitación similar se contiene en nuestra normativa tributaria que, además, y a diferencia de la francesa –que supedita las aludidas consecuencias a la «demostración» de la intencionalidad del afectado–, establece la responsabilidad en términos de «presunción» acerca de la intención del afectado de participar en una operación fraudulenta. Tal y como ha señalado la doctrina, «sobre la base de un precio anómalo no cabe basar un indicio fáctico; todo lo más, fundar una mera sospecha que no puede dar pie a una presunción que determine una responsabilidad por parte de quien no es sujeto pasivo». Además, lo anterior viene a convertir «la obligación "de estar alerta" en una carga demasiado gravosa para operadores que pueden haber tomado las precauciones necesarias para asegurarse que actúan de buena fe»⁸⁶.

III. CONSECUENCIAS DE OPERAR CON PROVEEDORES «INCUMPLIDORES» EN EL CONTEXTO COMUNITARIO

1. Una referencia a las «tramas para defraudar el IVA»

Los aspectos relativos a las consecuencias que puede tener actuar en el tráfico económico con un operador que no cumple con sus obligaciones tributarias han sido abordados en repetidas ocasiones por el TJCE, que ha tenido que pronunciarse sobre esta cuestión al hilo del examen de algunos supuestos de tramas ideadas para defraudar el IVA detectadas en el ámbito de la Unión Europea. A este extremo nos referiremos precisamente a continuación, toda vez que muchas de las conclusiones a las que el Tribunal de Luxemburgo llega en torno a esa cuestión arrojarán luz sobre la resolución de los casos que se plantean en operaciones realizadas en territorio español, a los que ya nos hemos referido.

A través de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, se introdujo en el artículo 87.5 de la LIVA un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria hasta entonces no contemplado. A tenor de este precepto, como ya hemos señalado anteriormente, esta condición se aplicará a quienes adquieran mercancías por un precio «notoriamente anómalo» debiendo presumir de esa circunstancia que el IVA repercutido o que se hubiera debido repercutir no ha sido objeto de declaración e ingreso por su proveedor o por alguno de los anteriores intervinientes en la cadena de entregas de los bienes adquiridos.

Este precepto está orientado a luchar contra el fraude fiscal en el IVA detectado a nivel comunitario, donde han proliferado una serie de tramas ideadas con el único objetivo de defraudar⁸⁷, situación que trae causa del régimen transitorio existente actualmente de gravar en destino las transacciones realizadas entre sujetos pasivos del IVA pertenecientes a diferentes Estados miembros⁸⁸.

⁸⁶ GARCÍA NOVOA, C.: «Modificaciones en la regulación del IVA introducidas por la Ley de Prevención del Fraude», *Quincena Fiscal*, n.º 13/2007 (BIB 2007/1108).

⁸⁷ *Vid.* ARONOWITZ, A.A.; LAAGLAND, D.C.A. y PAULIDES, G.: *Value-Added Tax Fraud in the European Unión*, Kugler, Ámsterdam, 1996, págs. 55 y ss.

⁸⁸ A pesar de haber surgido como un régimen transitorio cuya aplicación debería haber finalizado el 31 de diciembre de 1996, momento en el que el Consejo debería haber fijado las bases para pasar al régimen definitivo, aquel continúa aplicándose a día de hoy sin que se prevean cambios a corto plazo debido, sobre todo, a las deficiencias estructurales de

De acuerdo con él, cuando se produzca una entrega o en su caso una adquisición intracomunitaria de bienes, los mismos tributarán en destino, de forma que, siempre bajo determinadas condiciones, el vendedor estará exento del IVA pudiendo, además, efectuar la deducción del IVA soportado, con lo que la exención es total.

Pues bien, al amparo de este sistema de tributación, que no vamos a analizar aquí por exceder de los límites de este trabajo, se han ideado diferentes tipos de conductas evasivas⁸⁹. Así, se han detectado operaciones cuya finalidad es enmascarar bajo la apariencia de operaciones comunitarias entregas de bienes que en ningún momento abandonan su país de origen, con lo que sus operadores persiguen el consumo interior de bienes sin IVA (*acquisition fraud*)⁹⁰. Por otra parte, también se aprecia en el tráfico comunitario la existencia de operaciones que bajo la denominación de «fraude carrusel»⁹¹ se presentan como adquisiciones intracomunitarias de bienes, de forma que el adquirente es el que debe liquidar el IVA pudiendo así obtener un IVA deducible y anulando de este modo la tributación. A continuación este operador vende a una tercera entidad los bienes expidiendo correctamente una factura con el IVA correspondiente que, sin embargo, aquel no declarará ni ingresará. Precisamente por este motivo dicho operador puede vender los productos a un precio inferior al que pagó por ellos, rebaja que compensará con el impuesto repercutido y no ingresado. A su vez, esa tercera entidad puede transmitir de nuevo los bienes a otra por un precio superior al que pagó por ellos, pero que puede continuar siendo inferior al de la primera adquisición, repercutiendo el IVA correspondiente e ingresándolo debidamente. Por último, la operación podría cerrarse con una nueva venta a la primera sociedad que desde otro Estado miembro hubiese iniciado este círculo, de modo que el vendedor estaría exento de IVA y podría, además, solicitar la devolución del impuesto soportado.

Este tipo de operaciones, que se complicarán a medida que aumente el número de intermediarios que operen en las mismas, dificultará sobremedida el seguimiento de las mercancías y de las empresas implicadas, con el agravante de que, una vez descubierta la trama, el operador incumplidor habrá desaparecido no sin antes emitir de forma correcta toda la documentación que precisan los operadores que le siguen en la trama⁹².

algunas administraciones y a las diferencias entre los tipos de gravamen aplicables en los diferentes Estados miembros. A este respecto *vid.* VANISTENDAEL, F.: «A proposal for a definitive VAT system taxation in the country of origin at the rate of the country of destination, without clearing», *EC Tax Review*, n.º 1, 1995, págs. 47 y ss.

⁸⁹ *Vid.* KAECKENBEECK, C.: *Les carrousels à la TVA. Etude économique et juridique*, Larcier, Bruselas, 2005, págs. 20 y ss.; KEEN, M. y SMITH, S.: «VAT fraud and evasion: what do we know and what can be done?», *National Tax Journal*, LIX (4), 2006, págs. 861-887.

⁹⁰ RUFFLES, D., TILY, G., CAPLAN, D. y TUDOR, S.: «VAT missing trader intra-Community fraud: the effect on Balance of Payments statistics and UK National Accounts», *Economic Trend*, n.º 597, 2003, pág. 59.

⁹¹ Este tipo de operaciones han sido analizadas en los diferentes países de la Unión Europea. Así pueden verse, entre otros trabajos, RUFFLES, D., TILY, G., CAPLAN, D. y TUDOR, S.: «VAT missing trader intra-Community fraud: the effect on Balance of Payments statistics and UK National Accounts», *op. cit.*, págs. 59 y ss.; KAECKENBEECK, C.: *Les carrousels à la TVA. Etude économique et juridique*, Larcier, Bruselas, 2005; FOUQUET, O.: «L'administration fiscale a-t-elle les moyens juridiques de lutter contre la fraude "carrousel" à la TVA intracomunitaire?», *Revue administrative*, n.º 349, 2006; MAUBLANC, J.P.: «L'assujéti impliqué dans un carrousel de IVA», *Revue du Marché Commun et de l'Union Européenne*, n.º 503, 2006; KEEN, M. y SMITH, S.: «VAT fraud and evasion: what can we know, and what can be done?», *IMF Working Paper*, 2007, págs. 13-15.

⁹² *Vid. Report from the Commission to the Council and the European Parliament on the use of administrative cooperation arrangements in the fight against VAT fraud*, Bruselas, 16 de abril de 2004, COM (2004) 260 final.

Detectadas este tipo de prácticas son muchos los Estados miembros que han adoptado medidas para tratar de atajarlas y, entre ellos, se halla nuestro país, que ha optado por ponerles freno incorporando a esos efectos un supuesto específico de responsabilidad tributaria de carácter subsidiario recogida, como se ha señalado, en el artículo 87.5 de la LIVA.

Pues bien, a tenor de este precepto cabe establecer un paralelismo entre lo que allí se dispone y el objetivo que persigue la Administración cuando deniega los derechos de deducción de gastos y cuotas atendiendo, fundamentalmente, a los incumplimientos de carácter fiscal detectados en la persona del proveedor. En ambos supuestos el empresario que haya operado con aquellos habrá de soportar unas consecuencias que se habrán desencadenado sobre la base, en muchos casos, del juego de indicios o presunciones junto con la interpretación de los muchos conceptos jurídicos indeterminados que en ocasiones utiliza el legislador⁹³, extremo que puede implicar la vulneración de principios tan relevantes como los de seguridad jurídica, proporcionalidad y neutralidad del IVA⁹⁴.

Sobre esta cuestión y al hilo de las citadas tramas de fraude así como de las soluciones incorporadas por algunos Estados miembros para tratar de atajarlas, se ha manifestado el TJCE con una interpretación ajustada a principios como los que acaban de mencionarse, por lo que a dicha línea jurisprudencial nos referiremos a continuación.

2. La doctrina del TJCE

Especialmente clarificador resulta el pronunciamiento del Tribunal de Luxemburgo en la Sentencia de 11 de mayo de 2006⁹⁵, en la que después de señalar que una norma como la incorporada al artículo 87.5 de la LIVA es compatible con la legislación comunitaria sobre dicho impuesto, aclara que para que ello sea acorde con los dictados de principios tales como el de seguridad jurídica o proporcionalidad, el conocimiento por parte del sujeto que pueda ser declarado responsable acerca de su participación en una cadena de fraude es una circunstancia que debe acreditarse «mediante datos objetivos». Ciertamente el Tribunal acepta que a esos efectos puedan establecerse presunciones basadas en circunstancias claramente reveladoras del fraude, pero incide en que ello no puede tradu-

⁹³ Piénsese así que el artículo 87.Cinco de la LIVA hace recaer la explicación del término «razonablemente», relativo a la presunción de conocimiento del destinatario de las operaciones gravadas, sobre la expresión del precio «notoriamente anómalo» que, a su vez, debe concretarse, entre otras cosas, mediante la comparación con bienes transmitidos por importes «sensiblemente» inferiores a otros y con operaciones que guarden un «alto grado de similitud» con la cuestionada.

⁹⁴ A este respecto señaló FALCÓN Y TELLA, R.: «El informe Bowles y la lucha contra el fraude fiscal: ¿un nuevo sistema de intercambios entre Estados miembros?», *Quincena Fiscal*, n.º 17, 2008 (BIB 2008/2135), pág. 4, refiriéndose al IVA señaló que este tributo «funcionó razonablemente bien hasta 1992 inclusive, mientras se mantuvo en lo sustancial la idea original de su creador. Es decir, mientras los empresarios únicamente tenían que preocuparse de aplicar el tipo de gravamen vigente en su país y de repercutir el impuesto en la factura, en caso de operaciones interiores, o de contar con un DUA que acreditase la exportación (a otros Estados o terceros países), y de ingresar la diferencia entre el IVA devengado y el soportado. Sin necesidad de preocuparse por saber si el cliente tiene derecho a la deducción, si está establecido en otro Estado miembro o en un tercer país, o cuál es el tipo aplicable en el país de destino; y mucho menos si el proveedor o cualquier otra persona ha cumplido o no con sus obligaciones fiscales, como parece pretender el sistema de responsabilidad subsidiaria establecido en la ley española.»

⁹⁵ Asunto C-384/04, *Federation of Technological Industries y otros*.

cirse en una prueba excesivamente difícil que haga desembocar el sistema en una responsabilidad sin culpa (puntos 27 y ss.). Por ese motivo, dichas presunciones, además de ser *iuris tantum*, deben formularse de tal forma que al obligado no le resulte excesivamente difícil destruirlas mediante prueba en contrario, ya que de otro modo no haría sino situar a la responsabilidad del adquirente muy cerca de la proscrita responsabilidad objetiva ⁹⁶.

El TJCE mantiene en la aludida sentencia una línea argumental ya defendida en pronunciamientos anteriores y sostenida también posteriormente. Así, en la Sentencia de 12 de enero de 2006 ⁹⁷, partiendo del hecho de que cada transacción debe ser considerada en sí misma, por lo que si existe una «entrega de bienes» realizada por un «sujeto pasivo que actúa como tal» en el marco de una «actividad económica», conceptos todos ellos definidos en la normativa comunitaria de IVA, habrán de entenderse cumplidos los requisitos objetivos sobre los que pivota el derecho a la deducción. Todo ello, continúa el tribunal, «con independencia de cuál sea la intención de un operador diferente del sujeto pasivo afectado que interviene en la misma cadena de entregas y/o del posible carácter fraudulento, del que dicho sujeto pasivo no tenía conocimiento ni podía tenerlo, de otra operación que forma parte de esa cadena», no considerándose revelador de dicho conocimiento, en sí mismo, el hecho de haber pagado un precio reducido por la adquisición del bien de que se trate ⁹⁸. No obstante lo anterior, como aclara el Tribunal en una Sentencia de 6 de julio de 2006 ⁹⁹, en línea con la primera de las citadas sentencias, lo señalado no implica que los Estados miembros no puedan aplicar consecuencias a los sujetos que intervienen conscientemente en una cadena de fraude, pero siempre y cuando «resulte acreditado, *mediante datos objetivos*, que la entrega se realiza por un sujeto pasivo que sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA».

En ese sentido, afirmó MARTÍN JIMÉNEZ ¹⁰⁰ que «la existencia de supuestos de responsabilidad no fundados en la existencia de dolo o, al menos, culpa del responsable, no se admitirán en el campo del IVA». Por ello, en el contexto comunitario resultan inadmisibles «los supuestos de responsabilidad entendida como garantía en sentido estricto. Se admitirá, de forma proporcionada y cuidando la seguridad jurídica, que los Estados miembros establezcan supuestos de responsabilidad vinculados

⁹⁶ En ese sentido *vid.* CALDERÓN CARRERO, J.M.: «Una introducción al Derecho Comunitario como fuente del Derecho Financiero y Tributario: ¿Hacia un ordenamiento financiero "bifronte" o "dual"», *Civitas REDF*, n.º 132, 2006, pág. 745, donde, siguiendo a WOUTERS, señala que «la interpretación que el TJCE viene realizando de un buen número de principios generales del Derecho (seguridad jurídica, proporcionalidad, control judicial, transparencia normativa, eficacia de la administración, jerarquía normativa, etc.) en el ámbito ordenado por el Derecho Comunitario, además de dotar de mayor relevancia y valor jurídico a tales principios, requiere reinterpretar su alcance y el de ciertas instituciones nacionales al objeto de cumplir con las exigencias comunitarias». (WOUTERS: «The application of General Principles of Law by the ECJ and their relevance for EC and National Tax Law», en *Selected issues in EU Tax Law*, Kluwer, Deventer, 1999, págs. 19-33).

⁹⁷ STJCE 2006/16, dictada en los asuntos acumulados C-354/03 (*Optigen*), C-355/03 (*Fulcrum Electronics*) y C- 484/03 (*Bond House Systems*).

⁹⁸ Sobre esta sentencia *vid.* FALCÓN Y TELLA, R.: «Las cadenas de fraude en el IVA y la STJCE 12 de enero de 2006 (TJCE 2006/16): la incompatibilidad de la Sexta Directiva en los supuestos de responsabilidad previstos en la Ley General Tributaria y en el Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude», *Quincena Fiscal*, n.º 2/2006, págs. 5-9; GARCÍA NOVOA, C.: «El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude (I) y (II)», *Quincena Fiscal*, números 9 y 10, 2006, págs. 11-28 y 11-29, respectivamente.

⁹⁹ Asunto C-439/04 y C-440/04, asuntos *Axel Kittel* y *Recolta Recycling*, respectivamente.

¹⁰⁰ MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «La responsabilidad tributaria en la LGT y el Derecho Comunitario», *Civitas REDF*, n.º 132, 2006, pág. 789.

al incumplimiento (doloso o negligente) de determinadas obligaciones», pero en ningún caso se dará entrada a una responsabilidad de corte objetivo que impida al operador de «buena fe» aplicar los mecanismos inherentes al correcto funcionamiento del impuesto.

Pues bien, es en torno a principios como los aludidos donde, a nuestro juicio, debe situarse en sus justos términos el tema que nos ocupa, tratando de establecer cuáles son las obligaciones que un empresario tiene, cuando opera en el tráfico económico, de investigar el nivel de cumplimiento fiscal del resto de operadores con los que negocia y, en función de las conclusiones a las que se llegue en relación con este extremo, cuáles serán las consecuencias que ello puede acarrear para el sujeto afectado. Además, de entre los principios citados el de proporcionalidad adquiere especial relevancia ¹⁰¹ pues, como afirmó IBÁÑEZ GARCÍA, «parece claro que el principio de proporcionalidad debe informar la legislación comunitaria y que las medidas establecidas en ella no deben sobrepasar lo estrictamente necesario para alcanzar los objetivos perseguidos, e igualmente, la sanción (o la negación del ejercicio de un derecho) no debe ser tan desproporcionada con relación a la gravedad de la infracción o del incumplimiento que constituya un obstáculo a los derechos reconocidos por dicha legislación» ¹⁰².

Acerca de dicho principio, así como de los de seguridad jurídica y neutralidad, se ha manifestado reiteradamente el TJCE llegando a conclusiones muy reveladoras, como las incluidas, por ejemplo, en la Sentencia (Teleos y otros) de 27 de septiembre de 2007 ¹⁰³. En ella se planteó la venta de teléfonos móviles por proveedores como Teleos a una empresa española TT que, a su vez, los vendería principalmente en Francia. Los proveedores únicamente estaban obligados a poner a disposición de la empresa española las mercancías en un almacén situado en Reino Unido, siendo la empresa TT la que se encargaría del posterior transporte de las mismas. Teleos y los demás proveedores recibían después de la venta una carta de porte CMR original sellada y firmada, en la que se describían los bienes y se indicaba la dirección de entrega, el nombre del transportista y la matrícula del vehículo. Pues bien, la falsedad de estos datos fue descubierta por los *Commissioners*, lo que les llevó a considerar que la mercancía nunca había abandonado el territorio del Reino Unido. Por ese motivo, y aunque reconocieron que Teleos y los demás proveedores no estaban al corriente del fraude, exigieron el pago del IVA correspondiente a las referidas entregas. Pues bien, abordada la cuestión por el TJCE, este anuló las liquidaciones y sanciones impuestas declarando legítimo el derecho a la deducción del IVA soportado por Teleos y otros. Para llegar a este fallo el tribunal parte de la consideración de que «los Estados miembros deben respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico comunitario, entre los que figuran particularmente los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad».

Así, desde el punto de vista del primero de esos principios, estima el tribunal que no sería acorde con el principio de seguridad jurídica el hecho de que un Estado miembro, que ha previsto las condiciones para la aplicación de la exención de una entrega intracomunitaria fijando, en particular, una lista de documentos que procede presentar a las autoridades competentes, y habiendo

¹⁰¹ Vid. BARNES, J.: «Introducción al principio de proporcionalidad en el Derecho Comparado y Comunitario», *RAP*, n.º 135, 1994, págs. 496 y ss.; BARCIELA PÉREZ, J.A.: «El principio de proporcionalidad en el Derecho de la Unión y su aplicación por el TJCE en el ámbito tributario», *Quincena Fiscal*, n.º 12, 2010 (BIB 2010/1158).

¹⁰² IBÁÑEZ GARCÍA, I.: «Consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias formales a la luz del principio de proporcionalidad», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 276, 2008, pág. 82.

¹⁰³ TJCE 2007/247, asunto C-409/04.

aceptado en un primer momento los documentos presentados por el proveedor como pruebas que justifican el derecho a la exención, pueda posteriormente obligar a dicho proveedor a pagar el IVA correspondiente a dicha entrega, y ello sobre la base de un fraude detectado del que el «proveedor no tenía ni había podido tener conocimiento».

En segundo lugar, por lo que respecta al principio de proporcionalidad, el TJCE insiste en la necesidad de que los Estados miembros recurran a medios que permitan alcanzar eficazmente el objetivo perseguido por el Derecho interno, pero sin menoscabar los objetivos y principios establecidos por la legislación comunitaria ¹⁰⁴. Además, en relación con esta cuestión, el tribunal reconoce que la necesidad de prevenir el fraude fiscal justifica a veces el establecimiento de exigencias elevadas respecto a las obligaciones de los proveedores. No obstante lo anterior, aclara que «el reparto del riesgo entre el proveedor y la administración tributaria tras un fraude cometido por un tercero debe ser compatible con el principio de proporcionalidad», lo que hace inviable un régimen que trate de prevenir el fraude fiscal imputando toda la responsabilidad al proveedor.

En la misma línea el TJCE, en Sentencia de 21 de febrero de 2008 ¹⁰⁵ (caso *Netto Supermarkt*), incide también sobre la relevancia del principio de proporcionalidad a la hora de valorar la implicación que un determinado operador detectado en una cadena de fraude, señalando que «el reparto del riesgo entre el proveedor y la administración tributaria tras un fraude cometido por un tercero debe ser compatible con el principio de proporcionalidad», extremo que le lleva a señalar que «el hecho de que el proveedor actuara de buena fe», adoptando todas las cautelas a su alcance, excluye su participación en el fraude ya que, estima el tribunal, «el sujeto pasivo no podía darse cuenta de ello, aun actuando con toda la diligencia de un ordenado comerciante, a causa de la falsificación de la prueba de exportación presentada por el comprador».

Ciertamente, como se deduce de las dos sentencias a las que acaba de aludirse así como de la dinámica de las tramas de fraude detectadas a efectos de IVA, la prueba en las operaciones intracomunitarias adquiere una gran relevancia, especialmente en relación con la justificación del transporte de las mercancías de un Estado a otro para probar que, efectivamente se está ante una verdadera adquisición/entrega intracomunitaria y no ante una operación orquestada por diferentes sujetos con la única intención de defraudar. Por ello, interesa hacer una referencia en este contexto a la prueba, especialmente del transporte en este tipo de operaciones, extremo sobre el que, como hemos visto, descansan las referenciadas sentencias del TJCE.

3. La relevancia de la prueba del transporte en las operaciones intracomunitarias de bienes

En las adquisiciones intracomunitarias de bienes las cuestiones relativas a la prueba del transporte de las mercancías entre Estados miembros ocupan un lugar esencial, y son claves en las decisiones de los tribunales. En ese sentido, ya hemos visto como los CMR sirvieron como prueba

¹⁰⁴ En ese sentido, lo dispuesto en la Sentencia Teleos se reproduce en SSTJCE como la de 10 de julio de 2008 (TJCE 2008/155) o la de 18 de noviembre de 2010 (TJCE 2010/345).

¹⁰⁵ STJCE 2008/27, Caso *Netto Supermarkt*.

decisiva en el caso *Teleos*, aun cuando posteriormente se demostró la falsedad de muchos de los datos que se habían reflejado en el citado documento, falsedad que no conocían, o al menos no pudo demostrarse que conocieran, los proveedores, extremo que condujo al tribunal a estimar sus pretensiones.

Habida cuenta de las importantes conclusiones que pueden deducirse de tal pronunciamiento, examinaremos la postura que en nuestro país se ha venido adoptando al respecto, tanto por parte de la doctrina como de la jurisprudencia.

Para comenzar el análisis de esta cuestión en preciso referirse al artículo 13 del Reglamento del IVA, ya que en él se hace referencia a los requisitos imprescindibles para que pueda aplicarse la exención por entrega intracomunitaria de bienes. Así, además de aludir a la necesidad de identificar al destinatario de los bienes en otro Estado miembro a través del correspondiente NIF a efectos de IVA (comprobación que puede realizarse a través del Censo VIES al que puede accederse desde la página web de la AEAT ¹⁰⁶), el aludido precepto reglamentario se refiere a la prueba de la expedición o transporte de los bienes de un Estado miembro a otro, cuestión que suscita una mayor problemática que la que envuelve a la primera de las condiciones señaladas ¹⁰⁷. Pues bien, respecto de la efectividad del transporte o expedición de las mercancías la normativa reguladora del IVA, tras aludir a la libertad de prueba sobre esta cuestión cita, sin ánimo de exhaustividad, algunos de los documentos que podrían aportarse a los efectos señalados, diferenciando aquella expedición o transporte que se realiza por el vendedor o por su cuenta, de la realizada por el comprador, caso este último en el que aquel debe extremar las precauciones en orden a asegurarse de la efectividad del transporte y llegada a destino de los bienes.

Tomando en consideración estos aspectos, y poniéndolos en relación con las operaciones de fraude de IVA detectadas en el ámbito intracomunitario, vamos a centrar el análisis de la prueba respecto del transporte en el contexto de un concreto tipo de operaciones, estas son las que se llevan a cabo por medio de transporte terrestre entre fronteras menos vigiladas, como es el caso de las operaciones que tienen lugar entre España y Portugal. De ese modo, nos referiremos especialmente a la Convención CMR, en virtud de la cual se regula el contrato de transporte internacional de mercancías por carretera, y al que hemos visto se refería, precisamente, la Sentencia *Teleos*.

El citado Convenio, suscrito en Ginebra el 19 de mayo de 1956 y ratificado por España en 1974, viene siendo últimamente objeto de estudio en algunos trabajos que ponen de relieve la importancia que la carta de porte CMR tiene en orden a probar el transporte intracomunitario de bienes ¹⁰⁸. Pues bien, partiendo de la relevancia del citado documento cabe analizar ahora cuál es la eficacia que

¹⁰⁶ En el mismo sentido, por ejemplo, *vid.* el artículo 18, apartado 1, de la Ley alemana del impuesto sobre el volumen de negocios (*Umsatzsteuergesetz*).

¹⁰⁷ *Vid.* GALAPERO FLORES, R.: «Determinación de los extremos en que debe realizarse la cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos (IVA), a efectos de la prueba del transporte en las entregas intracomunitarias. Comentario de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Sala Tercera) Caso *Twoh International BV contra Staatssecretaris van Financiën* (TJCE 2007, 244)», *Quincena Fiscal*, n.º 10, 2008, Comentario de Jurisprudencia (BIB 2008/761).

¹⁰⁸ Véase, así, SÁNCHEZ GAMBORINO, F.J.: *El contrato de transporte internacional CMR*, Comares, Granada, 1996 y, más recientemente, ADAME MARTÍNEZ, F.D. y ADAME MARTÍNEZ, M.A.: *Operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido, prueba del transporte y carta de porte CMR*, Comares, Granada, 2008.

desde nuestra doctrina y jurisprudencia se le han atribuido como prueba a efectos de posibilitar la exención de IVA en la persona del expedidor de la mercancía.

En ese sentido, y por lo que atañe a la DGT, lo cierto es que aunque años atrás sostuvo la idoneidad del CMR debidamente cumplimentado como prueba del transporte intracomunitario ¹⁰⁹, en la actualidad mantiene una postura más escéptica al respecto. En ese sentido, las contestaciones a consultas de este centro directivo vienen reiterando dos consideraciones fundamentales respecto a la prueba del transporte intracomunitario. De una parte, considera que los medios a los que alude el artículo 13 del RIVA no constituyen una enumeración cerrada, por lo que se invoca la libertad de prueba, así como la necesidad de efectuar una valoración conjunta de las pruebas aportadas, apreciación que compartimos plenamente. Ahora bien, lo que ya no nos parece fácil de admitir sin reparos es la consideración que viene introduciendo a continuación la DGT ¹¹⁰, a tenor de la cual «no puede considerarse con carácter general probado el hecho de la existencia del referido transporte por la mera presentación por el sujeto pasivo de alguno o de varios de los medios de prueba a que se refieren los números 1.º y 2.º del apartado 2 del artículo 13 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de que, en cada caso concreto, la Administración tributaria pueda estimar que tales medios de prueba u otros admitidos en Derecho, distintos de los mismos, por sí solos o valorados conjuntamente caso de existir varios, prueban suficientemente el referido hecho. *A tales efectos, un CMR o cualquier otro documento de transporte debidamente cumplimentado puede constituir, en su caso, un elemento de prueba a considerar*».

De los pronunciamientos referidos de la DGT este centro directivo da a entender que la aportación de los correspondientes CMR, debidamente cumplimentados, podrán no hacer prueba, por sí solos, de la realidad del transporte o expedición de las mercancías. A nuestro juicio, esta interpretación debería modificarse como consecuencia, entre otras cuestiones, de pronunciamientos del TJCE como la referida al caso *Teleos* ¹¹¹, ya que lo contrario implicaría justificar, como de hecho así ha sucedido en alguna ocasión por parte de nuestros tribunales, una responsabilidad de corte objetivo ¹¹².

¹⁰⁹ Vid. DGT de 28 de enero de 2002 (n.º 0038-01), donde señala «Por lo tanto, la entrega de bienes, realizada en el territorio de aplicación del Impuesto, expedidos o transportados por la empresa española a Francia para ponerlos a disposición de una empresa establecida en Portugal estará exenta, pudiéndose justificar el transporte de los bienes a otro Estado miembro con el CMR debidamente cumplimentado».

¹¹⁰ DGT de 18 de febrero de 2010 (n.º V299/2010). En la misma línea, las contestaciones de 5 de noviembre de 2009 (V2478/2009), de 20 de mayo de 2009 (V1156/2009), de 3 de julio de 2007 (V1442/2007) o la de 14 de marzo de 2006 (V0441/2006).

¹¹¹ En este sentido se manifiesta RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: «La prueba del transporte en las entregas intracomunitarias: la reciente doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», *Temas Tributarios de Actualidad*, n.º 25-27, 2007, págs. 34-35.

¹¹² Vid. FALCÓN Y TELLA, R.: «La STJCE de 27 de septiembre de 2010 (TJCE 2007, 247) (*Teleos y otros*) y la prueba del transporte en las entregas intracomunitarias», *Quincena Fiscal*, n.º 1/2008, Editorial (BIB 2008/25), cuando señala respecto del modo de proceder de la Agencia tributaria que «Ni que decir tiene que estos criterios resultan manifiestamente incompatibles con la práctica actual de la Agencia, que parece empeñada en exigir el impuesto a las empresas españolas (a veces incluso por la vía penal) aunque no haya indicios de que el fraude ha sido cometido por ellas. Lo que ha venido suponiendo hasta ahora que, para las empresas españolas, la supresión de fronteras fiscales el 1 de enero de 1993, más que una ventaja, ha resultado ser un peligro grave y una fuente de inseguridad constante, de la que al final de estas líneas citaré un ejemplo claro. Hay que dejar constancia que en la vía administrativa se ha llegado a decir (como es el caso de la Res. TEAR Andalucía 30 enero 2003, reclamación 41/4876/00, confirmada por la Res. TEAC 23 junio 2004) que la circulación en régimen suspensivo supone un "beneficio indiscutible" y una "facilidad muy importante", lo que justificaría una responsabilidad cuasi-objetiva de quienes utilizan este régimen. Es decir, exactamente lo contrario de lo que ahora ha venido a dejar claro el Tribunal de Luxemburgo».

En ese sentido ha de destacarse una STSJ de Galicia de 2010 ¹¹³, en la que se realiza una interpretación, a nuestro juicio impecable, en lo que se refiere al tema que nos ocupa. En ese sentido, y partiendo tanto de lo señalado por el Tribunal de Luxemburgo en la citada Sentencia de 2007, como del contenido del referido Convenio CMR, el tribunal gallego advierte que «no solo se aporta el CMR», sino que en el mismo aparecen todas las menciones obligatorias establecidas por el artículo 6.1 del Convenio CMR. Partiendo de esa realidad, el tribunal realiza una serie de afirmaciones que, por su indudable interés, reproducimos aquí. Así, en primer término, se afirma que «conviene resaltar que los CMR constituyen por sí solos prueba suficiente de la existencia del transporte intracomunitario (...)», afirmación avalada, tal y como continúa señalando el tribunal, por preceptos del citado Convenio CMR tales como los artículos 4 y 9. En ese sentido, mientras que el artículo 9 citado señala que «la carta de porte da fe, salvo prueba en contrario, de las condiciones del contrato y de la recepción de la mercancía por el transportista», el artículo 4 añade que dicha carta es documento fehaciente de la existencia de un contrato de transporte internacional.

A partir del valor probatorio que preceptos como los mencionados atribuyen a los CMR el tribunal gallego concluye que «las cartas de porte correctamente expedidas escapan al juicio de la libre valoración de la prueba en la medida en que el citado Convenio las ha dotado de una concreta y especial fuerza probatoria en relación con el contrato de transporte y con sus condiciones y la recepción de las mercancías por parte del transportista». Además –continúa–, «La propia normativa del IVA establece de manera concreta y determinada qué medios de prueba acreditan el hecho que se trata de probar. Concretamente el artículo 13.2.2 del RIVA establece cuáles son los concretos medios de prueba que confirman la realidad del transporte, haciendo referencia expresa a la "copia de los documentos del transporte"». Teniendo en cuenta argumentos como los aludidos, el TSJ de Galicia concluye, a partir de la consideración de que ha sido el legislador el que «ha establecido taxativamente que la aportación de los CMR acredita los hechos que se pretenden demostrar: el transporte intracomunitario de mercancías», que, en el caso enjuiciado, queda suficientemente acreditado «por medio reconocido en el artículo 13 del RIVA», que se ha producido la entrega intracomunitaria de bienes, por lo que procede la aplicación de la exención.

Así pues este Tribunal consideró que los CMR, lejos de «constituir, en su caso, un elemento de prueba a considerar», como viene reiterando la DGT, constituyen elementos probatorios, en sí mismos, y siempre que estén debidamente cumplimentados, de la veracidad del transporte o expedición intracomunitario de mercancías.

Conciliando estas consideraciones con las que se desprenden de la referida jurisprudencia comunitaria, podríamos concluir, tal y como señaló la aludida STSJ de Galicia, sentando las premisas de lo que debe considerarse como una entrega intracomunitaria de bienes exenta a efectos de IVA y señalando, a esos efectos, una serie de cuestiones básicas que pueden sintetizarse en los siguientes puntos. En primer lugar, que la adquisición intracomunitaria de un bien únicamente se efectúa y la exención de la entrega intracomunitaria únicamente es aplicable cuando se haya transmitido al adquirente el poder de disponer del bien en calidad de propietario. En segundo término, debe ser el proveedor, sujeto que pretende la exención, el que debe demostrar que dicho bien ha sido expedido o transportado a otro Estado miembro y que a resultas de lo anterior ha abandonado físicamente el

¹¹³ *Vid.* STSJ de Galicia de 23 de septiembre de 2010 (JT 2010/1372).

territorio del Estado de entrega. Por otra parte, recuerda el tribunal que es competencia de los Estados miembros determinar las condiciones de aplicación de la exención de una entrega intracomunitaria, si bien con la limitación de respetar los principios generales de Derecho comunitario que forman parte del mismo. Y, por último, se advierte que es contrario al Derecho comunitario obligar a un proveedor, que actúa de buena fe y ha presentado pruebas que justifican a primera vista su derecho a la exención de una entrega intracomunitaria de bienes, a pagar posteriormente el IVA sobre los referidos bienes, cuando las correspondientes pruebas resulten ser falsas.

Ciertamente, puede resultar curioso que el TSJ de Galicia recoja textualmente estas consideraciones ya plasmadas anteriormente en la STS de 28 de enero de 2010, a la que aludió expresamente, cuando, al contrario de lo que sucedió en la primera de ellas, el alto tribunal acabó desestimando la pretensión de los recurrentes y ello incluso después de invocar la doctrina establecida por el TJCE en el caso Teleos. No obstante lo anterior, deben tenerse en cuenta las sustanciales diferencias que concurrían entre el supuesto enjuiciado por el TS y aquel sobre el que se manifestó el TSJ de Galicia, ya que en el primero de ellos no se aportó prueba alguna del transporte, ni CMR ni ninguna otra de las enumeradas en el artículo 13 del RIVA. Es más, ni siquiera llegó a justificarse realmente la intervención del transportista.

Así las cosas, el pronunciamiento del TS, tras invocar los argumentos de la Sentencia Teleos, se sitúa en la misma línea de interpretación que la STSJ de Galicia, aun cuando, debido a las evidentes diferencias entre las circunstancias que concurren en ambos supuestos ¹¹⁴, los fallos de ambas sentencias deban ser diferentes, como así ha sucedido.

En definitiva, atendiendo a la jurisprudencia comunitaria las exenciones previstas para las entregas de bienes realizadas entre Estados miembros se supeditan a la prueba del transporte de las mercancías que, de aportarse debidamente por el proveedor, deben posibilitar la aplicación de tal beneficio fiscal, aun cuando posteriormente se demuestre que el documento que hace prueba del transporte ha sido falseado en alguna de sus partes, extremo que no puede imputarse al contratante de buena fe. De ese modo, la imposibilidad del proveedor de conocer dichas falsedades no afectarán a los derechos de este en relación con la aplicación del IVA en las entregas intracomunitarias, toda vez que dicho operador ha realizado una entrega real que no puede ponerse en tela de juicio sobre la base de incumplimientos únicamente imputables a un sujeto diferente con el cual haya podido operar en el tráfico económico.

Así las cosas, la existencia de una operación real y efectiva por parte de quien pretende hacer sus derechos en el ámbito del IVA, así como su desconocimiento acerca de posibles incumplimientos de las obligaciones fiscales de otro sujeto que forme parte de la cadena de operadores afectados por el impuesto, deben ser datos decisivos para exonerar de responsabilidad alguna al operador de buena

¹¹⁴ La propia STSJ de Galicia citada analiza las importantes diferencias que concurren en ambos casos, además de la ausencia de prueba del transporte aludida. Así, entre otras cuestiones, se señala que mientras los destinatarios de las mercancías en la causa resuelta por el TS eran particulares, esto es, carecían de la condición de ejercientes de una actividad empresarial, los destinatarios de las mercancías vendidas en el caso resuelto por el tribunal gallego eran personas jurídicas no solo de alta en el ejercicio de su actividad empresarial sino ambas dotadas del CIF intracomunitario.

Por otra parte se aprecia que mientras en la causa resuelta por el TS las mercancías fueron pagadas al contado y contabilizadas por el proveedor español contra la cuenta de caja/tesorería, en el caso resuelto por el TSJ el pago se hacía en las cuentas bancarias (nunca en efectivo), pago que generaba el correspondiente recibo donde constaba el importe del ingreso, la fecha del mismo, el concepto y la identidad de quien lo hacía.

fe, conclusiones que, como ya hemos apuntado, debieran sostenerse también respecto de las operaciones interiores cuando un sujeto comercia adquiriendo bienes o servicios de un proveedor incumplidor.

IV. CONCLUSIONES

A tenor de la doctrina establecida por el Tribunal de Luxemburgo respecto de los supuestos de tramas para defraudar el IVA en el contexto comunitario cabe concluir que, si bien es cierto que el TJCE justifica la exigencia de requisitos formales para el ejercicio del derecho a la deducción, limita las consecuencias de su incumplimiento, impidiendo que los Estados miembros adopten medidas que hagan prácticamente imposible el ejercicio de los derechos de los contribuyentes poniendo en peligro la neutralidad del impuesto. En ese sentido, la exigencia de tales requisitos se supedita al respeto de principios tales como el de seguridad jurídica, proporcionalidad o neutralidad del IVA, cuya correcta aplicación obliga a probar, además, la participación del sujeto que se ve afectado por una actuación fraudulenta detectada en otro eslabón de la cadena de producción que ha operado con carácter previo o posterior a aquel. De no ser así, porque dicho sujeto no conocía o no podía conocer el incumplimiento fiscal de las obligaciones tributarias de un tercero con el que ha operado, ninguna responsabilidad podrá imputarse al operador de buena fe que ha actuado de una forma diligente.

De acuerdo con lo anterior y al igual que debe sostenerse en el ámbito comunitario, también cuando se negocia con un operador incumplidor en el ámbito interno ¹¹⁵ pensamos que puede concluirse que aquellos sujetos que pretendan ejercitar su derecho de deducción de cuotas no pueden resultar privados de él sobre la única base de determinados incumplimientos fiscales o actividades fraudulentas de alguno de los implicados en la operación cuya realización desencadena una obligación tributaria a efectos de IVA, siendo preciso, por el contrario, probar la participación de dichos sujetos en tales conductas sobre la base de datos objetivos y no, como viene sucediendo en nuestro país, con meras presunciones.

En definitiva, pensamos que la realidad o ausencia de simulación absoluta respecto de la operación reflejada en las facturas, junto con la ausencia de participación por parte del receptor de las mismas en las falsedades detectadas en dichos documentos, no deberían conducir a la Administración tributaria a privar al operador de buena fe del ejercicio de derechos tales como el de deducción de cuotas ¹¹⁶, al que nos hemos referido de forma prioritaria en este trabajo, sin perjuicio de que, en nuestra opinión, tales aspectos debieran ser tenidos en cuenta para permitir la deducción de gastos en el ámbito del IS, tal y como ya se ha señalado.

Ciertamente, dicha conclusión es particularmente relevante a efectos de IVA, toda vez que obstaculizar el reconocimiento al derecho de deducción del impuesto soportado o, en su caso, a la

¹¹⁵ Sobre esta cuestión resulta de interés la aplicación de la doctrina de la «extensión de efectos» del TJCE, sostenida, entre otras, en la STJCE de 4 de junio de 2009 (TJCE 2009/375, Caso *Belgisch Staat y otros contra KBC Bank NV y otros*), en la que señala que «existe un interés comunitario manifiesto en que, con el fin de evitar futuras divergencias de interpretación, las disposiciones o los conceptos tomados del Derecho comunitario reciban una interpretación uniforme, cualesquiera que sean las condiciones en que tengan que aplicarse».

¹¹⁶ Vid. GIL DEL CAMPO, M.: *La nueva Ley de Prevención del fraude fiscal*, CISS, Valencia, 2007, pág. 108.

devolución del mismo, puede derivar en una desnaturalización del impuesto convirtiéndolo en un tributo que el empresario debe pagar con su renta que, por otro lado, ya se somete a gravamen por el IS o, en su caso, por el IRPF ¹¹⁷. Esto es así porque en muchos casos, cuando un operador económico interactúa con un tercero «incumplidor», lo más frecuente es que cuando en sede de inspección se detecte la mecánica con la que estos últimos han actuado ya hayan desaparecido, por lo que las empresas visibles y solventes, en muchos casos meras víctimas de un mecanismo preparado por terceros, son un «blanco fácil» para la Administración ¹¹⁸.

Pese a lo señalado, lo cierto es que en nuestro país comienza a verse la incidencia de las líneas básicas de dichos pronunciamientos del TJCE tanto entre nuestra jurisprudencia, como por parte de la Administración. En ese sentido resulta destacable la Resolución del TEAC de 8 de julio de 2009 ¹¹⁹ donde se señala que «de los indicios o hechos bases, no fluye, como conclusión natural e inequívoca, el dato precisado de acreditar: el conocimiento por parte del imputado del carácter de esos proveedores como meras empresas factureras no media entre ambos el enlace preciso y directo según las normas del criterio humano, pues resulta excesivamente abierta, permitiendo tales bases un amplio abanico de conclusiones alternativas», de las que no se puede deducir, a juicio del tribunal, el conocimiento por parte del sujeto que pretende ejercitar el derecho a la deducción acerca del fraude cometido por un tercero ¹²⁰. En este caso concreto se da la circunstancia de que los acuerdos de liquidación e imposición de sanción adoptados por la inspección, unido a la denegación de una solicitud por parte del afectado de dispensa de garantías por parte de los órganos de recaudación, condujeron a la empresa al cese total de su actividad.

Las indeseables consecuencias que pueden derivarse para un empresario como consecuencia de la negativa de la Administración de aceptar la deducción de gastos y cuotas basada en incumplimientos de carácter fiscal de terceros con los que ha operado en el tráfico mercantil, sin que quede suficientemente demostrado su conocimiento acerca de las actuaciones irregulares o fraudulentas de aquellos, debieran conducir a replantear una cuestión que, siguiendo la doctrina del TJCE, debe interpretarse en cada caso concreto a la luz de los principios de proporcionalidad y seguridad jurídica. De otro modo, y desde el ámbito fiscal, se estará interfiriendo en la normalidad de las relaciones económicas y comerciales de las empresas que deberán operar, no con la «diligencia de un ordenado comerciante», sino con la que resultaría más propia de una labor de policía, con las implicaciones que de ello se pueden derivar tanto en el ámbito estrictamente fiscal como en el económico limitando, por ejemplo, las exportaciones.

Sostener una posición contraria a la defendida a lo largo de este trabajo, en el sentido de ignorar la verdadera voluntad de un empresario en relación con los incumplimientos fiscales detectados respecto de otros sujetos con los que puedan haber actuado generará incongruencias difíciles de justificar, además de la desatención a los criterios emanados al respecto por el TJCE.

¹¹⁷ SIMÓN ACOSTA, E.: «El derecho a la devolución del IVA», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.º 754/2008 (Tribuna) (BIB 2008/920), pág. 1.

¹¹⁸ ZURDO RUIZ-AYÚCAR, J.: «Operaciones carrusel ante el IVA. Críticas de recientes criterios judiciales españoles a la vista de la jurisprudencia de Luxemburgo», *Quincena Fiscal*, n.º 8, 2008 (BIB 2008/542), pág. 3.

¹¹⁹ JUR 2009, 449221.

¹²⁰ Sobre esta cuestión, ALARCÓN GARCÍA, E.: «La ineficacia del control del fraude en el sector de los materiales de recuperación», *Quincena Fiscal*, n.º 6, 2010.

En ese sentido resulta ilustrativa la SAN de 31 de mayo de 2010 ¹²¹. En ella se analiza una operación intracomunitaria de venta de mercancías desde España a Portugal respecto de la que se cuestiona la efectividad del transporte de las mismas. En este pronunciamiento la AN consideró que el hecho de que las mercancías no fueran transportadas a su destino no podía imputarse a la empresa española, respecto de la que no pudo acreditarse que «tuviese conocimiento de que el destino de las mercancías no fuese Portugal, o que allí no se cumpliesen las obligaciones tributarias». De acuerdo con ello el tribunal concluyó que la empresa española actuó con la «diligencia necesaria», por lo que no cabe observar «dolo o negligencia en la comisión de la infracción, sino que esta ha venido determinada por hechos ajenos a la voluntad de la recurrente», desechando por tanto la imposición de sanción alguna. Sorprendentemente y pese a lo anterior, esa «diligencia» invocada por el tribunal no se tuvo en cuenta, sin embargo, para estimar que concurren los presupuestos de la exención prevista para las operaciones intracomunitarias de entregas de bienes, derecho que no se reconoció por la AN sobre la base de que el transporte es un requisito objetivo para la aplicación de la exención por lo que, probada su inexistencia, independientemente de que el proveedor no pudiera tener conocimiento de dicha circunstancia, procede denegar la exención fiscal ¹²². Con ello, a nuestro juicio, no solo se llega a conclusiones asimétricas respecto de la conducta observada por la recurrente, sino que se desatienden las líneas básicas de la doctrina del TJCE en estos casos.

Este tipo de pronunciamientos, unidos a la forma de actuar de nuestra Administración tributaria respecto del tema que hemos abordado en este estudio, han conducido a la doctrina a verter duras críticas al respecto, muchas de las cuales han sido ya reseñadas a lo largo del trabajo. Baste recordar ahora, de una parte, los importantes daños económicos que dicho proceder puede causar a los operadores de buena fe cuando se ven privados de sus derechos de deducción sobre la base de conductas de terceros. Por otra parte, mantener una posición restrictiva sobre el ejercicio de tales derechos por las razones aludidas puede terminar afectando al normal funcionamiento del mercado, debido a la inseguridad jurídica que presidirá las relaciones comerciales de los sujetos a los que se les imponga la obligación de vigilar el nivel de cumplimiento fiscal de los operadores con los que comercian por encima del grado de diligencia que cabe exigir a un ordenado comerciante. Por último, tampoco desde un punto de vista jurídico puede obviarse el perjuicio que, sobre todo a efectos de IVA, se deriva tanto del desconocimiento del derecho europeo uniforme y su fuerza vinculante para nuestras instituciones ¹²³, como de la desatención a los pronunciamientos del Tribunal de Luxemburgo que deben informar la aplicación del Derecho comunitario por parte de los diferentes órganos jurisdiccionales de los Estados miembros.

¹²¹ JT 2010/690.

¹²² MÉNDEZ CORTEGANO, I. y PUJANTE GIL, J.A.: «Estrategia de lucha contra las tramas organizadas de fraude en el IVA intracomunitario», *IEF, Cuadernos de Formación*. Colaboración 30/08. Volumen 6/2008, pág. 266, «la necesidad de atender a los principios de seguridad, proporcionalidad, neutralidad fiscal y confianza legítima, nos deben llevar a evitar exclusiones del derecho a deducir, basadas en parámetros puramente objetivos que prescindan del análisis de la conducta del contribuyente afectado».

¹²³ En ese sentido SCHICK, W.: «Sobre dos problemas del Derecho fiscal alemán: la retroactividad y los conflictos entre el Derecho europeo y el Derecho fiscal nacional», *Crónica Tributaria*, n.º 56, 1986, págs. 179 y ss., aludía a la posibilidad de aplicar un principio de interpretación del Derecho interno conforme al Derecho comunitario sobre la base de un modelo similar al de la *Verfassungskonforme Auslegung von Gesetzen*, es decir, la interpretación de leyes de acuerdo con la Constitución.

EFFECTOS TRIBUTARIOS DE LA DACIÓN EN PAGO

M.^a CONSUELO FUSTER ASENCIO

Universidad de Valencia

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Gabriel CASADO OLLERO, don José Manuel CALDERÓN CARRERO, don Diego MARÍN BARNUEVO FABO, don Juan Manuel MORAL CALVO y don Eduardo RAMÍREZ MEDINA.

Extracto:

LA actual situación económica de nuestro país ha colocado en primera línea la dación en pago de créditos, principalmente préstamos hipotecarios. Con ella, el deudor salda su deuda (efectos solutorios). Sin embargo, lo que no tiene que pagar por un lado, puede que lo tenga que pagar vía impuestos que gravan la operación y por las regularizaciones de aquellas ventajas fiscales condicionadas al mantenimiento en su patrimonio del elemento dado en pago.

Lo anterior complica más las economías domésticas en situación de desempleo. A la falta de ingresos y a la pérdida de la vivienda se suma una deuda con el Fisco por una ganancia patrimonial por la que no se ha percibido ningún ingreso.

Sucede lo mismo con las empresas, que ante la falta de liquidez, y antes de acudir al concurso, se ven abocadas a acudir a la dación en pago, derivándose de la misma una deuda tributaria por unos ingresos que no han percibido. Sin que puedan beneficiarse de la deducción por reinversión en beneficios extraordinarios, dados sus problemas de liquidez.

La regulación de esta figura debería tomar en consideración los tributos implicados, dato nada despreciable, y otros elementos colaterales, para no convertir en más gravosa una operación que ya de por sí lo es.

Palabras clave: dación en pago, préstamo hipotecario y deudas tributarias.

TAX EFFECTS OF THE PAYMENT IN KIND

M.^a CONSUELO FUSTER ASENCIO

Universidad de Valencia

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Gabriel CASADO OLLERO, don José Manuel CALDERÓN CARRERO, don Diego MARÍN BARNUEVO FABO, don Juan Manuel MORAL CALVO y don Eduardo RAMÍREZ MEDINA.

Abstract:

THE current economic situation our country has placed in front of foreclosed loans, especially mortgages. With it, the debtor pays off your debt (solutorios effects). However, you do not have to pay on the one hand, it may be required to pay taxes via the operation and adjustments for those tax benefits conditional on the maintenance of the heritage item given in payment.

This complicates the households are unemployed. A lack of income and loss of housing adds a debt to the Treasury for a capital gain for which has not received any income.

The same applies to companies that in the absence of liquidity, and before going to the competition, are forced to go to the payment in kind, derived from it an income tax debt for which they have not earned. Not eligible for the deduction for reinvestment in extra profits, given their liquidity problems.

The regulation of this figure should take into account the taxes involved, negligible data, and other collateral, not more burdensome become an operation that already is.

Keywords: in payment, loan and tax debts.

Sumario

1. Introducción.
 - 1.A. Concepto.
 - 1.B. Dación en pago y cesión para pago.
 - 1.C. Reglas aplicables.
2. Situación actual.
 - 2.A. Dación en pago/cancelaciones hipotecarias.
 - 2.B. Consecuencias de la actual regulación hipotecaria en nuestro país.
 - 2.C. Debate social.
3. Incidencia de los distintos tributos.
 - 3.A. Esquema general.
 - 3.B. Variaciones patrimoniales.
 - 3.C. Impuesto sobre el Valor Añadido.
 - 3.D. Base imponible en el IVA.
 - 3.E. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
 - 3.F. Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana.
4. Posibles incumplimientos de requisitos de mantenimiento.
 - 4.A. Deducción por adquisición de vivienda habitual.
 - 4.B. Exención por reinversión.
 - 4.C. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.
 - 4.D. Deducción para evitar la doble imposición interna: dividendos y plusvalías de fuente interna.
 - 4.E. Regularización de deducciones en bienes de inversión.
 - 4.F. Exención por promoción de viviendas de protección oficial.
5. Consideraciones finales.

1. INTRODUCCIÓN

1.A. Concepto

En el panorama actual, caracterizado por una crisis económica de las peores que se recuerdan en la historia, adquiere especial relevancia una figura jurídica, enormemente útil, a la que deudores y acreedores pueden acudir para extinguir deudas pendientes, la dación en pago ¹.

La falta de capacidad económica de muchas empresas para saldar sus deudas conduce, en ocasiones, a que la propia empresa solicite la declaración judicial en concurso por insolvencia, pasando los acreedores a formar parte de la masa pasiva del concurso con la incertidumbre que ello conlleva en cuanto al cobro del crédito. La misma incertidumbre que está presente cuando se reclama judicialmente un crédito. La dación en pago se revela como una alternativa eficaz, rápida y viable que puede beneficiar a acreedores y deudores. Los acreedores que verán saldados sus créditos y los deudores que al modificar la forma de pago evitarán que la insolvencia les lleve al concurso. Y lo mismo cabe decir desde la perspectiva del deudor persona física en situación de falta de liquidez, que cancela la deuda mediante la entrega de elementos de su patrimonio, normalmente su vivienda.

Sin embargo, la opción por esta figura impone tomar en consideración, también, los costes e impuestos que al deudor le va a suponer la realización de la citada operación. La tributación de esta operación no es un dato despreciable, en absoluto.

La dación en pago no está directamente regulada por el Código Civil (CC). No aparece contemplada expresamente en el artículo 1.156 del CC entre los medios de extinción de las obligaciones. Existen alusiones a esta figura en el artículo 1.521 del CC en relación con el retracto legal, en el artículo 1.536 del CC en relación con la transmisión de créditos litigiosos y en el artículo 1.636 del CC al referirse al censo enfitéutico. Se admite en nuestro ordenamiento jurídico como consecuencia de la interpretación en contrario del artículo 1.166 del CC. Aparece configurada dentro de los «subrogados del cumplimiento».

Su régimen es, dada su falta de regulación legal, de construcción jurisprudencial y convencional.

¹ *Vid.*, para un estudio sobre la figura, BELINCHÓN ROMO, M.^a R.: «Nociones generales sobre la dación en pago», *Rev. del CES Felipe II, UCM*, n.º 7, 2007.

Conforme al **Tribunal Supremo (TS) en Sentencia de 27 de febrero de 1993**, la dación en pago «Supone un acto en virtud del cual el deudor transmite bienes de su propiedad a fin de que el acreedor receptor los aplique al pago de su crédito». En un pronunciamiento anterior, **STS de 8 de febrero de 1996** declaraba que era «Un acto por virtud del cual el deudor transmite bienes de su propiedad al acreedor a fin de que este aplique el bien recibido a la extinción del crédito de que era titular, actuando este crédito con igual función que el precio de la compraventa». Y, en una más reciente, **STS de 30 de noviembre de 2000**, lo define como «Aquel contrato en virtud del cual para satisfacer un débito por parte de persona determinada se entrega un bien concreto con finalidad solutoria, compensatoria y extintiva de esa obligación de pago».

1.B. Dación en pago y cesión para pago

La dación en pago es un negocio *pro soluto*, con plenos efectos liberatorios para el deudor. Esta es la principal característica de esta figura y la que la diferencia de la cesión para pago o *cesio pro solvendo* contemplada en el artículo 1.175 del CC. La dación en pago es un acuerdo entre acreedor y deudor, al amparo de la autonomía de la voluntad, mediante el cual el primero acepta una prestación diferente a la originariamente pactada, extinguiéndose la obligación como si se tratara del *idem corpus* (los italianos denominan esta figura como *prestazione in luogo dell'adempimento*, «prestación en lugar del cumplimiento», que es bastante ilustrativa). El *aliud pro alio* transmitirá al acreedor la propiedad de la cosa quedando extinta la obligación.

La cesión de bienes es un negocio *pro solvendo* sin efectos liberatorios o extintivos hasta que se enajenen y liquiden los bienes y su importe se aplique al pago de la deuda con los acreedores de modo total o parcial, produciendo, en consecuencia, la extinción total o parcial. Lo que se transmite al acreedor es la posesión de determinados bienes para que con su enajenación se cobre la deuda pendiente o parte de la misma, ya que, conforme establece el artículo 1.175 del CC, salvo pacto en contrario, solo libera al deudor de su responsabilidad por el importe de los bienes cedidos. Como ha indicado la Dirección General de los Registros y del Notariado, en Resolución de 3 de septiembre de 2008, en el recurso interpuesto por... contra la nota de calificación del registrador de la propiedad n.º 6, de Madrid, por la que se acuerda la denegación de una escritura de protocolización de cuaderno particional, la cesión para pago se trata de una adjudicación «vacía», meramente formal, pues permite poseer el bien sin que el acreedor lo integre en su patrimonio.

La eficacia extintiva de ambas operaciones difiere temporalmente, mientras que en la dación en pago la eficacia es inmediata, en la cesión para pago es diferida, al momento en que se produzca la enajenación de los bienes y el importe obtenido se aplique a cancelar la deuda, y en la medida del importe líquido de los bienes, de modo que si el importe obtenido por la enajenación supera el importe de la deuda se procederá a la devolución del exceso al deudor y persistirá la responsabilidad respecto de la deuda pendiente, en caso contrario.

Como señala la **STS de 3 de enero de 1977**, «La *datio pro solvendo* no entraña una atribución de propiedad de los bienes que se ceden sino su simple posesión, unida a un mandato con poder irre-

vocable para realizar las ventas pertinentes y cobrarse con su producto, restituyendo el remanente al deudor que solo queda liberado "por el importe líquido de los bienes cedidos".

Conforme al artículo 1.175 del CC la adjudicación para el pago de deudas se configura como un negocio jurídico por virtud del cual el deudor propietario transmite a un tercero, que en realidad actúa por encargo, la posesión de sus bienes y la facultad de proceder a su realización, con mayor o menor amplitud de facultades, pero con la obligación de aplicar el importe obtenido en la enajenación de aquellos al pago de las deudas contraídas por el cedente, sin extinción del crédito en su totalidad, pues que, salvo pacto en contrario, el deudor sigue siéndolo del adjudicatario en la parte del crédito a que no hubiese alcanzado el importe líquido del bien o bienes cedidos en la adjudicación toda vez que esta solo libra de responsabilidad a tal deudor por el importe líquido de los bienes cedidos, como expresamente previene el meritado artículo 1.175 del CC, no generando en consecuencia el alcance de efectiva compraventa, que es atribuible por el contrario a la adjudicación en pago de deudas o *datio pro soluto*».

«La *datio pro soluto*, significativa de adjudicación del pago de las deudas, si bien no tiene una específica definición en el derecho sustantivo civil, aunque sí en el ámbito fiscal, se trata de un acto por virtud del cual el deudor transmite bienes de su propiedad al acreedor, a fin de que este aplique el bien recibido a la extinción del crédito de que era titular»².

1.C. Reglas aplicables

Como antes indicábamos, su construcción es de carácter jurisprudencial y ha sido, pues, la jurisprudencia la que ha establecido las reglas específicas que le son de aplicación:

La STS de 13 de febrero de 1989 establece que la *datio pro soluto* «No tiene una específica definición en el derecho sustantivo civil. Esta carencia de reglas específicas determina que su regulación ha de acomodarse analógicamente por las normas de la compraventa, adquiriendo el crédito que con tal cesión se extingue, como viene dicho, la categoría del precio del bien o bienes que se entreguen en adjudicación en pago de deuda»³.

Y continúa:

«La *datio pro solvendo*, reveladora de adjudicación para el pago de deudas que tiene específica regulación en el artículo 1.175 del Código Civil, se configura como un negocio jurídico por virtud del cual el deudor propietario transmite a un tercero, que en realidad actúa por encargo, la posesión de sus bienes y la facultad de proceder a su realización, con mayor o menor amplitud de facultades, pero con

² Otros pronunciamientos en el mismo sentido: SSTS de 19 de octubre de 1992, 14 de septiembre de 1987, 4 de octubre de 1989, 15 de diciembre de 1989, 29 de abril de 1991 y 13 de febrero de 1989.

³ También, la STS de 7 de diciembre de 1985, que señala que bien se catalogue el negocio jurídico como venta, bien se configure como novación o como acto complejo, su regulación ha de acomodarse analógicamente por las normas de la compraventa, al carecer de reglas específicas, adquiriendo el crédito que con tal cesión se extingue la categoría del precio del bien que se entregue en adjudicación en pago de deudas. Y, más recientemente, la STS de 1 de octubre de 2009 establece las diferencias entre *datio pro soluto* y *datio pro solvendo*, así como la aplicación analógica de las normas de la compraventa a la primera.

la obligación de aplicar el importe obtenido en la enajenación de aquellos al pago de las deudas contraídas por el cedente, sin extinción del crédito en su totalidad, pues que, salvo pacto en contrario, el deudor sigue siéndolo del adjudicatario en la parte del crédito a que no hubiese alcanzado el importe líquido del bien o bienes cedidos en adquisición toda vez que esta solo libera de responsabilidad a tal deudor por el importe líquido de los bienes cedidos, como expresamente previene el meritado artículo 1.175 del Código Civil, no generando en consecuencia el alcance de efectiva compraventa, que es atribuible por el contrario a la adjudicación en pago de deudas o *datio pro soluto*».

Ya el TS en Sentencia de 9 de diciembre de 1943, citando a la Sentencia de 9 de enero de 1915, atribuía a la dación en pago la categoría de contrato de compraventa, de forma que el crédito pendiente adquiere la condición de precio del bien que se entrega.

Por su parte, el **Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en Resolución de 27 de septiembre de 2002**, con relación a una entidad que se hallaba en situación de suspensión de pagos, declaraba:

«En la "dación en pago" el deudor transmite, desde ya, la propiedad plena de su patrimonio al conjunto de acreedores con finalidad solutoria del crédito, de forma que la Comisión de acreedores representa exclusivamente a estos, verdaderos propietarios de los bienes cedidos, actuando como mandataria de los acreedores y no del deudor. Frente a ello, en la "dación para pago" se transmite la posesión de los bienes junto con un deber de apoderamiento irrevocable o cesión de facultades encaminado a la realización del patrimonio a fin de satisfacer los créditos con su producto o importe, correspondiendo al deudor el eventual remanente. En este caso, la Comisión Liquidadora actúa en representación del deudor, conforme a lo acordado en el Convenio, y en las ventas, actúa la Comisión como si fuera el deudor el que vendiera, mediante un relación encuadrable dentro de los límites del mandato. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo en diversas Sentencias, entre ellas las de 14 de julio y 28 de junio de 1997, señalando en esta última que "ha de recordarse la reiterada doctrina de esta Sala sobre las características diferenciadoras entre la *datio pro soluto* y la *datio pro solvendo*, recogida, entre otras, en Sentencias de 14 de septiembre de 1987, 4 y 15 de diciembre de 1989, 29 de abril de 1991 y 19 de octubre de 1992, ampliamente expuesta en la de 13 de febrero de 1989 al decir que "la *datio pro soluto*, significación de adjudicación del pago de las deudas, si bien no tiene una específica definición en el derecho sustantivo civil, aunque sí en el ámbito fiscal, se trata de un acto en virtud del cual el deudor transmite bienes de su propiedad al acreedor, a fin de que este aplique el bien recibido a la extinción del crédito de que era titular, actuando este crédito con igual función que el precio en la compraventa, dado que, según tiene declarado esta Sala en Sentencia de 7 de diciembre de 1983, bien se catalogue el negocio jurídico que implica como venta, ya se configure como novación o como acto complejo, *su regulación ha de acomodarse analógicamente por las normas de la compraventa, al carecer de reglas específicas, adquiriendo el crédito que con tal cesión se extingue, como viene dicho, la categoría de precio del bien o bienes que se entreguen en adjudicación en pago de deudas, ...*"».

Con relación a la *datio pro solvendo* reproduce la doctrina mantenida por el Tribunal Supremo en cuanto a la transmisión de la posesión con el encargo de aplicar el importe obtenido en su realización al pago de las deudas, sin extinción del crédito en su totalidad, «no generando en consecuencia el alcance de efectiva compraventa, que es atribuible por el contrario a la adjudicación en pago de deudas o *datio pro soluto*...».

En **Resolución de 25 de febrero de 2006**, el TEAC afirmaba que «Una vez sentando lo anterior, la segunda conclusión que podemos extraer de la jurisprudencia analizada es que las operaciones de dación en pago de deudas deben acomodar su regulación al régimen jurídico de la compraventa, al carecer de reglas específicas».

Por tanto, para el TEAC también en el ámbito tributario son de aplicación a la «dación en pago» las normas de la compraventa.

De todo lo anterior, se puede concluir que los elementos que caracterizan la dación en pago son:

1. Consentimiento del acreedor: bilateralidad.
2. Prestación distinta a la inicialmente convenida: onerosidad.
3. Extinción inmediata de la obligación: *causa solvendi*.

2. SITUACIÓN ACTUAL

2.A. Dación en pago/cancelaciones hipotecarias

Actualmente, dada la morosidad e insolvencia en las relaciones empresariales y particulares, la dación en pago se revela como una práctica habitual. La crisis económica actual ofrece contadas opciones para el cobro de créditos. Los acreedores o instan procedimiento judicial o aplican otras alternativas entre las que destaca en los últimos tiempos la dación en pago.

Una situación que se repite en este escenario de crisis es el constante incremento de la morosidad en el pago de las hipotecas. Ante esta situación, las entidades financieras o bien ejecutan judicialmente el bien inmueble (subasta y expulsión), o admiten la dación del inmueble en pago del crédito, de carácter señaladamente graciable por parte de las entidades financieras que ven peligrar el cobro de su crédito. La aplicación de esta figura exige la existencia de un acuerdo entre acreedor (entidad financiera) y deudor, cuyo fundamento jurídico se encuentra en el artículo 1.166 p.1 del CC que establece que «el deudor de una cosa no puede obligar a su acreedor a que reciba otra diferente aun cuando fuere de igual o mayor valor que la cosa debida». La entidad financiera es, pues, libre para aceptar o rechazar una proposición de dación en pago. La aceptación requiere de la realización de una nueva tasación de la vivienda por un experto independiente ajeno a la entidad financiera y un estudio que recoja la situación de pagos, amortizaciones, etc., en la que se encuentre la hipoteca. Aportándose documentación suficiente que acredite estar al corriente de los pagos referentes al consumo de energía –luz, gas y agua–, de la comunidad de propietarios y del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

El deudor transmitirá la vivienda de su propiedad a la entidad financiera para que esta la aplique al pago de su crédito, cancelando totalmente la hipoteca (efectos solutorios).

- Para la entidad financiera, la dación en pago del inmueble hipotecado ha sido una solución bastante ventajosa, puesto que no tiene que acudir a los Juzgados a solicitar el procedimiento de ejecución, lo que ya le supone un ahorro en términos económicos y temporales, obtiene el inmueble con mayor celeridad y quizás en mejores condiciones de lo que lo estaría después del lanzamiento judicial y evita provisionar la deuda fallida.

Hasta ahora muchos deudores han podido beneficiarse de esta solución, pero actualmente su adopción va a ser más complicada debido al endurecimiento de las normas del Banco de España sobre su provisionamiento. Desde el 30 de septiembre de 2010, fecha de entrada en vigor de la Circular 3/2010, de 29 de junio, del Banco de España, a entidades de crédito, de modificación de la Circular 4/2004, de 22 de diciembre, sobre normas de información financiera pública y reservada, y modelos de estados financieros, existe la obligación por parte de las entidades financieras de provisionar con el 30 por 100 los inmuebles adjudicados en pago de deudas que lleven en balance más de dos años y con el 20 por 100 aquellos que lleven más de un año. El Banco de España ya adelantó en el mes de febrero de 2010 que contemplaba elevar las provisiones al 30 por 100 para los activos inmobiliarios. Mantiene que la antigüedad de los inmuebles en el balance es un «inequívoco» indicio de deterioro y que «en ningún caso la entidad retrasará el reconocimiento de este deterioro». Y añade que las coberturas para los activos que permanezcan en balance más de 24 meses podrán sustituirse por las que se pongan de manifiesto mediante una tasación relativa al momento a que se refieren los estados financieros. En ningún caso, el importe de cobertura será inferior al estimado para los activos que permanezcan en balance más de 12 meses.

Declara también que «Salvo en muy raras circunstancias y con clara evidencia, la recepción de activos en pago de deudas no dará lugar al reconocimiento de ganancias ni, en su caso, a la liberación de coberturas de los activos financieros aplicados, cuando previamente estos hubiesen sido calificados como *activos dudosos*».

La nueva normativa señala que el valor por el que deben ser reconocidos los activos recibidos en dación en pago «será el menor importe entre el valor contable de los activos inmobiliarios aplicados, es decir, su coste amortizado y el valor de tasación de mercado del activo recibido en su estado actual, menos los costes estimados de venta, que en ningún caso serán inferiores al 10 por 100 del valor de tasación en estado actual».

- La dación también está siendo beneficiosa para la Hacienda Pública, quien en un breve lapso de tiempo percibe ingresos derivados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) cuando se compra con la hipoteca, cuando se entrega el inmueble en pago de esa hipoteca y cuando la entidad financiera pone de nuevo ese inmueble en el mercado (las comunidades autónomas han ido elevando el tipo desde el 6,5% hasta situarlo por encima de 9% en una transmisión con hipoteca).

En las daciones se produce la sujeción al Impuesto sobre Transmisiones al producirse la dación al acreedor y cuando el acreedor vende el inmueble. Por contra, las ejecuciones solo tributan una vez y lo hacen con base en el valor de adjudicación. Los tipos de las ejecuciones se aplican a bases inferiores. Además, se benefician del remate «a calidad de ceder», mediante el cual el adjudicatario dispone de un plazo para «hacer el pase» a un comprador final pagando el impuesto una sola vez.

- El deudor acude a la dación en pago como última alternativa, ante un mercado paralizado y con las vías de financiación cerradas para potenciales compradores. Consciente de que el valor de su vivienda es bastante inferior a lo que él pago en su adquisición, se encuentra con unas normas fiscales que calculan el valor de transmisión de la vivienda en función del importe total de la deuda cancelada, importe que se ve incrementado por el devengo de unos elevados intereses de demora y por la acumulación de costas. De lo anterior, resulta que el valor del inmueble no solo es superior al valor de mercado, sino que va aumentando día tras día. De ahí la conveniencia de la celeridad a la hora de realizar la operación, rapidez que depende del acreedor. Con todo, la dación evita la posible infravaloración del inmueble en una subasta y la existencia de un crédito vivo.

Con lo que su situación es bastante precaria; no puede pagar la hipoteca, posiblemente no esté en condiciones de pagar la deuda tributaria, con lo que se encontrará de nuevo en una situación de morosidad, solo que ahora su acreedor será la Hacienda Pública, de lo que no podrá adquirir bienes ni obtener financiación hasta que se ponga al día en sus obligaciones tributarias.

Así, los que venden y obtienen ganancias reales por la venta de la vivienda habitual, si reinvierten el importe obtenido no tributan por la ganancia obtenida, mientras que los que se ven obligados a dar en pago su vivienda por no poder hacer frente a las cuotas han de pagar por las ganancias que obtengan.

2.B. Consecuencias de la actual regulación hipotecaria en nuestro país

La dación en pago de la vivienda habitual para cancelar la hipoteca puede que no sea la más deseable ni para la entidad financiera, cuya actividad no consiste en adquirir inmuebles, ni para el deudor que se queda sin vivienda. Aunque, con esto, la entidad financiera se libra de tener que acudir a un procedimiento judicial de ejecución hipotecaria cuya inversión en esfuerzo y tiempo es mayor; y, por otro lado, el deudor ve saldado su crédito.

Sin embargo, la realidad estaba demostrando que el procedimiento judicial de ejecución hipotecaria aportaba una mayor rentabilidad para la entidad puesto que se estaba adjudicando el inmueble en subasta judicial al 50 por 100 del valor de la subasta y lo estaba revendiendo después a un precio mayor, manteniendo vivo el crédito pendiente. En el panorama español uno de los aspectos diferenciales respecto de los países de nuestro entorno es el que se produce al subastar las viviendas de quienes no pueden hacer frente al pago de las cuotas. Si la subasta quedaba desierta (supuesto frecuente dado el escenario de crisis) la entidad financiera titular de la hipoteca tenía derecho a quedarse el inmueble desde el 50 por 100 del valor de su tasación original. Ninguna entidad financiera pagaba más del mínimo exigido. En consecuencia, era esta cifra, y no el valor actual del inmueble en el mercado, la que se descontaba de la deuda del deudor antes de seguir reclamándole nuevos pagos.

El Real Decreto-Ley 8/2011, de 1 de julio, ha elevado el valor mínimo por el que los bancos pueden adjudicarse los inmuebles subastados del 50 al 60 por 100 del valor de tasación actualizado. Asimismo, ha bajado del 30 al 20 por 100 el depósito previo necesario para participar en una subasta, con el objetivo claro de facilitar el acceso a un mayor número de potenciales compradores. Y ha

eliminado la posibilidad de que en determinados casos el acreedor pudiera adjudicarse el bien, incluso por debajo de esos límites.

Desde el Colegio de Registradores de la Propiedad recuerdan, además, que el banco puede vender los inmuebles más tarde a un precio superior, incluso superando el total del crédito pendiente, y aun así, seguir exigiendo la deuda al ejecutado.

Una nueva tasación del precio de mercado del inmueble y la aceptación del 100 por 100 del valor a la hora de descontar la deuda podría resultar más apropiado. Esta es una de las tesis defendidas por la Audiencia de Navarra en su sentencia a favor del cliente.

Así, el **Auto de la Audiencia Provincial (AP) de Navarra de 17 de diciembre de 2010**, Sección Segunda, resuelve con base en los siguientes hechos: se procede a la ejecución hipotecaria de una vivienda por impago de crédito. Ante el impago de las cuotas pactadas, el banco ejecutante da por resuelto el contrato y solicita su ejecución, pidiendo que se saque a subasta la finca hipotecada. Declarándose desierta la subasta interesó se dictara auto de adjudicación a favor del banco ejecutante. Después alega que el precio en la subasta judicial es inferior a la garantía hipotecaria y exige la persistencia de una deuda por el remanente.

Ahora bien, el banco tasó la vivienda en escritura de préstamos con garantía hipotecaria en una cantidad superior al principal del préstamo, por lo que la juzgadora de instancia entendió que no era procedente continuar con la ejecución, por entender que el valor de la finca, no obstante el resultado de la subasta, es suficiente para cubrir el principal de la deuda e incluso superior, siendo circunstancial el que la subasta, al haber resultado desierta, tan solo sea adjudicada en una cantidad inferior a la deuda.

No constando en las actuaciones otro valor de tasación de la finca (no se acredita el valor real de la finca, en cuanto a que sea inferior a la que fue fijada en su momento), que no sea el que consta en la escritura de préstamo con garantía hipotecaria, la Sala considera que la entrega de la finca es suficiente para cubrir más del principal reclamado.

A continuación, la Sala se permite la siguiente reflexión: entiende que si bien la actuación del banco se ajusta a la literalidad de la ley y tiene derecho a solicitar lo que ha solicitado, el hecho de que la finca hoy por hoy tenga un valor inferior al que en su día se fijó como precio de tasación a efectos de subasta se debe a la mala gestión del sistema financiero del que resultan protagonistas las entidades bancarias (hipotecas basuras del sistema financiero norteamericano). Entiende que «moralmente es rechazable que se alegue para intentar continuar la ejecución la pérdida de valor de la finca que servía de garantía al préstamo, que no se hubiera concedido si no hubiera tenido un valor suficiente para garantizar el préstamo concedido, que fue fijado por la entidad bancaria ahora ejecutante, o cuando menos aceptado, siendo que dicha pérdida de valor es directamente achacable a la crisis económica, fruto de la mala praxis del sistema financiero».

Ante estos hechos, considera la Audiencia que cuando el banco es el financiador, tasador y subastador no puede imponer consecuencias negativas del ciclo económico sobre el deudor que no

ha controlado ninguno de estos hechos. Así, cóbrese de la vivienda lo que pueda y olvídense del resto de la deuda generada solo por su falta de pericia financiero-profesional. Añade que los bancos no pueden generar una burbuja inmobiliaria ganando dinero con su generación y pretender trasladar los efectos negativos del pinchazo de la burbuja al deudor que no tuvo control alguno sobre la generación y pinchazo de la burbuja.

Otro Auto dictado en junio de 2010 por la AP de Ciudad Real ya admitió el embargo del inmueble como pago único para saldar cuentas con el acreedor ⁴.

Por lo demás, con fecha de 28 de enero de 2011, la Sección Tercera de la misma AP de Navarra ha acogido la tesis negativa, en clara contradicción con la Sección Segunda. Así, el deudor responde de la hipoteca con todos sus bienes presentes y futuros, con independencia de que el acreedor haya tasado de forma poco profesional la vivienda e inducido a error de apreciación a su cliente y deudor hipotecado. En este caso, ha dado la razón al banco, que en ambos casos era el BBVA. El Auto dictado por la Sección Segunda fue recurrido por la entidad BBVA y ha sido rechazado por la Sección Segunda de la AP de Navarra este recurso contra el auto del mismo tribunal que consideraba suficiente la entrega de la vivienda para saldar la deuda hipotecaria.

En la contestación a la demanda ha argumentado la Audiencia que a qué se refiere el BBVA cuando habla de motivación «extravagante», a no ser que se refiera a que «hoy por hoy no es mayoritaria». Argumenta el tribunal que la motivación del auto ha estado fundada en derecho y señala que con posterioridad al auto recurrido otros órganos jurisdiccionales se han pronunciado en los mismos términos, incluso un Juzgado de Sabadell ha planteado una cuestión de inconstitucionalidad y se ha abierto «un intenso debate social y doctrinal».

Esta resolución de la AP indica que con los datos obrantes en la causa «entre otros la propia valoración del inmueble dada, aceptada e impuesta por el BBVA a efectos de subasta», se consideró que el crédito «ya estaba satisfecho», puesto que la entidad financiera no acreditó que la vivienda valiera menos ahora que en el momento de la concesión del préstamo. Y, lo que es fundamental, añade que «no parece irrazonable o arbitrario mantener que, si el banco se queda con un inmueble, que él mismo valora en una cantidad superior al principal del préstamo, al menos en dicha parte el crédito está resarcido» ⁵.

⁴ Auto del Juzgado de lo Mercantil n.º 3 de Barcelona de 26 de octubre de 2010: resuelve acerca de una pareja de jubilados que se declaran en concurso voluntario de acreedores. Con sus bienes y derechos se paga una parte de sus deudas, subsistiendo una cantidad de pasivo. El Juzgado entiende que procede concluir el concurso, dado que no se puede extinguir a las personas físicas ni se las puede someter a la muerte por hambre ni a la indigencia ni a la pendencia indefinida o eterna de la solicitud de reapertura del concurso de acreedores. Por ello, el Juzgado considera concluido el concurso y el banco no puede recuperar la deuda pendiente, salvo que en el futuro la pareja venga a mejor fortuna. Con ello, considera el órgano judicial que se respeta el artículo 1.911 del CC y los objetivos de la legislación concursal (razonable satisfacción de los acreedores, posibilidad de reorganización económica del deudor y finitez temporal del proceso concursal).

⁵ Recientemente dos sentencias sobre un tema que puede tener conexión: los Tribunales condenan a bancos por engañar a sus clientes con productos financieros vinculados a Lehman Brothers [caso Bankinter-Lehman Brothers (Juzgado de Primera Instancia n.º 87 de Madrid, 9 de marzo de 2010)] y caso Banco Espirito Santo-Lehman Brothers (Juzgado de Primera Instancia n.º 37 de Madrid, 8 de febrero de 2011). Nos podemos plantear la siguiente reflexión: las hipotecas basadas en viviendas sobrevaloradas por los tasadores de los propios bancos y cajas no son una forma de engaño al cliente que debería ser perseguida por los tribunales.

Bien es cierto que, conforme a la legislación vigente en nuestro país, quien adquiere una vivienda, pide un crédito y lo garantiza a través de una hipoteca se compromete a pagar ese crédito incluso después de que la vivienda sea vendida en subasta judicial. Convendría recordar la legislación aplicable a la inmensa mayoría de los créditos hipotecarios, partiendo del artículo 1.911 de nuestro CC, el cual establece el esencial principio de responsabilidad patrimonial universal –el deudor responde de sus obligaciones con todos sus bienes, presentes y futuros–. Por su parte, el artículo 105 de la Ley Hipotecaria (1946) dispone que «la hipoteca no alterará la responsabilidad personal ilimitada del deudor que establece el artículo 1.911 del Código Civil».

En España no se contempla, pues, la dación de vivienda en pago de crédito hipotecario ⁶.

Otra cosa ocurre en los países de nuestro entorno (Francia, Reino Unido, Alemania) y en 11 de los 50 estados de Estados Unidos donde el deudor que no puede afrontar el crédito se la da a la entidad financiera para que la venda o subaste, pero con ello extingue completamente su deuda.

Así en Estados Unidos, donde la crisis financiera también ha provocado una ola de desahucios en lo que se conoce como el efecto sonajero, basta con enviar a la entidad bancaria las llaves del inmueble dentro de un sobre para acabar con toda responsabilidad.

Cosa distinta sucede en España donde si el precio de la subasta judicial no alcanza para cubrir la deuda (lo que sucede actualmente en muchos casos dadas las altas tasaciones realizadas en su día por las entidades financieras frente al valor de mercado actual de la vivienda), se le sigue persiguiendo hasta que pague la deuda restante.

Detrás de todo esto se encuentra el valor de tasación otorgado por el banco a la hora de conceder el crédito hipotecario. En parte de Estados Unidos y en algunos países de la Unión Europea en caso de fallido del deudor solo va a cobrar del valor de ejecución (venta, subasta, etc.) de la vivienda, de ahí que se pretenda ajustar lo más posible ese valor de tasación. En cambio, en España los bancos pueden cobrar con el valor del bien, pero también con los bienes y derechos presentes y futuros del deudor. Es más, las sociedades de tasación de bancos y cajas han realizado tasaciones por encima del valor real del inmueble que se hipotecaba (hipotecas basura).

2.C. Debate social

Desde diversos foros, entre ellos la Plataforma de Afectados por la Hipoteca, se ha solicitado la modificación del sistema español por motivos de justicia material y humanidad. También, UGT solicitó del Gobierno que la modificación del modelo español de ejecución hipotecaria se colocara sobre la mesa de negociación del diálogo social. El portavoz de Facua solicitó una modificación de la Ley Hipotecaria. La FEMP ha pedido al Gobierno que realice los cambios legislativos necesarios

⁶ Únicamente una entidad financiera concede un préstamo que incluye de serie la dación en pago sobre un 80 por 100 del valor de tasación del inmueble, aunque no parece que esta sea la tónica que vaya a seguir el resto de entidades financieras.

para aprobar la dación en pago, si no con carácter retroactivo, sí como cláusula de las futuras hipotecas. La OCU también solicitó una modificación del sistema normativo para que sea suficiente el embargo de la vivienda para saldar la deuda hipotecaria, después de que la AP de Navarra se haya pronunciado en este sentido. La Defensora del Pueblo también ha pedido un cambio en el sistema hipotecario. ADICAE presentó el pasado día 30 de marzo a la mesa del Congreso una proposición de ley para regular la «dación en pago».

Dicho cambio estaría orientado, pues, a garantizar la «dación en pago», en las próximas hipotecas que se negocien en España, de modo que los deudores puedan devolver el inmueble al banco y que ello sea suficiente para extinguir sus deudas.

Con el texto actual de la ley, los bancos, además de recibir un inmueble como pago, pueden embargar otros bienes de sus deudores hipotecarios, incluyendo sus salarios e ingresos bancarios hasta completar el importe total de la deuda (puesto que normalmente el valor de adjudicación del inmueble en el remate judicial es menor al importe de dicha deuda).

En el lado contrario, los bancos argumentan que si existiera la dación de vivienda en pago de hipoteca fallida se concederían menos créditos hipotecarios y las hipotecas serían más caras, se haría peligrar la solvencia de los bancos y disminuiría la disponibilidad de dinero para conceder préstamos. Ante el peligro de salir perdiendo si el precio de la vivienda cae, la banca exigiría más dinero y mayores garantías para conceder un crédito sobre un inmueble. La posibilidad de la dación en pago obligaría a los bancos a medir su estrategia crediticia, a las tasadoras a no inflar las valoraciones inmobiliarias y a los vendedores a rebajar los precios. Además, las entidades financieras dejarían de conceder créditos por el 100 por 100 de la tasación, tal y como siguen haciendo, y endurecerían las condiciones del préstamo. Para asegurarse el reembolso del crédito, reducirían los tiempos de amortización y las cantidades prestadas y, finalmente, a los propietarios a rebajar los precios. Está claro que esta figura obligaría a vigilar más la solvencia del deudor.

El conjunto de partidos ha acabado por rechazar la proposición de ley propuesta por Izquierda Republicana-IU-Iniciativa por Cataluña en el Pleno del Congreso de los Diputados, el pasado 22 de febrero, para aprobar saldar la deuda hipotecaria con la entrega de la casa. Se argumentaba por parte de PSOE, PP, CiU y PNV que las nuevas reformas en materia hipotecaria de este planteamiento invaden las competencias de las comunidades autónomas y se pasan de «intervencionismo». Incluso la ministra de Economía, Elena Salgado, apelaba a la doble garantía hipotecaria como ejemplo de fortaleza del modelo económico español.

Pese a la regulación legal, la dación ha sido una práctica real estos años, sobre todo en el caso de endeudados insolventes en los que la entidad financiera sabía que jamás recuperaría el total del préstamo, caso muy frecuente de extranjeros que volvían a su país.

Algunas asociaciones de consumidores, como Aesco, han negociado con éxito daciones en pago conjuntas de centenares de hipotecados. También los promotores han recurrido con suma frecuencia a ella, al canjear sus activos inmobiliarios por deuda.

3. INCIDENCIA DE LOS DISTINTOS TRIBUTOS

3.A. Esquema general

La constatación de esta práctica impone abordar como paso siguiente los tributos que gravan esta operación, los cuales deben ser tomados en consideración y ponderados a la hora de optar por la dación en pago como medio de extinción de las obligaciones.

La dación en pago pretende cancelar deudas civiles (lo «dado en pago» son elementos «no afectos a actividades económicas»), deudas mercantiles (lo «dado en pago» son elementos «afectos a actividades económicas») o deudas tributarias.

Las deudas civiles son aquellos débitos surgidos de relaciones obligacionales en las que el deudor no tiene la condición de empresario o profesional, o en el caso de que sí ostente esta condición no actúe como tal, esto es, que en la gestión de su patrimonio personal entregue bienes no afectos a actividades económicas. Se englobarían aquí los préstamos hipotecarios concertados por particulares. Para cancelar la hipoteca, el deudor-particular «da» el inmueble sobre el que se ha constituido la misma y que forma parte de su patrimonio personal, con ello cancela la deuda.

Por contra, las deudas mercantiles surgen de relaciones obligacionales en las que el deudor tiene la condición de empresario o profesional. Para cancelar sus deudas «da» al acreedor bienes afectos a su patrimonio empresarial o profesional.

La calificación de la deuda, civil o mercantil, determinará la sujeción de la operación a unos u otros impuestos.

1. Consecuencias fiscales para el acreedor:

- a) Tributará en el ITPAJD o en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) en función de la condición, particular o empresario, del sujeto que realiza la dación en pago.
- b) Si la tributación se produce en el IVA, tributará en el ITPAJD modalidad Actos Jurídicos Documentados (AJD) (actos inscribibles).
- c) Por la ganancia o pérdida patrimonial se producirá la sujeción al Impuesto sobre Sociedades (IS) o al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), en función de si tiene la condición de persona jurídica o física.

2. Consecuencias fiscales para el deudor:

- a) Tributación en el IS o en el IRPF, por la ganancia o pérdida puesta de manifiesto, en función de que se trate de persona jurídica o física.

- b) Si el bien inmueble dado en pago es urbano se producirá la sujeción al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU).

3.B. Variaciones patrimoniales

1. Variaciones patrimoniales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades derivadas de la cancelación tanto de deudas civiles como mercantiles

- a) Por diferencia entre valor de transmisión y valor de adquisición

Analicemos las variaciones patrimoniales que la dación en pago pone de manifiesto. En una dación en pago nos encontramos que una misma convención (por ejemplo, cancelación de hipoteca mediante transmisión de inmueble, entrega de un elemento patrimonial para cancelar una deuda con un proveedor o una deuda con el banco, etc.) pone de manifiesto dos alteraciones patrimoniales determinantes de ganancias o pérdidas en las personas del acreedor y del deudor.

La cancelación de una obligación de contenido económico mediante la dación en pago puede generar alteraciones en la composición del patrimonio del acreedor y del deudor determinantes de dos ganancias y/o disminuciones patrimoniales sujetas al IRPF⁷ y al IS en función de la cualidad del sujeto pasivo, persona física o jurídica (en términos generales).

Puesto que la ganancia o pérdida se cuantifica por la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición, cuestión fundamental, por tanto, será la de la determinación de los valores de adquisición y transmisión determinantes de la existencia de una ganancia o pérdida patrimonial. La fijación de estos valores es una cuestión controvertida tanto desde la perspectiva del deudor como del acreedor del crédito.

• **Desde el punto de vista del acreedor**, se discute que por aplicación de las normas de la compraventa el crédito que con la cesión se extingue adquiere la categoría del precio del bien o bienes que se entregan en adjudicación en pago de deuda. Por tanto, no se produce una variación en el valor del patrimonio como consecuencia de la dación determinante de la sujeción a tributación.

Respecto de esta cuestión es ilustrativa la **STS de 4 de junio de 2009** (NFJ035561) que resuelve en casación acerca de la posibilidad de efectuar la Administración una comprobación de valores de unas fincas transmitidas mediante dación en pago para cancelar unas deudas contraídas con el banco a efec-

⁷ Conforme al artículo 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: «Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel, salvo que por esta ley se califiquen como rendimientos».

Artículo 34 de la LIRPF: «Importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales. Norma general.

1. El importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será:

a. En el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales».

tos de determinar la existencia o no de una alteración patrimonial gravable. Sostiene la recurrente (entidad mercantil banco X titular del crédito) que estamos ante un supuesto de dación en pago, que tiene como efectos la cancelación de la deuda, por el mismo valor que los bienes recibidos. Por lo que, definiendo, no hubo aumento de patrimonio puesto que el valor de los bienes solo puede corresponderse con el montante de la deuda.

Mantiene, por contra, la Inspección que ha existido un incremento de patrimonio por la diferencia entre el valor de mercado de los bienes dados y el importe de la deuda que se cancela. En este caso concreto, el valor de los bienes dados en pago era superior al valor del crédito.

Sostiene la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS:

«En modo alguno se ha discutido que estemos ante un supuesto de dación en pago, ... más pretende la parte recurrente trasladar al ámbito fiscal los efectos que civilmente se producen con dicho negocio. En este ámbito la transmisión de los bienes al acreedor conlleva la extinción de la deuda, actuando el crédito con la misma función que el precio en el contrato de compraventa. Mas como pone en evidencia la sentencia de instancia, ello no impide la comprobación fiscal; *el negocio consensual entre partes privadas, que tiene su campo de eficacia en la esfera privada en la que se produce, en modo alguno puede alterar las reglas reguladoras del impuesto, ni tampoco vincular a terceros ajenos a dicho convenio, en este caso la Hacienda Pública, la cual viene obligada a aplicar las normas fiscales reguladoras del impuesto, so pena de conformarse los propios interesados a voluntad las cargas fiscales o, aún peor, dejar portillos abiertos a posibles fraudes; la Hacienda Pública ha de aplicar las normas que ya hemos visto y transcrito de concurrir los presupuestos fácticos previstos, como a nuestro entender es el caso, y en el legítimo ejercicio de las potestades que legalmente le corresponde, artículo 52 de la LGT, verificar mediante la comprobación el valor real de los bienes que vienen a alterar la composición del patrimonio, y en su comparación determinar si hubo o no incremento o disminución patrimonial*, tal y como actuó. Sin que dichas normas, puedan verse alteradas a conveniencia de las partes, que la dación en pago produce en el ámbito civil los efectos que la parte actora preconiza, no se discute, mas lo que le está vedado es pretender trasladar dichos efectos a un ámbito que resulta ajeno a aquel, el fiscal, que posee una regulación que le es propia, por lo que ante la variación patrimonial podía y debía comprobar la Administración Tributaria, y, en su caso, proceder en consecuencia. Por tanto de verificarse, como se hizo la alteración patrimonial, y por exigencia legal, atendiendo al valor real, en este caso, de los bienes que ingresan en su patrimonio en sustitución del citado crédito, lo procedente es actuar como así se hizo, computando el incremento patrimonial y la consecuente liquidación».

De lo anterior, se concluye que se produce una ganancia patrimonial por la diferencia entre el valor comprobado de la finca en el momento de la adjudicación y el valor del crédito, operando el valor comprobado como valor de transmisión. No se puede dejar la determinación del valor de transmisión a la libertad de las partes.

Esto es, el valor de los bienes, a efectos tributarios, no se corresponde con el crédito vivo, sino que por aplicación de las normas que rigen esta materia ante la variación patrimonial se debe proceder a comprobar el valor real de los bienes que ingresan en el patrimonio y que son determinantes de un incremento gravable.

En definitiva, hablamos de la indisponibilidad de la deuda. El origen legal y el carácter imperativo del tributo explican el principio de indisponibilidad del mismo, formulado por el artículo 18 de la Ley General Tributaria (LGT) ⁸.

Otro pronunciamiento representativo en similares términos es el de la **Sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de octubre de 2001** (NFJ011404), respecto del pago de dividendos a los socios mediante la adjudicación de fincas pertenecientes a una sociedad, calificándose la operación como dación en pago y no permuta ⁹ y poniéndose de manifiesto una alteración patrimonial que genera un incremento patrimonial. Afirma la Sala que «por aplicación analógica de las normas de la compraventa a la dación en pago nos encontramos con que la dación del inmueble en pago del dividendo es una auténtica transmisión onerosa y, por lo tanto, resultaba de aplicación el artículo 20.4 de la Ley 44/1978 cuando disponía que "El importe de los incrementos o disminuciones de patrimonio será: 1.º En el supuesto de enajenación onerosa... la diferencia entre los valores de adquisición y enajenación de los elementos patrimoniales"».

Nuevamente, el acreedor defiende la aplicación de las normas de la compraventa; por tanto, que el valor de los bienes dados en pago se corresponde con el saldo de la deuda y, en consecuencia, la no existencia de una plusvalía gravable.

No obstante, declara la Sala que «el valor de adquisición es justamente el valor del dividendo reconocido (...) mientras que el valor de enajenación, contrariamente a lo que en la demanda se dice, no es ese mismo importe en que aleatoriamente fijaron la sociedad y los socios el valor de los inmuebles como dación en pago sino el verdadero valor de los inmuebles entregados a cambio en ese momento, que constituyen "el precio" de la "enajenación de los dividendos pasivos" que no otra cosa supone o conlleva la dación en pago controvertida en el presente caso».

La determinación de ese incremento se efectúa, por tanto, por la diferencia entre el valor real de la finca en el momento de la adjudicación, como valor de enajenación y el crédito por los dividendos a percibir, como valor de adquisición.

• **Desde la perspectiva del deudor**, que realiza la dación en pago, por deuda propia o de tercero, hay que hablar, también, de una alteración patrimonial determinada por la diferencia entre el

⁸ Artículo 18 de la LGT. «Indisponibilidad del crédito tributario. El crédito tributario es indisponible salvo que la ley establezca otra cosa».

⁹ Merece destacarse la Resolución de 14 de octubre de 2009, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, en el recurso interpuesto contra negativa del registrador interino de la propiedad de Berja, a practicar la inscripción derivada de una escritura de dación en pago de deuda mediante cesión de derechos derivados de contrato de permuta.

La situación fáctica viene representada por una cesión en permuta de «A» a «B» de un terreno a cambio de recibir en contraprestación varias parcelas futuras. «A» cede a «C» sus derechos y obligaciones en la citada permuta en pago de una deuda entre ambos.

La cuestión reside en la calificación de la operación como cesión de contrato (en la que resultaría necesario el consentimiento de «B») o cesión de crédito (en la que no sería necesario dicho consentimiento).

Se resuelve que puesto que «A» ha entregado y transmitido su finca a favor de «B», mientras que «B» todavía no ha cumplido su parte en la permuta. Siendo el contrato de permuta inicialmente un contrato sinalagmático y de prestaciones recíprocas, consecuencia del cumplimiento de una de las partes de aquello a lo que venía obligado contractualmente, ha hecho desaparecer el carácter sinalagmático al no existir reciprocidad ya de obligaciones y subsistir solo la de «B». En consecuencia, no es una cesión de contrato, sino de derechos.

valor de transmisión y el valor de adquisición. La cuestión a determinar es si el valor de transmisión ha de coincidir con el valor comprobado/tasado del elemento dado en pago o con el valor del crédito que se cancela. Nuevamente la cuestión es controvertida por cuanto también aquí se discute que el valor de los bienes dados en pago es el valor del crédito que con la dación se extingue, por aplicación analógica de las normas de la compraventa.

Sin embargo, no es esta la postura mantenida por el TS. La **STS de 18 de septiembre de 2009** (NFJ035702) resuelve acerca de un delito contra la Hacienda Pública por omisión en la declaración-liquidación del IS del incremento patrimonial originado por la dación en pago de una finca que sirvió para el pago de una deuda. Considera el Tribunal que:

«El valor de enajenación se estimará en el importe real por el que dicha enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán, en su caso, los gastos y tributos a que se refiere la letra c) de este apartado, en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.

Pues bien, en el caso de la dación en pago ese "importe" no puede ser otro que el efectivamente «obtenido» por el propietario deudor que es precisamente la extinción de sus deudas, sin perjuicio de las reducciones por gastos y tributos por él satisfechos.

Por eso dijimos en la Sentencia 685/2004, de 26 de mayo, que los ingresos obtenidos mediante la realización y venta de inmuebles no generarán un beneficio concreto a los accionistas, porque se destinó al pago de deudas, no significa que no fueran auténticos ingresos generadoras de la obligación tributaria.

Ese importe, o real beneficio, es el relevante. Obviamente aunque el precio de mercado de la cosa, que da en pago, sea muy inferior. No cabe confundir valor con precio. En cualquier caso esa diferencia entre el valor potencial de mercado y el real obtenido evidencia un beneficio que integraría también el incremento patrimonial.

El importe real obtenido lo determina la cuantía de la deuda que se da por extinguida. Intranscendente ha de ser que esa deuda sea exclusiva del sujeto pasivo del impuesto dueño de la cosa, o que sea compartida con otros, si esa cotitularidad es solidaria».

Es representativa la **Resolución del TEAC de 26 de septiembre de 2003** (NFJ015611). En esta cuestión se plantea si se debe incrementar la base imponible del IS como consecuencia de una dación en pago, de dos inmuebles sobre los que la interesada había constituido una hipoteca en garantía de las obligaciones contraídas por una sociedad vinculada, de una deuda contraída con el banco.

El TEAC «llega a la conclusión de que en el patrimonio de la interesada se produce una alteración patrimonial por la entrega-transmisión de dos bienes inmuebles de su propiedad, dados en pago, y la adquisición-subrogación simultánea de un derecho de crédito. En este sentido se debe tener en cuenta que la interesada no paga una deuda propia sino la de un tercero, siendo la consecuencia jurídica de esta subrogación de un tercero en los derechos del acreedor, en virtud del artículo 1.212 del Código Civil, la transferencia al subrogado del crédito contra el deudor».

Por lo anterior, el Tribunal considera correcta la calificación de la operación como incremento de patrimonio derivado de la alteración patrimonial producida, teniendo en cuenta que la interesada satisfizo la cantidad adeudada por un tercero mediante la dación en pago de dos locales cuyo valor neto contable era inferior al importe del crédito, resultando, por tanto, correcta la cuantificación del incremento de patrimonio, en virtud del artículo 131 del Reglamento del IS.

La ganancia patrimonial se cuantifica por la diferencia entre el valor de transmisión (representado por el crédito que se adeuda) y el valor de adquisición actualizado (valor neto contable: precio de adquisición – amortizaciones acumuladas).

Del pronunciamiento del TS y del TEAC, en unanimidad de criterio, se desprende que el bien se entiende transmitido por el importe de la deuda que se cancela, que es el obtenido por el deudor; la cancelación de sus deudas.

La perspectiva cambia respecto del acreedor, lo que opera como precio de adquisición de la compraventa para la entidad financiera, el crédito, necesariamente se ha de corresponder con el valor de transmisión para el sujeto que realiza la dación. También lo sostenido respecto de la base imponible del IVA avala esta solución. La Resolución del TEAC de 15 de febrero de 2006 (NFJ022948) (más adelante comentada) mantiene que, en las daciones en pago, la base imponible del IVA que se repercute por el deudor está constituida por el valor de la contraprestación, esto es, la cuantía de la deuda que se extingue mediante la dación. Luego, si el valor de la contraprestación es para el IVA el crédito, en el IRPF, por un elemental principio de congruencia, para el deudor opera el mismo concepto.

La cancelación del crédito, consecuencia de la dación en pago, origina una pérdida en el patrimonio del deudor. Para el caso de que el valor de tasación, efectuada en el momento de la dación, sea mayor que el valor de adquisición se origina una pérdida en el patrimonio del deudor. La diferencia con la pérdida originada por la dación absorbe la ganancia originada por la diferencia entre el valor de tasación y el valor de adquisición. Si el valor de tasación es inferior al de adquisición se origina una pérdida que absorbe la pérdida originada por la dación en pago.

Realicemos una simulación:

Activos	Pasivos
200 (varios)	100 (crédito)
120 (inmueble)	

Con la dación se origina una pérdida de 20.

Valor adquisición	Valor tasación	Valor transmisión	Pérdida
110	120	100	10
130	120	100	30

Lo mismo hay que concluir cuando lo dado en pago es inferior al valor de la deuda pendiente. En estos casos se ha producido una quita determinante de una disminución patrimonial en el acreedor por la diferencia entre el valor de lo entregado y el valor del crédito.

La cancelación del crédito, consecuencia de la dación en pago, origina una ganancia en el patrimonio del deudor. Para el caso de que el valor de tasación, efectuada en el momento de la dación, sea mayor que el valor de adquisición, se origina una ganancia en el patrimonio del deudor que absorbe la ganancia originada por la dación. Por contra, si el valor de tasación es inferior al valor de adquisición, la diferencia entre el importe del crédito y el valor de adquisición origina una ganancia, menor que en el caso anterior, absorbiendo la diferencia entre la ganancia en el patrimonio y la citada pérdida originada por la diferencia entre el valor de tasación y el de adquisición.

Realicemos una simulación:

Activos	Pasivos
200 (varios)	100 (crédito)
70 (inmueble)	

Con la dación se origina una ganancia de 30.

Valor adquisición	Valor tasación	Valor transmisión	Ganancia
50	70	100	50
85	70	100	15

No obstante, la dación resulta más onerosa, puesto que el valor de transmisión que aparece en la escritura de dación en pago para cancelar la hipoteca suele ser la responsabilidad hipotecaria, que es superior al valor de la propia hipoteca. Con lo cual, la posible ganancia patrimonial generada por la dación en pago será mayor.

Las ganancias y disminuciones patrimoniales derivadas de la transmisión de bienes o derechos se integran o compensan entre sí constituyendo la denominada base imponible del ahorro. Los saldos negativos pueden ser compensados con los positivos de los cuatro siguientes años (art. 49 LIRPF).

Tributan hasta 6.000 euros al tipo fijo de 19 por 100 y desde 6.000,01 euros en adelante al tipo fijo del 21 por 100 (arts. 66 y 76 LIRPF).

Si se trata de la transmisión de un elemento patrimonial afecto se cuantificará una ganancia o pérdida patrimonial, que no se incluirá entre los rendimientos de la actividad económica (art. 28 LIRPF). No se aplican los coeficientes de abatimiento de la disposición transitoria 9.^a. Serán de aplicación los coeficientes de corrección monetaria en la transmisión de bienes inmuebles afectos, a que hace referencia el artículo 15.9 a) del TRLIS que cada año aprueba la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

En el IS si lo dado en pago constituye «activo no corriente» y se trata de bienes inmuebles se podrán aplicar los coeficientes de actualización monetaria previstos en el artículo 15.9 a) del TRLIS. Por contra, si se trata de activos corrientes no se aplicarán esos coeficientes de actualización.

b) Ganancia patrimonial que no deriva de una transmisión previa

El importe de la ganancia o pérdida patrimonial que no derive de una transmisión previa se valorará conforme al artículo 34 de la LIRPF/artículo 15.3 del TRLIS por el valor de mercado de los elementos patrimoniales. No obstante, no concurren aquí los elementos que caracterizan la dación en pago.

c) Supuestos de exención en el IRPF

El contribuyente persona física que vende su vivienda habitual podrá beneficiarse de la exclusión del gravamen puesto de manifiesto en esa operación, siempre que reinvierta el importe obtenido en la transmisión en la adquisición de una nueva vivienda habitual (art. 38 LIRPF). El sujeto que da su vivienda habitual en pago de un crédito obviamente no va a estar en condiciones de adquirir una nueva vivienda habitual y beneficiarse de ese no gravamen. Veamos si se les puede aplicar alguna de las exenciones por la plusvalía generada en el IRPF.

De las exenciones contempladas en el artículo 33.4 de la LIRPF únicamente serían de aplicación a un número muy reducido de contribuyentes las dos últimas:

Las ganancias que se pongan de manifiesto como consecuencia de la transmisión por personas mayores de 65 años o en situación de dependencia severa o gran dependencia de su vivienda habitual.

Y las puestas de manifiesto por el pago mediante bienes del Patrimonio Histórico Español inscritos en el Inventario General de Bienes Muebles o en el Registro General de Bienes de Interés Cultural.

d) Valoración de las operaciones vinculadas en el IRPF/IS/IVA

La dación en pago de deuda puede operarse entre personas o entidades en las que exista una relación de vinculación. Para estos casos, la norma tributaria contiene reglas específicas de valoración.

Las operaciones vinculadas encuentran su definición en el artículo 16 del TRLIS. Con la Ley 36/2006, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, se adaptó el régimen de las operaciones vinculadas a las Directrices de la OCDE y al Informe del Foro Europeo en materia de precios de transferencia (*European Union Joint Transfer Pricing Forum*), aprobado el 21 de junio de 2005. Conforme al régimen aplicable, las operaciones entre partes vinculadas deben valorarse obligatoriamente a valor normal de mercado. El incumplimiento de este deber es constitutivo de una infracción específica (art. 16.10 TRLIS) y sancionable.

Desde la perspectiva del acreedor, la posible ganancia o pérdida patrimonial se determina por la diferencia entre el valor tasado/comprobado de lo dado en pago y el crédito que se cancela. La operación tratándose de personas o entidades vinculadas se valora necesariamente a valor de mercado, el que acordarían personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

Lo mismo desde la perspectiva del deudor que realiza la dación en pago. Recordar que en las operaciones vinculadas, se produce lo que se denomina «ajuste bilateral», de modo que si la Administración corrige el valor dado a una operación vinculada, este se aplicará a las operaciones sujetas al IS, al IRPF y al IRNR, quedando la Administración vinculada por dicho valor en relación con todas las personas o entidades vinculadas.

Lo anterior se repite en el IVA. Conforme al nuevo régimen de las operaciones vinculadas en el IVA (art. 79.5 LIVA) «cuando exista vinculación entre las partes que intervengan en una operación, su base imponible será su valor normal de mercado». Entendiéndose por valor normal en el mercado aquel que para adquirir los bienes o servicios en cuestión en ese mismo momento se abonaría en condiciones de libre competencia a un proveedor independiente.

Teniendo en cuenta que la regla especial de valoración de las operaciones vinculadas en el IVA solo será aplicable cuando el precio efectivamente acordado por las partes suponga para alguna de ellas alguna mejora en el régimen del IVA soportado deducible, bien porque se logra reducir la cuota de una operación que no resulta deducible o lo es parcialmente por el destinatario, bien porque quien lleva a cabo la operación mejora su porcentaje de prorrata.

También, en el ámbito del IRPF la «valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 16 del TRLIS» (art. 41 LIRPF). Esto es, por el valor del elemento dado en pago.

e) Transacciones basadas en instrumentos de patrimonio en IS

Una cuestión adicional la constituye la determinación del valor que se debe atribuir en aquellos supuestos en que una empresa liquida los bienes o servicios prestados por empleados o por terceros con instrumentos de su propio patrimonio «dados en pago».

Conforme a la norma 17.ª del Plan General de Contabilidad (RD 1514/2007, de 16 de noviembre), se establece:

«Tendrán la consideración de transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio aquellas que, a cambio de recibir bienes o servicios, incluidos los servicios prestados por los empleados, sean liquidadas por la empresa con instrumentos de patrimonio propio o con un importe que esté basado en el valor de instrumentos de patrimonio propio, tales como opciones sobre acciones o derechos sobre la revalorización de las acciones.»

Esto también se aplicará a transferencias con instrumentos de patrimonio de la matriz de la entidad, o con instrumentos de patrimonio de otra entidad perteneciente al mismo grupo, realizadas con terceros que hayan suministrado bienes o servicios a la entidad.

Respecto de la valoración de estas operaciones dependerá de si los servicios prestados lo son por empleados o no.

Así, en las transacciones con los empleados que se liquiden con instrumentos de patrimonio, tanto los servicios prestados como el incremento en el patrimonio neto a reconocer se valorarán *por el valor razonable de los instrumentos de patrimonio cedidos*, referido a la fecha del acuerdo de concesión. Resulta habitual que las acciones, *stock options* u otros instrumentos de patrimonio se concedan a los empleados además del sueldo fijo, como un incentivo para que continúen prestando sus servicios a la entidad o para recompensarles por los esfuerzos realizados en la mejora de la empresa. Se les da una retribución adicional para obtener, también, unos beneficios adicionales.

En estos casos es complicado valorar directamente los servicios recibidos por cada elemento que forme parte del conjunto de remuneraciones a los empleados. Además, la estimación del valor razonable de los beneficios adicionales puede resultar una tarea complicada. Ante la dificultad de determinar el valor razonable de los servicios recibidos, la entidad determinará el valor razonable de los mismos por referencia al valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos.

Mientras que las transacciones liquidadas con instrumentos de patrimonio que tengan como contrapartida bienes o servicios distintos de los prestados por los empleados se valorarán, si se puede estimar con fiabilidad, *por el valor razonable de los bienes o servicios en la fecha en que se reciben*. Si el valor razonable de los bienes o servicios recibidos no se puede estimar con fiabilidad, los bienes o servicios recibidos y el incremento en el patrimonio neto se valorarán al valor razonable de los instrumentos de patrimonio cedidos, referido a la fecha en que la empresa obtenga los bienes o la otra parte preste los servicios.

De este modo, en las «transacciones con empleados» se aplica el «valor razonable» de los instrumentos de patrimonio cedidos y en las «transacciones con terceros» se aplica el «valor razonable» de los bienes o servicios en el momento en que se reciben.

El valor razonable es el importe por el que puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realicen una transacción en condiciones de independencia mutua.

Así:

- a) El valor razonable es la estimación del precio que la empresa hubiera obtenido si hubiera vendido un activo, o que hubiera tenido que pagar si hubiera cancelado un pasivo, a la fecha de elaboración de la información, en un intercambio realizado en una situación de intercambio normal.
- b) El valor razonable es aquel que se alcanzaría en un proceso de negociación entre compradores y vendedores bien informados y que actúen de buena fe.

El criterio general consiste en calcularlo conforme al valor fiable de mercado. Se distingue según exista o no un mercado activo respecto a ese bien o servicio. En el primer caso, el precio coti-

zado en ese mercado es la mejor referencia del valor razonable. En el segundo, el valor razonable se obtendrá mediante la aplicación de los modelos y técnicas de valoración.

Entendiéndose por mercado activo aquel en que se intercambian bienes y servicios homogéneos, pueden encontrarse prácticamente en cualquier momento compradores y vendedores y los precios son conocidos, accesibles, reales, actuales y producidos con regularidad.

2. *Variaciones patrimoniales consecuencia de la cancelación de deudas tributarias*

a) Extinción de deudas tributarias mediante entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español

El pago de deudas tributarias mediante la entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español constituye actualmente un medio ordinario de pago ¹⁰. El artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, permite desde el 1 de enero de 2002 esta posibilidad ¹¹.

Las ganancias puestas de manifiesto con ocasión de esta transmisión están exentas de tributación. Sin embargo, consideramos que este no constituye un supuesto de dación en pago dado que no concurre una de las notas definitorias de esta operación, los efectos solutorios. Si la cuantía de los bienes ofrecidos no es suficiente para cubrir la total de la deuda tributaria, el resto debe abonarse en metálico ¹².

b) Reducción o quita de la deuda

Para el caso de que se acuerde la cancelación de una deuda tributaria, se produce una ganancia por el importe de la quita o la reducción.

La Resolución del TEAC de 24 de mayo de 2002 (NFJ012823) establece:

«Las consecuencias fiscales derivadas de la quita se encuentran establecidas en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en el artículo 127 al indicarse que constituyen alteraciones patrimoniales la cancelación de obligaciones de contenido económico. La desaparición de una deuda tributaria existente como consecuencia de un convenio específico suscrito determina un incremento de patrimonio en el reclamante que debe someterse a tributación, precisamente cuando el mismo se produce, que es a la firma del convenio. Si posteriormente por incumplimiento del aplazamiento se resolviera el convenio, desaparecerían los efectos jurídicos al exigirse la deuda respecto a la que se le otorgó la quita y debería procederse a la devolución de lo ingresado por el citado incremento».

¹⁰ *Vid.* PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: «La extinción de las deudas tributarias mediante la dación en pago», *RCyT*, CEF, n.º 53, 2002.

¹¹ «El pago de las deudas tributarias podrá efectuarse mediante la entrega de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General, en los términos y condiciones previstos reglamentariamente».

¹² Cosa distinta sucede en el ordenamiento francés.

Se produce, pues, una ganancia patrimonial por el importe de la quita. Esta no es consecuencia de una transmisión, sino que procede de la cancelación de una obligación de contenido económico.

En el IRPF, la ganancia patrimonial que no derive de una transmisión previa se integrará en la base imponible general y no en la base imponible del ahorro.

Sin embargo, no estamos en presencia en estos supuestos de una dación en pago.

3.C. Impuesto sobre el Valor Añadido

La dación de un elemento patrimonial o de un derecho en pago de una deuda, además de la tributación por las plusvalías que se ponen de manifiesto, también da lugar a la tributación indirecta.

Si el que para saldar su deuda se ve obligado a realizar la dación de un elemento de su patrimonio empresarial o profesional, la operación se sujetará a IVA. Si, por contra, la dación se realiza entre particulares, el impuesto implicado será el ITPAJD.

1. Entregas sujetas y no exentas. Referencia a la responsabilidad versus negación del derecho a deducir el IVA soportado

La dación en pago realizada por empresarios o profesionales se sujeta a IVA. Si lo dado en pago es un inmueble habrá que distinguir si se trata de edificios de nueva construcción o no. Un supuesto que se repite en los últimos años es la entrega de inmuebles por los promotores al banco, bien en fase de construcción, o bien finalizada la obra.

La entrega por empresarios o profesionales de inmuebles de nueva construcción está sujeta y no exenta de IVA; el tipo de gravamen es distinto en función de que se trate de entregas de inmuebles que vayan a constituir la vivienda habitual del contribuyente (8%) o de que se trate de otro tipo de inmuebles (18%). El tipo es del 18 por 100 si los inmuebles dados en pago son inmuebles en construcción, siendo la entrega que se haga cuando esté acabada la construcción la que agote la primera entrega, no la que tiene lugar con ocasión de la adjudicación.

- En el caso de entregas sujetas y no exentas (edificaciones de nueva construcción siendo su primera entrega, terrenos edificables, edificaciones en curso, aun no terminadas), además, si estas operaciones se realizan mediante el otorgamiento de escritura pública, que será lo habitual, habrá que abonar la cuota gradual de AJD, Documentos Notariales.

La cuestión es si se le puede negar el derecho a deducir el IVA soportado en el caso de existir un fraude en cadena donde el operador no ha tomado parte en la misma. En este sentido, la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (STJCE) Optigen, Fulcrum y Bond House, de 12 de enero de 2006 (NFJ021489), considera que el derecho de un sujeto pasivo a deducir el IVA soportado no puede verse afectado porque en la cadena de entregas en la que participa intervenga un tercero que pueda actuar de forma fraudulenta sin que el sujeto pasivo tenga conocimiento de ello ni pueda tenerlo. Por tanto, solo si existe una implicación en el fraude y una actuación negligente en relación con la posi-

ble actuación defraudatoria de terceros, se podría restringir el derecho de deducción. También, en las SSTJCE asunto Kittel y Recolta, de 6 de julio de 2006 (NFJ022972), y asunto Teleos, de 27 de septiembre de 2007 (NFJ026418), se mantiene el mismo criterio.

Hay que traer a colación el artículo 87.5 de la LIVA ¹³, introducido por la Ley 36/2006, de Medidas de prevención del fraude fiscal, que incorpora un supuesto de responsabilidad subsidiaria en el IVA para erradicar las tramas constituidas para la defraudación en este impuesto ¹⁴. De este modo, se establece la responsabilidad subsidiaria del adquirente de bienes a terceros para el supuesto de que estos no ingresen el impuesto repercutido siempre que se cumplan determinados requisitos. Así, para el supuesto de que el adquirente, empresario o profesional, debiera razonablemente presumir que el impuesto repercutido por quien realiza la entrega, que a su vez ha de ser empresario o profesional también, no será declarado ni ingresado.

Se entiende que la razonabilidad en la presunción se producirá cuando, como consecuencia de ello, hayan satisfecho por ellos un precio notoriamente anómalo. Se considera que un precio es anómalo cuando «sea sensiblemente inferior al correspondiente a dichos bienes en las condiciones en que se ha realizado la operación o al satisfecho en adquisiciones anteriores de bienes idénticos», o bien «que sea sensiblemente inferior al precio de adquisición de dichos bienes por parte de quien ha efectuado su entrega». No obstante, «no se considerará como precio notoriamente anómalo aquel que se justifique por la existencia de factores económicos distintos a la aplicación del impuesto».

El artículo 87.5 de la LIVA intenta combatir tanto los «fraudes de adquisición» como los «fraudes carrusel» ¹⁵. En el primer caso, una empresa importa bienes de otro Estado miembro, posteriormente los

¹³ Artículo 87.5 de la LIVA: «1. Serán responsables subsidiarios de las cuotas tributarias correspondientes a las operaciones gravadas que hayan de satisfacer los sujetos pasivos aquellos destinatarios de las mismas que sean empresarios o profesionales, que debieran razonablemente presumir que el impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse por el empresario o profesional que las realiza, o por cualquiera de los que hubieran efectuado la adquisición y entrega de los bienes de que se trate, no haya sido ni va a ser objeto de declaración e ingreso.

2. A estos efectos, se considerará que los destinatarios de las operaciones mencionadas en el número anterior debían razonablemente presumir que el impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse no ha sido ni será objeto de declaración e ingreso, cuando, como consecuencia de ello, hayan satisfecho por ellos un precio notoriamente anómalo.

Se entenderá por precio notoriamente anómalo:

a) El que sea sensiblemente inferior al correspondiente a dichos bienes en las condiciones en que se ha realizado la operación o al satisfecho en adquisiciones anteriores de bienes idénticos.

b) El que sea sensiblemente inferior al precio de adquisición de dichos bienes por parte de quien ha efectuado su entrega. Para la calificación del precio de la operación como notoriamente anómalo, la Administración tributaria estudiará la documentación de que disponga, así como la aportada por los destinatarios, y valorará, cuando sea posible, otras operaciones realizadas en el mismo sector económico que guarden un alto grado de similitud con la analizada, con objeto de cuantificar el valor normal de mercado de los bienes existente en el momento de realización de la operación. No se considerará como precio notoriamente anómalo aquel que se justifique por la existencia de factores económicos distintos a la aplicación del impuesto.

3. Para la exigencia de esta responsabilidad, la Administración tributaria deberá acreditar la existencia de un impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse que no ha sido objeto de declaración e ingreso.

4. Una vez que la Administración tributaria haya constatado la concurrencia de los requisitos establecidos en los apartados anteriores declarará la responsabilidad conforme a lo dispuesto en el artículo 41.5 de la Ley 58/2003, General Tributaria».

¹⁴ Vid. GARCÍA NOVOA, C.: «Modificaciones en la regulación del IVA introducidas por la Ley de Prevención del Fraude», *QF*, n.º 13, 2007. BARCELA PÉREZ, J.A.: «La responsabilidad subsidiaria del artículo 87.5 de la LIVA y la jurisprudencia comunitaria», *QF*, n.º 8, 2009.

¹⁵ Vid. FALCÓN Y TELLA, R.: «Las cadenas de fraude en el IVA y la STJCE de 12 de enero de 2006: la incompatibilidad con la Sexta Directiva de los supuestos de responsabilidad previstos en la Ley General Tributaria y en el anteproyecto de ley de pre-

vende y desaparece sin haber ingresado el IVA repercutido en la segunda entrega, siendo la primera operación una adquisición intracomunitaria y no habiendo ingresado el IVA. En el segundo caso, donde al menos concurren tres empresarios registrados en dos Estados miembros distintos, se realiza una adquisición intracomunitaria, a continuación vende a pérdida los bienes a una empresa que podrá reclamar el IVA soportado y que revende esos bienes a otro intermediario con un margen de beneficio, y sucesivamente los bienes son siendo revendidos hasta que se venden a un operador inscrito en otro Estado miembro, gozando la operación de exención plena, dando, por tanto, derecho a la deducción del IVA soportado.

Está claro que en estos supuestos realizan las operaciones de adquisición sin soportar el IVA puesto que no lo va a deducir.

La STJCE, asunto *Federation of Technological Industries* y otros, de 6 de julio de 2006 (NFJ022972), resuelve sobre la posible incompatibilidad de una norma del Reino Unido similar al artículo 87.5 de la LIVA española, con determinados preceptos de la Sexta Directiva. El Tribunal consideró que la Sexta Directiva permite a la legislación interna adoptar una norma como la controvertida que establece que un sujeto pasivo al que se haya efectuado una entrega de bienes o una prestación de servicios y que sabía, o podía razonablemente sospechar, que la totalidad o una parte del IVA quedaría impagada, puede ser considerado solidariamente responsable, estableciendo como condición que la normativa debe respetar particularmente los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad.

Si el sujeto pasivo es ajeno al fraude en una fase anterior no puede negarse la deducción del IVA soportado ni puede exigírsele responsabilidad alguna.

Pese a que la norma española es considerada por un sector doctrinal como contraria al Derecho comunitario por introducir, a diferencia de la normativa británica, una responsabilidad objetiva, lo cierto es que la cuestión se centra en determinar si el precio que se pacta para el inmueble, la deuda en cuyo pago se acepta, es tal que permita la declaración de responsabilidad. Podríamos pensar que se trata de un precio anómalo pero lo que está claro es que se justifica por la existencia de factores económicos distintos a la aplicación del impuesto. Por lo demás, con la dación en pago no se pretende defraudar el IVA por lo que no responde a la finalidad para la que se introdujo esta norma. Lo que se trata es de resolver los efectos que la crisis está originando en las empresas y los particulares.

De lo anterior, hay que concluir que no cabe exigir responsabilidad de ningún tipo en estos casos. Ni ánimo defraudatorio ni precio notoriamente anómalo.

2. Entregas sujetas y exentas. Renuncia a la exención

Para el caso de operaciones sujetas y exentas: segunda y ulterior entrega, la realizada por el promotor, después de la utilización ininterrumpida por dos o más años, terrenos no edificables, con excepciones, la cuestión a destacar es la de la renuncia a la exención ¹⁶.

vención de fraude», *QF*, n.º 2, 2006. ZURDO RUIZ-AYÚCAR, J. y ZURDO RUIZ-AYÚCAR, I.: «Operaciones carrusel ante el IVA. Crítica de recientes criterios judiciales españoles a la vista de la jurisprudencia de Luxemburgo», *QF*, n.º 8, 2008.

¹⁶ Artículo 20.dos de la LIVA: «Las exenciones relativas a los números 20, 21 y 22 del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adqui-

El ejercicio de esta renuncia se condiciona a que el adquirente sea empresario o profesional y a que tenga derecho a la deducción total del IVA soportado. También, en los territorios forales. **Resolución de 12 de noviembre de 2010, del Departamento de Hacienda y Finanzas, País Vasco:** entrega de un inmueble por una entidad en pago de deuda. Calificación de la operación de dación en pago por sus efectos solutorios. Entrega sujeta al IVA y dado que se trata de una segunda entrega, en la modalidad exenta. Posibilidad de renuncia a la exención siempre que el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de su actividad y en función del destino previsible tenga derecho a la deducción total del IVA soportado en las adquisiciones. Requisitos que no concurren en el caso de las entidades financieras.

Tiene declarado el **TS en Sentencia de 24 de enero de 2007** (NFJ024997) en un supuesto en que una empresa entrega al Banco X en concepto de dación en pago cinco fincas. La operación está sujeta a IVA, pero exenta (art. 20.1.22 LIVA) al tratarse de segunda entrega de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallan enclavadas; por tanto, se sujetaría a TPO (art. 7.5 TRLITPAJD).

Como previene el artículo 20.2 de la LIVA cabe renuncia a la exención cumpliéndose determinados requisitos entre los que se halla que el adquirente tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado. Al tratarse de una entidad financiera la mayoría de operaciones que realiza en su actividad empresarial son de carácter financiero y están exentas de IVA (art. 20.18 LIVA), luego la deducción del IVA soportado no es total como exige el artículo 20.2 de la LIVA para renunciar a la exención.

De lo anterior, la entidad financiera está sometida al régimen de prorata (art. 105 LIVA) pudiendo deducirse solo un porcentaje del IVA soportado en sus adquisiciones. Si esto es así, no se cumple el requisito del derecho a la deducción total del IVA soportado que permitiría renunciar a la exención.

El banco en el caso analizado aplica la prorata especial del artículo 106 de la LIVA generando el derecho a la total deducibilidad del IVA soportado. Así, el ejercicio del derecho a deducir en el régimen de prorata especial consiste en que el IVA soportado en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán deducirse íntegramente. Sin embargo, declara el Tribunal, la entidad no ha aportado prueba que acredite que el régimen aplicable sea el de prorata especial.

Declara el Tribunal:

«La aceptación de la tesis de la recurrente de aplicar en este tipo de operaciones el régimen de prorata especial significaría aceptar que el sometimiento de la operación al IVA dependería no del régimen al que está sometido el adquirente en el momento del devengo del impuesto sino del que tenga cuando lo transmita, si llega a transmitirlo.

rente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y, en función de su destino previsible, tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones. Se entenderá que el adquirente tiene derecho a la deducción total cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en el que se haya de soportar el impuesto permita su deducción íntegra, incluso en el supuesto de cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales».

No se puede presumir, en el momento de la adquisición, que el hipotético futuro comprador del inmueble reúna las características necesarias para que el banco (futuro transmitente) pueda renunciar a la exención en el IVA que afecta a esa futura transmisión y ello para que, en el momento de la adquisición, se pueda considerar que el inmueble sea destinado a una actividad sujeta y no exenta del IVA.

La Ley 37/1992 exige que en el momento de la renuncia a la exención (momento en el que el banco adquiere el inmueble) el banco pueda deducirse el 100 por 100 del IVA soportado: la ley exige seguridad y certeza en las condiciones que debe reunir el adquirente ¹⁷.

La entidad recurrente pretende que la certeza exigida legalmente se sustituya por una presunción y, en el hipotético caso de que consiga vender el inmueble a un futuro comprador que reúna los requisitos necesarios para permitirle renunciar a la exención, aplicando a la transmisión el IVA correspondiente, poder mantener, al final de esta cadena de presunciones, que la adquisición inicial, la que es precisamente objeto del presente recurso, ha sido destinada a una actividad sujeta y no exenta de IVA.

En el momento de la adquisición de los inmuebles la finalidad de la transmisión no es su destino futuro, sino la cancelación de un préstamo concedido en el ámbito de su actividad financiera, habiendo aceptado el banco como medio sustitutorio del efectivo metálico la cesión del inmueble.

Es el momento de la adquisición del inmueble, y en el ámbito de la actividad en que se adquiere, el que determina si se tiene o no derecho a la deducción total del impuesto y es manifiesto que en ese ámbito la recurrente no lo ha acreditado. Y es el adquirente el que ha de justificar, mediante una declaración suscrita por ella misma, su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del impuesto soportado por la adquisición de los correspondientes bienes inmuebles. La falta de uno de los requisitos exigidos hace que la renuncia no pueda ser efectuada.»

También, el TJCE mantiene esta línea; así, el derecho a la deducción se hace depender de los requisitos concurrentes en la fecha de las adquisiciones ¹⁸. Aunque, desde el 1 de enero de 2006 el artículo 20.dos de la LIVA hace referencia al «destino previsible», y así el TJCE ha argumentado en base a este destino previsible para admitir el derecho a la deducción de bienes y servicios que se adquieran con la finalidad de utilizarlos en el ejercicio de una actividad económica ¹⁹.

3.D. Base imponible en el IVA

La base imponible de la dación a efectos del IVA implica diferenciar esta operación de la figura de la permuta que tiene su propio régimen.

¹⁷ En este sentido, SSTs de 5 de octubre de 2005 (NFJ021492) y 14 de marzo de 2006 (NFJ021674).

¹⁸ SSTJCE de 11 de julio de 1991, asunto C-97/90 (NFJ001287), Lennartz, y de 2 de junio de 2005, asunto C-378/02 (NFJ020146), Waterschap Zeeuws Vlaanderen.

¹⁹ SSTJCE de 14 de febrero de 1985, asunto C-268/83 (NFJ000077), Rompelman, de 29 de febrero de 1996, asunto C-110/94 (NFJ005253), INZO, de 21 de marzo de 2000, asuntos acumulados C-110/98 (NFJ008486) a C-147/98, Gabalfrisa y otros, y de 8 de junio de 2000, asunto C-400/98 (NFJ009297), Breitsohl.

Reza el artículo 78.uno de la LIVA «La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas».

Por su parte, el artículo 79.uno de la LIVA, base imponible. Reglas especiales, establece que:

«1. En las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero, se considerará como base imponible la que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización, entre partes que fuesen independientes.

No obstante, si la contraprestación consistiera parcialmente en dinero, se considerará base imponible el resultado de añadir al valor en el mercado de la parte no dineraria de la contraprestación el importe de la parte dineraria de la misma, siempre que dicho resultado fuere superior al determinado por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior».

En la dación en pago el acreedor acepta recibir una prestación distinta a la originaria-inicialmente pactada en orden a cancelar el crédito. En este caso, una vivienda, efectivamente una contraprestación en especie. Lo que plantea la duda en cuanto a la aplicación del artículo 79 de la LIVA.

La Dirección General de Tributos (DGT) en un supuesto de permuta de suelo a cambio de obra futura [**Consulta vinculante de 7 de julio de 2008** (NFC030821)] considera que la base imponible estará constituida por la cantidad que quien lo recibe (promotor inmobiliario) estaría dispuesto a desembolsar por el mismo y que ha de estar formado por el precio de adquisición del bien que va a entregar a cambio (edificación a construir) más gastos y excluido el margen comercial.

No obstante, la dación en pago debe diferenciarse de la permuta. A destacar:

Resolución del TEAC de 15 de febrero de 2006 (NFJ022948): un promotor cede la construcción a uno de los acreedores para el pago de sus deudas. Esta transmisión de fincas como modo de extinción de la deuda, caso de realizarla un promotor en el ejercicio de su actividad, estará sujeta a IVA, debiendo el promotor repercutir el IVA.

La operación por la que un promotor entrega unos terrenos a cambio de la extinción de determinadas deudas debe calificarse como dación en pago y no como dación para pago, ya que además de la posesión se cede la propiedad, siendo libre el acreedor de disponer de los bienes como considere y el negocio jurídico celebrado supone la extinción de los créditos en su totalidad.

La Inspección de los tributos incoa acta de disconformidad considerando que «la entrega de una cosa "en pago" (no "para pago", ya que en la escritura se da expresamente por cancelada la totalidad de la deuda) de una deuda en dinero (procedente de un préstamo, concedido previamente por la entidad financiera) constituye un supuesto de la regla del artículo 78 de la Ley del IVA, siendo la base imponible a considerar el "importe total de la contraprestación" que necesariamente coincide con el "importe de la deuda que se cancela". Resultando un incremento de base imponible sobre lo declarado por el sujeto pasivo.

La dación en pago produce los mismos efectos traslativos que la compraventa, en la que el crédito del adjudicatario opera como precio de la misma. El artículo 78.Uno de la LIVA establece que "La base imponible del impuesto está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas", considerando incluida en la misma: Dos.7 "El importe de las deudas asumidas por el destinatario de las operaciones sujetas". "El crédito que en este caso se cancela opera como precio de la operación, sin que intervenga en estos casos el artículo 79 sobre reglas especiales de determinación de la base imponible"».

Por ello, se aplican en el IVA las reglas generales de determinación de la base imponible (art. 78 LIVA) y no las reglas especiales de una operación de permuta (art. 79 LIVA), como pretendía el recurrente al no ser dinerarias las prestaciones recíprocas de la operación.

La base imponible del IVA estará constituida por el importe de la contraprestación, que es el importe del crédito que se cancela (criterio distinto, como veremos, al mantenido respecto de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Transmisiones).

En este sentido, la **Resolución de 12 de noviembre de 2010, del Departamento de Hacienda y Finanzas** (País Vasco) afirma que el crédito que en este caso se cancela, opera como precio de la operación, sin que intervenga en estos casos el artículo 79 sobre reglas especiales de determinación de la base imponible.

Por tanto, conforme a lo dispuesto en el artículo 78 del IVA la base imponible de este impuesto en una dación en pago de un inmueble está constituida por el importe total de la contraprestación obtenida, esto es, la cuantía de la deuda cuya dación extingue, debiendo ser este el importe asignado a la base imponible del IVA en la factura que el deudor estará obligado a expedir y entregar.

3.E. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

1. Con relación a la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas

En el caso de que la dación en pago la realice un particular, la tributación en el ITPAJD lo será en la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO).

El artículo 7.2 A) del TRLITPAJD señala que a efectos de liquidación y pago del impuesto se considerarán transmisiones patrimoniales:

«A) Las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, así como las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas. Los adjudicatarios para pago de deudas que acrediten haber transmitido al acreedor en solvencia de su crédito, dentro del plazo de dos años, los mismos bienes o derechos que les fueron adjudicados y los que justifiquen haberlos transmitido a un tercero para este objeto, dentro del mismo plazo, podrán exigir la devolución del impuesto satisfecho por tales adjudicaciones».

Respecto de las tres clases de adjudicaciones es relevante el pronunciamiento del **TS de 17 de mayo de 1995** (NFJ003589): «Segundo. Es claro que en las viejas normas del Impuesto sobre Derechos Reales y sobre Transmisión de Bienes se conocieron, a sus efectos, tres clases de adjudicaciones: la adjudicación en pago de deudas, la adjudicación en pago de asunción de deudas y la adjudicación para pago de deudas. En la primera, el adjudicatario es acreedor del adjudicante por un crédito propio; en la segunda, resulta deudor de terceros por la cesión de deudas y bienes hecha por el adjudicante y, en la tercera, recibe determinados bienes para, con ellos o con su producto, hacer el pago de deudas del adjudicante.

De esta manera las dos primeras implican una verdadera transmisión del bien, sea en solvencia del crédito o en compensación de las deudas asumidas, por lo que la transmisión queda sujeta al impuesto en condiciones normales. Por contra, en la adjudicación para pago de deudas el adjudicatario cumple una función vicaria que no va más allá de pagar las deudas del adjudicante con los bienes reducidos o con el producto de su venta y, por ello, se le reconoce el derecho a la devolución de lo cautelarmente ingresado por impuesto, caso de que en determinado plazo justifique haber cumplido aquel cometido.

Para la Sala Primera de este TS (por ejemplo, Sentencia de 14 de septiembre de 1987) la adjudicación en pago es un negocio *pro soluto*, mientras que la adjudicación para pago es un negocio *pro solvendo*, sin efectos liberatorios o extintivos hasta que se enajenen y liquiden los bienes y con su importe se pague a los acreedores de modo total o parcial, produciendo la extinción también total o parcialmente, y siendo su naturaleza la de un mandato liquidatorio de pago que se ejecuta mediante el otorgamiento de un poder irrevocable, perfeccionándose la cesión con la entrega de los bienes y, si no se ha pactado otra cosa, el obligado solo se libera por el importe de los bienes liquidados, persistiendo su responsabilidad por la parte de deuda que queda sin cubrir».

En estos tres supuestos de adjudicaciones sujetas al impuesto la base imponible de la operación vendrá determinada por el artículo 10 del TRLITPAJD que señala: «La base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o derecho que se constituya o ceda. Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas, aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca».

Lo habitual en estos casos será la entrega del inmueble hipotecado a la entidad financiera; la base imponible vendrá dada por el valor real del inmueble aceptado por la entidad financiera que lo recibe para cancelar la deuda que tenía con ella quien realiza la dación del inmueble, sin minoración de deudas. Lo relevante, por tanto, es el valor, no el precio efectivamente satisfecho. Por lo que, en ocasiones, la base imponible de este tributo será superior al importe de la deuda que se cancela.

Respecto de la cuestión de si ante una comprobación de valores, en los casos de dación en pago de deudas, el valor susceptible de comprobación es el de los bienes que se adjudican en pago de la deuda o, por contra, la cantidad adeudada en solvencia de la cual se han entregado determinados bienes inmuebles, mantiene el **Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Andalucía en Sentencia de 21 de mayo de 2001** (NFJ010715) que el valor susceptible de comprobación es el de los bienes que se adjudican en pago de la deuda contraída. Afirma que «el acto gravado ha de serlo tomando en consideración el valor de los bienes que son efectivamente objeto de transmisión, con independencia del

importe de la deuda que con ellos queda saldada, porque lo gravado es la transmisión del bien otorgado en pago de dicha deuda y esta transmisión ha de ser valorada atendiendo al valor real del bien que se entrega que no considerando el montante de la deuda que su dación en pago viene a solventar».

En el caso de inmuebles en construcción, la base imponible estará constituida por el valor real del bien en el momento de la transmisión del crédito o derecho, sin que pueda ser inferior al importe de la contraprestación satisfecha por la cesión (art. 17 LITP).

- Una cuestión controvertida la constituye si la ampliación de capital en la que el desembolso de las acciones se lleva a cabo mediante la aportación de unos inmuebles hipotecados en garantía de un préstamo concedido por una entidad financiera constituye o no una sola convención a efectos de su tributación en el ITP.

La DGT en la Consulta n.º 252/2005, de 15 de septiembre (NFC021301), declara:

La aportación del inmueble no se puede asimilar a la figura de la compraventa o de la dación en pago. En este último caso, para que hubiera una dación sería necesaria la existencia previa de una deuda del aportante con la sociedad que recibe el bien, y que además en virtud de dicha aportación quedase saldada la deuda. No es el caso, ya que el aportante tiene contraída una deuda no con la entidad que amplía capital, sino con una entidad bancaria, y la aportación del bien constituye el desembolso de las acciones que se reciben en la ampliación de capital, sin suponer en modo alguno la extinción de la deuda que sigue vigente, haciéndose cargo de ella la entidad adquirente del bien.

La operación en la que se sustituyen los deudores originales por un nuevo deudor constituye lo que se denomina «asunción de deuda».

Por lo que respecta a la tributación en el ITPAJD, en su artículo 4 se establece que «a una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquellas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa».

Refiere la Resolución de fecha de 26 de noviembre de 2002 para mantener que si a la aportación de un inmueble hipotecado a la sociedad que amplía capital se añade la asunción de la deuda por parte de la entidad adjudicataria del inmueble, esta segunda operación es otra convención, distinta de la transmisión del inmueble, por lo que debe gravarse separadamente de aquella.

Postura contraria mantiene la **STSJ de Andalucía, de Sevilla, de 2 de julio de 2010 (NFJ040579)** en una operación de ampliación de capital con aportación de inmueble hipotecado, el cual se valora en una determinada cantidad una vez deducido el importe pendiente de amortización de una hipoteca que lo gravaba. Afirma la Administración tributaria la existencia de dos convenciones, aumento de capital (OS) y adjudicación de bienes en pago de deudas, sujeta esta a TPO, liquidando ambas.

Argumenta la sentencia que «tanto las transmisiones patrimoniales onerosas como las operaciones societarias, separadamente consideradas, son actuaciones gravadas por el Impuesto sobre

Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados [art. 1.1.º) y 3.º) del Texto Refundido del Impuesto aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre], y que entre las primeras se incluyen las adjudicaciones en pago (el adjudicatario es acreedor del adjudicante por un crédito propio) y para pago (el adjudicatario recibe determinados bienes para, con ellos o con su producto, hacer el pago de deudas del adjudicante) de deudas, así como las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas (el adjudicatario resulta deudor de terceros por la cesión de deudas y bienes hecha por el adjudicante) [art. 7.2 a) del Texto Refundido].

Pero como bien sostiene la Resolución 00/1408/2003, de 8 de octubre de 2003, del Tribunal Económico-Administrativo Central para un supuesto similar al de autos, reiterando su criterio ya mantenido en otra anterior de 8 de julio de 1999, la aportación realizada forma parte de una operación societaria de ampliación de capital de la que no es posible desligarla, y no puede por tanto quedar sujeta a la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas", dada la incompatibilidad de esta con la de "operaciones societarias", como así lo establece el artículo 1.2 del Texto Refundido, que establece que "en ningún caso, un mismo acto podrá ser liquidado por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas y por el de operaciones societarias"».

Por tanto, se trata de actuaciones inescindibles, constituyendo la primera el modo de hacer efectiva la segunda (la asunción de la deuda por la sociedad no puede desligarse del acto de aportación que ya tributa por Operaciones Societarias), constituyendo un negocio jurídico único y siendo su causa única también, por lo que a efectos de lo previsto en el artículo 4 del Texto Refundido ²⁰ existe una sola convención respecto de la que solo puede exigirse un único gravamen.

2. Con relación a la modalidad AJD

La sujeción en la modalidad AJD al Impuesto sobre Transmisiones se producirá en aquellos supuestos en que la dación en pago, por realizarla un empresario o profesional, esté sujeta a IVA y se trate de un acto inscribible (formalización en escritura pública).

Tratándose de daciones de inmuebles hipotecados destacar la Resolución del TEAC de 18 de julio de 2002: extinción de un crédito mediante dación en pago con la particularidad de que los bienes entregados estaban hipotecados a favor de la entidad que con anterioridad había sido acreedora, por lo que la cancelación hipotecaria se hace necesaria, en primer lugar, por la ya inexistencia del crédito y, en segundo lugar, porque nadie va a ejecutar sus propios bienes. Pero, en todo caso, la inscripción registral de cancelación se ha de llevar a cabo. A mayor abundamiento, este Tribunal ha sostenido en numerosas resoluciones que para que concurran los requisitos del artículo 31.2 del Texto Refundido del Impuesto basta con que el documento notarial sea susceptible de inscripción, y, en el caso que se analiza, resulta evidente que lo es. Por ello, cabe concluir que la cancelación de hipoteca formalizada en escritura pública de 1993 debe gravarse por el gravamen de actos jurídicos documentados.

²⁰ «A una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquellas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa».

La base imponible estaría formada conforme a lo previsto en el artículo 10.2 c) del TRLITPAJD por el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otro concepto análogo. Esto es, la responsabilidad hipotecaria.

Si bien, conforme al artículo 45 B).18 del TRLITPAJD se declaran exentas las primeras copias de escrituras notariales que documenten la cancelación de hipotecas de cualquier clase, en cuanto al gravamen gradual de la modalidad AJD que grava los documentos notariales.

3.F. Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana

Por último, no hay que olvidar que la dación en pago también tendrá repercusiones en el ámbito de la imposición local.

Conforme al artículo 104 de la Ley de Hacienda Locales (LHL), el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos. La dación en pago es una transmisión de la propiedad del inmueble, con plenos efectos solutorios y, por tanto, supone la realización del hecho imponible de este impuesto.

Conforme al mismo, la base imponible estará constituida por el valor de los terrenos puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un periodo máximo de 20 años. Tratándose de transmisión de terrenos, el valor será el que tengan a efectos del IVA.

Conforme a la **STS de 25 de marzo de 1992** (NFJ001536), se realiza el hecho imponible si un terreno urbano es objeto de adjudicación o dación en pago de una deuda; en concreto se trata de la adjudicación de una finca por una empresa a sus trabajadores en pago de una indemnización de la relación laboral.

Declara el Tribunal que «no puede olvidarse que así como están obligados al pago del impuesto en concepto de contribuyentes, en las transmisiones, a título gratuito el adquirente, en las a título oneroso, lo está el transmitente, pero el adquirente tendrá la condición de sustituto del contribuyente... quien podrá repercutir, en todo caso, al transmitente el importe del gravamen (art. 91 RD 3250/1976), y la adjudicación o dación en pago en el caso de autos, sea una novación por cambio de objeto, sea una compraventa con precio anticipado, se caracteriza por su naturaleza de enajenación con causa onerosa».

4. POSIBLES INCUMPLIMIENTOS DE REQUISITOS DE MANTENIMIENTO

El hecho de que el objeto de la dación en pago lo constituya un bien inmueble va a tener otras repercusiones tributarias además de las relacionadas a lo largo del trabajo.

4.A. Deducción por adquisición de vivienda habitual

Conforme al artículo 68 de la LIRPF se condiciona la deducción por adquisición de vivienda habitual a que el contribuyente resida en ella durante un plazo continuado de tres años. No obstante, a pesar de no haber transcurrido ese plazo se entenderá que ha tenido ese carácter cuando «se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurren circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda, tales como separación matrimonial, traslado laboral, obtención de primer empleo o de empleo más ventajoso u otras análogas». Expresamente no está haciendo referencia a la pérdida de la vivienda por haber sido dada en pago de una deuda, pero esta circunstancia podría entenderse incluida en la expresión «u otras análogas». En todos estos supuestos la pérdida de la residencia habitual lo es por circunstancias sobrevenidas y ajenas a la voluntad del contribuyente.

En caso contrario, se deberá proceder a regularizar la situación tributaria del contribuyente que dio la vivienda en pago antes de haber transcurrido tres años desde su adquisición, ingresando las deducciones practicadas más los correspondientes intereses de demora, agravando aún más su situación.

4.B. Exención por reinversión

Conforme al artículo 38 de la LIRPF se excluyen de gravamen «las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual».

Dos requisitos, pues, para aplicar esta exención: que lo que se transmita sea la vivienda habitual, porque tenga este carácter conforme a la normativa del impuesto (lo que enlaza con el epígrafe anterior) y que el importe obtenido en la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda que tenga la consideración de habitual.

Trasladado al supuesto que contemplamos se traduciría en que el importe del crédito que se cancela mediante dación en pago por no poder hacerle frente, tendría que ser reinvertido en la adquisición de otra vivienda para que la ganancia generada esté exenta. Frente al supuesto habitual del que vende y reinvierte y se beneficia de la exención, supuesto en que el contribuyente no tiene problemas de liquidez.

4.C. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios

Conforme al artículo 42 del TRLIS se prevé una deducción en la cuota íntegra del impuesto de un porcentaje de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales (inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias, etc.), siempre que se reinvierta el importe obtenido en la transmisión en otros elementos patrimoniales.

Reproducimos las consideraciones anteriores. Se está contemplando un beneficio fiscal que se podrán aplicar los que no tengan problemas de liquidez.

4.D. Deducción para evitar la doble imposición interna: dividendos y plusvalías de fuente interna

El artículo 30 del TRLIS contempla la deducción por doble imposición de dividendos y plusvalías de fuente interna, estableciendo una deducción del 100 por 100 de la cuota íntegra que corresponda a la base imponible derivada de dichos dividendos o participaciones en beneficios cuando los dividendos o participaciones en beneficios procedan de entidades en las que el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea igual o superior al 5 por 100, condicionándose dicha deducción a que dicho porcentaje se hubiere tenido de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, *en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año.*

El incumplimiento de este plazo determina la pérdida de la deducción por doble imposición, con la consiguiente regularización, y ello aun cuando se deba a circunstancias sobrevenidas y perentorias.

4.E. Regularización de deducciones en bienes de inversión

Conforme al artículo 107 de la LIVA las cuotas soportadas en la adquisición de bienes de inversión deben regularizarse en determinadas circunstancias, con el fin de evitar excesos de deducción que se producirían si el sujeto alterase el destino de estos bienes, una vez practicada la deducción inicial. Alteración del destino que podría derivar de una dación en pago del bien de inversión.

Procede la regularización cuando la prorrata definitiva del año de la inversión y la del año de regularización difieran en más de 10 puntos porcentuales y cuando en el año de adquisición de los bienes se realicen exclusivamente operaciones que originen el derecho a deducción o no originen tal derecho y posteriormente se modifique esta situación.

Si el sujeto transmite los bienes de inversión durante el proceso de regularización, habrá que hacer una regularización por todo el periodo que quede pendiente conforme a las siguientes reglas (ajuste único):

Transmisión sujeta y no exenta: la prorrata de los años que queden por regularizar y la del año en que se efectúa la transmisión es del 100 por 100. La deducción complementaria que pudiera practicarse no podrá exceder de la cuota que se ha repercutido en la transmisión del bien de inversión.

Transmisión sujeta y exenta: la prorrata del año en que se transmite y la de los años pendientes de regularizar será del 0 por 100.

4.F. Exención por promoción de viviendas de protección oficial

Conforme al artículo 45.12 del TRLITPAJD los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen son, entre otros:

- La transmisión de terrenos y solares y la cesión del derecho de superficie para la construcción de edificios en régimen de viviendas de protección oficial. Los préstamos hipotecarios solicitados para la adquisición de aquellos, en cuanto al gravamen de AJD.
- Las escrituras públicas otorgadas para formalizar actos o contratos relacionados con la construcción de edificios en régimen de *viviendas de protección oficial*, siempre que se hubiera solicitado dicho régimen a la Administración competente en dicha materia.

Para el reconocimiento de estas exenciones bastará con que se consigne en el documento que el contrato se otorga con la finalidad de construir viviendas de protección oficial y quedará sin efecto si transcurriesen tres años a partir de dicho reconocimiento sin que obtenga la calificación o declaración provisional o cuatro años si se trata de terrenos. La exención se entenderá concedida con carácter provisional y condicionada al cumplimiento que en cada caso exijan las disposiciones vigentes para esta clase de viviendas.

5. CONSIDERACIONES FINALES

La actual situación económica de nuestro país ha colocado en primera línea la dación en pago de créditos, principalmente préstamos hipotecarios. Con ella, el deudor salda su deuda (efectos solutivos). Sin embargo, lo que no tiene que pagar por un lado, puede que lo tenga que pagar vía impuestos que gravan la operación y por las regularizaciones de aquellas ventajas fiscales condicionadas al mantenimiento en su patrimonio del elemento dado en pago. Frente a aquellos que por tener liquidez conservan su vivienda y se benefician de los incentivos que el sistema tributario contempla.

Lo anterior complica más las economías domésticas en situación de desempleo. A la falta de ingresos y a la pérdida de la vivienda se suma una deuda con el Fisco por una ganancia patrimonial por la que no se ha percibido ningún ingreso.

Sucede lo mismo con las empresas, que ante la falta de liquidez, y antes de acudir al concurso, se ven abocadas a acudir a la dación en pago, derivándose de la misma una deuda tributaria por unos ingresos que no han percibido. Sin que puedan beneficiarse de la deducción por reinversión en beneficios extraordinarios, dados sus problemas de liquidez, frente a los que por tener liquidez se acogen a ese beneficio fiscal.

La tributación de las plusvalías derivadas de la dación en pago no facilita, en absoluto, la recuperación económica. Ante la generalización de las daciones sería conveniente que coyunturalmente se resolviera esta situación en unos momentos en que la situación económica no es especialmente propicia.

La solución debería pasar, cuanto menos, por establecer la exención de estas plusvalías o algún tipo de bonificación, para equiparar así su trato a los que venden por puro voluntarismo y reinvierten lo obtenido; y debería extenderse también a la imposición indirecta haciendo la figura más atractiva

para el acreedor, normalmente una entidad financiera, que se vería libre de tributación, sin que surgieran los problemas derivados de la aplicación de la regla de prorata y la renuncia a la exención. Normas que deberían ir acompañadas de una modificación más profunda del artículo 671 de la Ley de Enjuiciamiento Civil que permite al banco, en caso de subasta sin postor, adjudicarse el inmueble desde el 60 por 100 del valor de su tasación original (antes desde el 50%) o por la cantidad que se le deba por todos los conceptos. Por lo mismo, no se debería exigir la regularización de aquellas ventajas fiscales a las que la dación en pago ha hecho perder su legitimidad y cuyo incumplimiento de los requisitos deriva de circunstancias ajenas a la voluntariedad del deudor.

Es esta y no otra la solución más recomendable en el actual escenario de crisis. Y, en ese sentido, deberían dirigirse las intencionalidades políticas de este país, más que por establecer una limitación de la responsabilidad de los deudores en las hipotecas. Con ello se atendería a las reivindicaciones de las entidades financieras (se pondría a salvo la solvencia de las mismas), se respetaría a los inversionistas que hubieran adquirido bonos y cédulas hipotecarias, haciendo más fácil su negociación en un mercado secundario y se daría una imagen de seriedad en el exterior; a la vez que se haría más atractiva la figura de la dación en pago.

EL DERECHO DE PRELACIÓN GENERAL DE LA HACIENDA PÚBLICA PARA EL COBRO DE LOS CRÉDITOS TRIBUTARIOS FRENTE AL RESTO DE ACREEDORES CONCURRENTES Y SUS EFECTOS EN EL PROCEDIMIENTO CONCURSAL

OLGA CARRERAS MANERO

*Doctora. Profesora Ayudante de Derecho Financiero y Tributario.
Facultad de Derecho. Universidad de Zaragoza*

Extracto:

EL presente trabajo tiene como objeto analizar el derecho de prelación general de los créditos tributarios previsto en sede del artículo 77 de la LGT, examinando la posición de la Hacienda Pública cuando concurra con otros acreedores de un mismo deudor y siempre que este último no tenga bienes suficientes para hacer frente a todos sus débitos. A este respecto, se procederá al estudio, en primer lugar, de los rasgos característicos del referido derecho y sus efectos en los procesos de ejecución singular, para pasar a abordar, a continuación, la calificación de aquellos en el seno de los procedimientos concursales.

Palabras clave: derecho de prelación general, procedimiento concursal y privilegios de los créditos tributarios.

THE GENERAL PRIORITY OF TAX CREDITS LAW WHEN PUBLIC TREASURY CONCUR WITH OTHER CREDITORS AND ITS EFFECTS ON INSOLVENCY PROCEEDINGS

OLGA CARRERAS MANERO

*Doctora. Profesora Ayudante de Derecho Financiero y Tributario.
Facultad de Derecho. Universidad de Zaragoza*

Abstract:

THE purpose of the present paper is to analyse the general priority of tax credits law, as per the article 77 of the General Tributary Law (LGT), considering the position of the Public Treasury when concurring with other creditors of the same debtor, in case assets of the latter do not cover all debts. In this respect, in first place an study of the above mentioned law and its effects on singular enforcement proceedings will be expounded, secondly, the evaluation of the former within insolvency proceedings will be tackled.

Keywords: general priority law, insolvency proceeding and tax credits privileges.

Sumario

1. Introducción.
2. Configuración general del derecho de prelación general.
3. La extensión y el alcance del derecho de prelación general frente a otros acreedores concurrentes.
 - 3.1. Aspectos subjetivos.
 - 3.2. Aspectos objetivos.
 - 3.3. Eficacia y límites del derecho de prelación general frente a terceros acreedores.
4. El privilegio general de los créditos tributarios en caso de concurso.
 - 4.1. El alcance del privilegio de los créditos tributarios en el proceso concursal.
 - 4.2. La clasificación de los créditos tributarios en el concurso.

1. INTRODUCCIÓN

El artículo 31.1 de la Constitución contempla la necesidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, lo cual implica que, en aras de una mejor tutela de los intereses públicos, deban buscarse los mecanismos más adecuados que aseguren el cobro de los créditos tributarios. Por este motivo, se otorga a los créditos de tal naturaleza una serie de garantías y privilegios que permite que los mismos gocen de una mayor protección en relación con la que presentan los créditos del derecho común ¹.

A estos efectos, ha venido afirmándose que la necesidad de asegurar los recursos necesarios de los que deben disponer los entes públicos para el cumplimiento de sus funciones conlleva que el ordenamiento jurídico disponga de los medios suficientes para ello ², lo cual ha dado lugar a que en el ámbito tributario se hayan previsto diversos institutos jurídicos tendentes a reforzar los mismos ³.

De acuerdo con ello, en dicha esfera del derecho se contemplan por un lado, y además del carácter privilegiado de los créditos tributarios, una serie de garantías personales (en la medida en que un tercer sujeto asumirá, junto con el deudor principal o sustituyéndolo, la deuda de que se trate) y, por otro, diversas garantías de naturaleza real (las cuales van a vincularse a un determinado bien).

¹ Cfr., ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: «Artículo 77. Derecho de prelación», en *Comentarios a la Ley General Tributaria*, vol. I, Aranzadi, Cizur Menor, 2008, pág. 580. En esta misma línea, RODRÍGUEZ BEREJO («Las garantías del crédito tributario», *CREDF*, núm. 30, 1981, pág. 183) ha afirmado que «la garantía es una norma de derecho o un precepto de autonomía privada, que viene a añadir al crédito algo que el crédito por sí mismo no tiene; de tal manera que es esta adición o yuxtaposición lo que refuerza al acreedor la seguridad de que su derecho será satisfecho». Por su parte, Díez SOTO (*Concurrencia y prelación de créditos: teoría general*, Editorial Reus, Madrid, 2006, pág. 40) entiende que «la concesión de los privilegios, en la actualidad, se ha desvinculado definitivamente de la consideración de la personalidad del acreedor y atiende básicamente a la conveniencia de proteger especialmente ciertos tipos de créditos, por razones de política legislativa».

² SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho financiero*, 10.ª ed., Servicio de publicaciones de la Facultad de Derecho. Universidad Complutense, Madrid, 1993, pág. 274.

³ En este sentido, RODRÍGUEZ BEREJO («Las garantías del crédito tributario», *op. cit.*, pág. 181) ha afirmado que el ordenamiento tributario dispone de diversos institutos jurídicos «cuya finalidad es reforzar y garantizar el crédito de la Hacienda Pública contra la posible insolvencia o mala voluntad del sujeto pasivo que debe cumplir la prestación patrimonial en que la obligación tributaria consiste».

Atendiendo a lo anterior, en el seno de la actual LGT⁴ se ha creado una sección específica dedicada a las «garantías de la deuda tributaria»⁵, conformada por los artículos 77 a 82 de la citada Ley, preceptos estos que constituyen el acervo normativo básico regulador de dicha cuestión, sin perjuicio, no obstante, de la existencia de otros preceptos que hacen alusión a esta misma materia⁶.

Siendo esto así, debe indicarse, ya desde este primer instante, que en el presente trabajo no vamos a abordar el estudio de la totalidad de las garantías de los créditos tributarios, sino que nuestra atención va a centrarse, en concreto, en aquel privilegio que constituye la pieza básica y esencial en torno a la cual viene a estructurarse todo el sistema de garantías del ordenamiento tributario, esto es, el *derecho de prelación general* recogido en sede del artículo 77 de la LGT, en tanto que –como ha indicado CASAS AGUDO– se trata del «mínimo común denominador» que da cobertura a todas las categorías tributarias⁷.

Asimismo, dicho privilegio, lejos de presentarse como una cuestión meramente teórica, constituye una figura jurídica utilizada con relativa frecuencia por la Administración tributaria, dado que el mismo aparece configurado como una herramienta necesaria para «dar una respuesta concreta a los complejos intereses que puedan surgir»⁸.

De este modo, el objeto de nuestro trabajo es, precisamente, el estudio de cómo opera el referido privilegio de los créditos tributarios, diferenciando aquellas situaciones en las cuales la Hacienda Pública concurre con otros acreedores en un procedimiento de ejecución singular, de los supuestos de ejecución universal; a estos efectos, vamos a proceder, a continuación, a abordar el examen de la configuración general de dicho privilegio a través del análisis de sus aspectos subjetivos y objetivos, así como del alcance y extensión del mismo, para pasar a estudiar, ya con posterioridad, la situación de los créditos de tal naturaleza en sede concursal.

2. CONFIGURACIÓN GENERAL DEL DERECHO DE PRELACIÓN GENERAL

Como es sabido, el artículo 77.1 de la LGT, de modo similar a lo previsto en la LGT/1963⁹, recoge lo que ha venido a denominarse el *derecho de prelación o privilegio general* de los créditos

⁴ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

⁵ Ahora bien, aunque en sede de la LGT se alude a la *deuda tributaria*, en nuestra opinión, hubiera sido más correcto que se hiciera referencia a los *créditos tributarios*, puesto que, en definitiva, de lo que se trata es de determinar las garantías de los derechos a favor de los entes públicos.

⁶ En relación con los diversos preceptos que regulan las garantías de la deuda tributaria puede consultarse el trabajo de CASAS AGUDO, D.: *Los privilegios de la Hacienda Pública en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid, 2007, págs. 35 y 36.

⁷ CASAS AGUDO, D.: *Los privilegios de la Hacienda Pública en la nueva LGT*, op. cit., pág. 36.

⁸ A este respecto, RUIZ BURSÓN («Estudio del privilegio general de la Hacienda Pública tras las reformas de la Ley Concursal y de la Ley General Tributaria», *RTT*, núm. 72, 2006, pág. 104) ha destacado la importancia del privilegio general de la Hacienda Pública debido a la frecuencia con que el mismo es utilizado por los órganos tributarios en el ejercicio de sus funciones.

⁹ A estos efectos, el artículo 71 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria vino a disponer que «La Hacienda Pública gozará de prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos en cuanto concurre con acreedores que no lo sean de dominio, prenda, hipoteca o cualquier otro derecho real debidamente inscrito en el corres-

tributarios, estableciendo dicho precepto que la Hacienda Pública será preferente «para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos en cuanto concurra con otros acreedores, excepto que se trate de acreedores de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho real debidamente inscrito en el registro correspondiente con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 78 y 79 de esta Ley».

A este respecto, debe indicarse que el referido derecho o privilegio del que gozan los créditos tributarios no constituye en puridad, a nuestro modo de ver, una garantía *sensu stricto* de estos últimos, y ello porque —como bien ha puesto de relieve CARRAMOLINO GÓMEZ— las garantías se ostentan frente al deudor o, en su caso, frente a terceros poseedores de un determinado bien y, en cambio, los privilegios —en nuestro caso, el derecho de prelación— son oponibles frente a otros acreedores ¹⁰.

Por su parte, y centrándonos ya en el contenido que presenta el precepto transcrito dos párrafos más atrás, es posible afirmar que la Hacienda Pública va a gozar de preferencia para el cobro de sus créditos, anteponiéndose al resto de acreedores concurrentes, salvo que los mismos tuvieran un derecho real debidamente inscrito en el registro correspondiente con anterioridad al ostentado por aquella.

De acuerdo con ello, cabe señalar que el derecho de prelación que ahora nos concierne constituye una excepción al principio de la *par conditio creditorum*, en tanto que el mismo viene a conceder una facultad a la Administración tributaria para ver satisfechos sus créditos, de forma preferente, frente al resto de los denominados acreedores ordinarios, lo cual es debido a la consideración de aquel como una *garantía especial* que deroga «la garantía común que todos los acreedores, incluso los privilegiados e hipotecarios, encuentran igualmente en el patrimonio del deudor» ¹¹.

A la vista de las consideraciones efectuadas, puede afirmarse, sin lugar a dudas, que el citado privilegio va a tener una eficacia *erga omnes*, puesto que el mismo resulta oponible —salvo las excepciones aludidas— frente a la totalidad de los acreedores concurrentes, es decir, nos encontramos ante un derecho de naturaleza *personal*.

Junto a lo anterior, es preciso indicar que el referido privilegio no otorga ningún derecho añadido, ni concierne a bienes concretos del deudor, sino que se trata de una *cualidad* propia del crédito tributario, aspecto este que constituye un rasgo distintivo de aquel respecto de los derechos

pondiente registro con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 73 y 74 de esta Ley».

¹⁰ Cfr., CARRAMOLINO GÓMEZ, C.: «Hipoteca legal tácita y crédito singularmente privilegiado (una breve reflexión a propósito de la Resolución de 3 de abril de 1998)», *RGD*, núms. 649-650, 1998, pág. 12.731. En relación con esta cuestión, MUÑOZ MERINO (*Privilegios del crédito tributario. El derecho de prelación general*, Aranzadi, Pamplona, 1996, pág. 57) considera que el derecho de prelación general de los créditos tributarios podría constituir una garantía procesal, en la medida en que el mismo va a cobrar operatividad dentro del procedimiento recaudatorio.

¹¹ RODRÍGUEZ BEREJO, A.: «Las garantías del crédito tributario», *op. cit.*, pág. 194. Por su parte, GARCÍA NOVOA («La necesaria modificación de las garantías del crédito tributario en una futura Ley General Tributaria», *CT*, núm. 107, 2003, pág. 66) ha venido a destacar que «tanto en los casos de garantías puramente reales como en los de simples preferencias para el cobro, lo que hay es la voluntad de la ley de reforzar la posición jurídica del titular de ciertos créditos».

reales de garantía sensu stricto, en tanto que estos últimos recaen, de forma directa, sobre un determinado bien ¹².

En definitiva, y aunque los créditos tributarios gocen del privilegio al que estamos haciendo alusión en estas líneas –a tenor de lo establecido en el art. 77.1 LGT–, para que el mismo resulte operativo será necesario que un determinado deudor no haga frente a todos sus débitos pendientes, siendo su patrimonio insuficiente para ello y, a su vez, que la Hacienda Pública concorra con otros acreedores de aquel que pretendan, asimismo, la satisfacción de sus correspondientes créditos.

Siendo esto así, y en relación con lo indicado en el párrafo precedente, es preciso concluir que para llevar a cabo la oportuna preferencia por parte de la Administración tributaria resulta imprescindible que previamente se haya verificado el pasivo del deudor ¹³, y ello porque nos encontramos ante un derecho que ha venido a calificarse de general, legal y directo, ejerciéndose el mismo «sin limitación alguna, por la naturaleza y fecha de los créditos, con la única salvedad respecto a determinados derechos reales inscritos» ¹⁴.

Una vez efectuado el análisis de los rasgos característicos esenciales del derecho de prelación general recogido en el seno del artículo 77 de la LGT, vamos a proceder, a continuación, al examen del alcance o extensión del referido privilegio y los efectos que de este se derivan en las situaciones en que la Hacienda Pública concorra con otros acreedores de un mismo deudor, para pasar a abordar, ya en un momento posterior, el estudio de dicha hipótesis en sede concursal.

3. LA EXTENSIÓN Y EL ALCANCE DEL DERECHO DE PRELACIÓN GENERAL FRENTE A OTROS ACREEDORES CONCURRENTES

Procediendo en el sentido indicado, vamos a analizar, en los epígrafes sucesivos, el alcance del referido derecho tanto en lo que concierne a los aspectos subjetivos como objetivos del mismo, para llevar a cabo, en un instante ulterior, la eficacia de aquel cuando alguno de los acreedores concurrentes tuviera un derecho real con la oportuna inscripción registral y con anterioridad al ostentado por la Administración tributaria.

3.1. Aspectos subjetivos

En lo referente ya a los *aspectos subjetivos* del derecho objeto de nuestro estudio, debe determinarse quién es su *titular*, esto es, ha de precisarse si cuando el artículo 77.1 de la LGT alude a la

¹² En este sentido, ARRANZ DE ANDRÉS y CORDERO GONZÁLEZ («Capítulo V. La cuantificación de la deuda tributaria. Sus modos de extinción y garantías», en *Estudios de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2006, pág. 315) han indicado que los derechos reales de garantía, al recaer sobre bienes concretos, van a atribuir al titular de los mismos las facultades de reipersecutoriedad y eficacia u oponibilidad *erga omnes*, si bien el derecho de prelación recogido en sede del artículo 77.1 de la LGT no otorga ningún derecho adicional sobre ningún bien.

¹³ CASAS AGUDO, D.: *Los privilegios de la Hacienda Pública en la nueva LGT*, op. cit., pág. 180.

¹⁴ Sentencia de la AP de Salamanca de 4 de diciembre de 2002 (FJ 2.º) (JUR 2003/73545).

«Hacienda Pública» dicha expresión engloba a los créditos que conciernen, en exclusiva, a la Hacienda estatal, o bien la misma comprende, también, aquellos otros que atañen a las haciendas autonómicas y locales.

A este respecto, cabe señalar que durante la vigencia de la LGT/1963 una parte de la doctrina tributarista que se ocupó del análisis de esta cuestión vino a entender que, debido a la referencia a la «Hacienda Pública» en sede del artículo 71 de la citada Ley, el privilegio de los créditos tributarios que en dicho precepto se contemplaba solo podía atribuirse a la Administración financiera del Estado.

Así, la opinión aludida en el párrafo precedente fue defendida, entre otros, por RODRÍGUEZ BEREJO, sobre la base de los *dos siguientes argumentos*: en primer lugar, dicho autor consideraba que cuando el legislador quería aludir a las Provincias y Municipios lo hacía expresamente –como sucedía en el art. 73 LGT/1963–¹⁵ y, en segundo término, porque en sede del artículo 62.3 de la mencionada norma se distinguía a la Hacienda Pública del resto de entes públicos que pudieran ser posibles acreedores de la obligación tributaria^{16, 17}.

Junto a lo anterior, los autores partidarios de dicha tesis estimaron que esta se encontraba reforzada por lo previsto, en su momento, en el artículo 11 de la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1911¹⁸ y en el artículo 2 de la LGP/1988¹⁹, donde la alusión a la Hacienda Pública debía entenderse en referencia, exclusivamente, a la estatal²⁰.

Ahora bien, la opinión arriba expuesta no fue compartida por la totalidad de la doctrina, pues que un sector de la misma estimó que la identificación de la Hacienda Pública solo con la concerniente al Estado resultaba inadecuada desde la aprobación de la Constitución Española, la Ley

¹⁵ A este respecto, el precepto citado en el texto vino a disponer que «En los tributos que graven periódicamente los bienes o derechos inscribibles en un registro público o sus productos directos, ciertos o presuntos, el Estado, las Provincias y los Municipios tendrán preferencia sobre cualquier otro acreedor o adquirente, aunque estos hayan inscrito sus derechos para el cobro de las deudas no satisfechas correspondientes al año natural en que se ejercite la acción administrativa de cobro y al inmediato anterior».

¹⁶ A cuyo tenor: «Cuando se hubieran acumulado varias deudas tributarias, unas procedentes de tributos de la Hacienda Pública y otras de tributos a favor de otras Entidades, tendrán preferencia para su cobro las primeras, salvo la prelación que corresponda con arreglo a los artículos 71, 73 y 76 de esta Ley».

¹⁷ En este sentido, RODRÍGUEZ BEREJO («Las garantías del crédito tributario», *op. cit.*, págs. 196 y 198) afirmó que en el caso de que concurren con créditos privilegiados de la Hacienda Pública los pertenecientes a las Provincias o Municipios, siempre que todos ellos sean de la misma naturaleza, tendrá preferencia para el cobro la Hacienda estatal, opinión esta compartida, a su vez, por SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho financiero*, *op. cit.*, pág. 278 y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: «Las normas financieras y tributarias en la nueva Ley Concursal», *NF*, núm. 8, 2002, pág. 34.

¹⁸ A tenor del cual la Hacienda Pública se definía como: «todas las contribuciones, impuestos, rentas y propiedades, valores y derechos que pertenecen al *Estado*» (la letra cursiva es nuestra).

¹⁹ Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de diciembre. Así, y en virtud de lo establecido en el precepto aludido en el texto: «La Hacienda Pública, a los efectos de esta Ley, está constituida por el conjunto de derechos y de obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde al *Estado o a sus organismos autónomos*» (la letra cursiva es nuestra).

²⁰ Cfr., CASADO OLLERO, G., FALCÓN Y TELLA, R., LOZANO SERRANO, C., SIMÓN ACOSTA, E.: *Cuestiones tributarias prácticas*, La Ley, Madrid, 1989, pág. 458 y RODRÍGUEZ BEREJO, A.: «Comentario al art. 71 LGT», en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo I, EDESA, Madrid, 1982, pág. 630.

Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas y la Ley de Haciendas Locales, debiendo tenerse en cuenta, además, que cuando entró en vigor la LGT/1963 ni existían las Comunidades Autónomas, ni el poder tributario municipal gozaba de una gran autonomía e importancia ²¹.

Junto a ello, se entendió, a su vez, que la equiparación que efectuaba la LGP/1988 entre la Hacienda Pública y la Hacienda estatal únicamente debía considerarse en relación con dicha norma, concluyendo, a estos efectos, que el sujeto activo del derecho de prelación general era el Ente Público al que se le hubiese encomendado la gestión y recaudación del tributo de que se trate, «y todo ello con independencia de que sea un ente público estatal, autonómico o local» ²².

Dicho debate doctrinal vuelve a reproducirse en sede del privilegio contemplado en el artículo 77.1 de la actual LGT, puesto que el mencionado precepto, lejos de haber aclarado esta cuestión, vuelve a aludir, de forma genérica, a la «Hacienda Pública», sin especificar si la misma se refiere solo a la estatal o, también, a las autonómicas y las locales.

A este respecto, GARCÍA NOVOA se muestra partidario de delimitar el referido privilegio solo a la Hacienda estatal, puesto que, en su opinión, la LGT hoy vigente constituye la norma codificadora aplicable a esta última, siendo las garantías del crédito tributario que en aquella se contemplan las propias de los tributos sobre los cuales el Estado tenga competencia normativa ²³.

Sin embargo, y en lo que a nosotros atañe, no nos sumamos a la tesis arriba aludida al considerar que la expresión que ahora nos ocupa engloba, junto a la Hacienda del Estado, la autonómica o la de los Entes Locales, en la medida en que, a nuestro modo de ver, el privilegio de los créditos tributarios contemplado en el artículo 77.1 de la LGT se refiere a todo ente –ya sea territorial, ya sea institucional– acreedor de una determinada obligación tributaria ²⁴. Asimismo, dicha afirmación queda reforzada por el hecho de que el legislador haya reconocido, de forma expresa, el carácter privilegiado de los créditos concernientes a las Comunidades Autónomas y a las Corporaciones Locales ²⁵.

²¹ Cfr., MUÑOZ MERINO, A.: *Privilegios del crédito tributario. El derecho de prelación general*, op. cit., págs. 76 y 80.

²² MUÑOZ MERINO, A.: *Privilegios del crédito tributario. El derecho de prelación general*, op. cit., págs. 77 y 88. En este mismo sentido, GÓMEZ CABRERA, C.: *La concurrencia del crédito tributario: aspectos sustantivos y procedimentales. Prelación, garantías, tercerías, ejecuciones preferentes, suspensiones de pagos y quiebras*, Aranzadi, Elcano (Navarra), 2000, pág. 37, y VARONA ALABERN, J.E.: *El crédito tributario en la quiebra*, Lex Nova, Valladolid, 2000, págs. 133 y 134.

²³ GARCÍA NOVOA, C.: «La necesaria modificación de las garantías del crédito tributario en una futura Ley General Tributaria», op. cit., pág. 70.

²⁴ En relación con esta cuestión pueden consultarse los trabajos de CASAS AGUDO, D.: *Los privilegios de la Hacienda Pública en la nueva LGT*, op. cit., pág. 187 y ARRANZ DE ANDRÉS, C. y CORDERO GONZÁLEZ, E.: «Capítulo V. La cuantificación de la deuda tributaria. Sus modos de extinción y garantías», en *Estudios de la Ley General Tributaria*, op. cit., pág. 315.

²⁵ A estos efectos, el artículo 2.3 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (Ley 8/1980, de 22 de septiembre) establece que los créditos a favor de estas últimas gozan de los mismos privilegios que los concernientes al Estado, disponiendo, en este sentido, que «Las Comunidades Autónomas gozarán del tratamiento fiscal que la Ley establezca para el Estado», previsión esta que también se contempla en el artículo 2.2 del Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (RDLeg. 2/2004, de 5 de marzo) en lo referente a las Corporaciones Locales, a cuyo tenor: «Para la cobranza de los tributos y de las cantidades que como ingresos de derecho público, tales como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, precios públicos, y multas y sanciones pecuniarias, debe percibir la

3.2. Aspectos objetivos

3.2.1. La necesidad de cuantificación de los créditos tributarios

Pasando ya al estudio de los *aspectos objetivos* del privilegio regulado en el artículo 77.1 de la LGT, debe indicarse, en primer lugar, que el *carácter general* del mismo da lugar a que aquel no se limite solo a ciertos tributos, sino que concierne a todos los créditos tributarios —esto es, los que derivan de ingresos de tal naturaleza—, lo cual constituye una diferencia esencial con las garantías recogidas en sede de los artículos 78 y 79 de dicha Ley ²⁶.

Junto a lo anterior, cabe señalar que, como establece el primer precepto arriba citado, la referida preferencia de la Hacienda Pública para el cobro de sus créditos tributarios solo podrá ejercerse cuando estos últimos se encuentren *vencidos y no satisfechos*, siendo necesario para ello que aquellos fuesen exigibles ²⁷. Por lo tanto, y a la vista de las consideraciones efectuadas, el mencionado derecho solo resultará predicable respecto de las deudas ya cuantificadas, en la medida en que las mismas van a constituir *débitos ciertos y no presuntos* ²⁸.

Siendo esto así, y a los efectos de determinar cuándo puede ejercerse el derecho de prelación general, deben distinguirse, por un lado, los *impuestos liquidados* por la propia Administración, los cuales resultarán exigibles una vez transcurrido el periodo voluntario de ingreso sin haberse realizado su pago y, por otro, los *impuestos autoliquidados*, los cuales se entienden vencidos —y amparados por el referido privilegio— cuando finalice el plazo de presentación de la correspondiente declaración-liquidación ²⁹.

De acuerdo con ello, es evidente que para la operatividad del privilegio ahora examinado resultará imprescindible que el obligado tributario haya presentado la declaración o autoliquidación pertinente, ostentando la Hacienda Pública, en relación con las cantidades resultantes de aquella, la consideración de acreedor privilegiado a partir de que termine el plazo de ingreso voluntario de las mismas.

hacienda de las entidades locales de conformidad con lo previsto en el apartado anterior, dicha Hacienda ostentará las prerrogativas establecidas legalmente para la Hacienda del Estado, y actuará, en su caso, conforme a los procedimientos administrativos correspondientes».

²⁶ En concreto, el artículo 78 de la LGT solo otorga el carácter preferente a aquellos «tributos que graven periódicamente los bienes o derechos inscribibles en un registro público o sus productos directos, ciertos o presuntos (...)» y, por su parte, el artículo 79 de dicha norma a los tributos que graven determinadas transmisiones, adquisiciones o importaciones de bienes o derechos.

²⁷ Para GÓMEZ CABRERA [La concurrencia del crédito tributario: aspectos sustantivos y procedimentales. *Prelación, garantías, tercerías, ejecuciones preferentes, suspensiones de pagos y quiebras*, op. cit., pág. 44], un crédito está vencido cuando, llegado el momento fijado para su cumplimiento, este no se hubiera realizado.

²⁸ GARCÍA NOVOA, C.: «La necesaria modificación de las garantías del crédito tributario en una futura Ley General Tributaria», op. cit., págs. 75 y 76.

²⁹ Cfr., CASADO OLLERO, G., FALCÓN Y TELLA, R., LOZANO SERRANO, C., y SIMÓN ACOSTA, E.: *Cuestiones tributarias prácticas*, op. cit., pág. 458; GÓMEZ CABRERA, C.: *La concurrencia del crédito tributario: aspectos sustantivos y procedimentales. Prelación, garantías, tercerías, ejecuciones preferentes, suspensiones de pagos y quiebras*, op. cit., pág. 45; MUÑOZ MERINO, A.: *Privilegios del crédito tributario. El derecho de prelación general*, op. cit., pág. 99.

En consecuencia, cuando no se hubiera presentado la oportuna declaración o autoliquidación por parte del deudor, será necesario, para poder exigir el cobro de los créditos de forma preferente, la realización –por parte de la Administración tributaria– de la correspondiente actuación cuantificadora en la que se determine el importe al que los mismos ascienden, aunque fuera de modo provisional ³⁰.

3.2.2. *Límites del derecho de prelación general en relación con las prestaciones accesorias y las sanciones*

Continuando con el examen del alcance del derecho de prelación general desde un punto de vista objetivo, debemos determinar, a continuación, si alguno de los diversos elementos que, en su caso, pueden conformar la deuda tributaria resultan (o no) incluidos en la esfera del privilegio que ahora nos concierne, para, una vez efectuado lo anterior, proceder al estudio de esta misma cuestión pero ya en relación con las sanciones de tal naturaleza.

Procediendo en el orden arriba indicado, es preciso señalar, en primer lugar, que la deuda tributaria se encuentra constituida, como bien es sabido, por «la cuota o cantidad a ingresar que resulta de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta» (art. 58.1 LGT) y, en su caso, por las prestaciones accesorias previstas en el apartado segundo del artículo 58 de la citada Ley.

Así pues, y en relación con lo que concierne a la *obligación tributaria principal*, no cabe ninguna duda de que la misma estará amparada por el referido privilegio, puesto que la cuantía derivada de aquella va a responder a fines exclusivamente recaudatorios tendentes a la satisfacción de los gastos públicos.

Junto a lo anterior, el derecho de prelación general deberá predicarse, asimismo, de los *recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos* [art. 58.2 d) LGT], en la medida en que dichos recargos constituyen una especie de «sobreimpuesto» de la deuda principal sobre la que giran ³¹, al tratarse de una «sobrecarga tributaria» –es decir, de «un aumento del volumen económico del tributo que se caracteriza como parte integrante del mismo»– ³², siendo la finalidad de aquellos la de proporcionar los recursos necesarios a la Administración tributaria.

³⁰ Para GARCÍA NOVOA («La necesaria modificación de las garantías del crédito tributario en una futura Ley General Tributaria» *op. cit.*, pág. 76), en estos casos y debido a que la deuda tributaria es completamente ilíquida, resulta imprescindible una actuación de la Administración tendente a cuantificarla, aunque sea a través de una comprobación abreviada. En este mismo sentido se ha pronunciado TEJERIZO LÓPEZ («Las normas financieras y tributarias en la nueva Ley Concursal», *op. cit.*, pág. 35), para quien no basta con que haya transcurrido el plazo de presentación de la declaración, sino que debe existir una actuación administrativa que determine el tributo debido, aunque sea de forma provisional.

³¹ SOLER ROCH, M.T.: «Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *CREDF*, núm. 25, 1980, pág. 17. A juicio de CALVO VÉRGEZ («El papel de los recargos sobre impuestos estatales en la financiación de las comunidades autónomas. ¿Una vía "olvidada"?», *NF*, núm. 8, 2006, pág. 107), el mencionado recargo «constituye una prestación adicional y debe respetar enteramente la estructura del tributo base sobre el que se asiente».

³² GOROSPE OVIEDO, J.I.: *La deuda tributaria básica. Cuota, prestaciones a cuenta y recargos contributivos*, Marcial Pons, Madrid, 2000, págs. 49 y 50.

Pasando ya al estudio de la posibilidad de aplicación (o no) del privilegio que ahora nos atañe a los intereses de demora y a los recargos por declaración extemporánea o del periodo ejecutivo, es preciso atender, para poder determinar dicha cuestión de una forma correcta, a la verdadera naturaleza de las mencionadas prestaciones y a la finalidad de las mismas.

De acuerdo con ello, y en relación con los *intereses de demora*, una parte de la doctrina ha considerado que tanto la finalidad resarcitoria –y no sancionadora– de aquellos por el daño causado a la Hacienda Pública por el retraso en el pago, como la accesoriedad de los mismos al crédito tributario constituyen motivos suficientes para entender que dicha prestación queda incluida en el ámbito del privilegio general. En este sentido, ha venido a ponerse de relieve, a estos efectos, que la conjunción de ambas circunstancias es lo que va a legitimar «las eventuales minoraciones que necesariamente se derivan para el resto de acreedores concurrentes»³³.

Ahora bien, y sin perjuicio de que estemos de acuerdo con las dos características arriba citadas en relación con la referida figura –accesoriedad y naturaleza indemnizatoria–³⁴, consideramos que, precisamente por ello, la Administración tributaria no podrá exigir el abono de los intereses de demora de forma preferente al resto de acreedores concurrentes; más en concreto, a nuestro juicio, y aunque la función de aquellos no sea, en puridad, la de castigar un retraso culpable, su finalidad no es exclusivamente recaudatoria, motivo este por el cual los susodichos intereses se alejan del dato determinante para incluirse en la esfera del privilegio de los créditos tributarios contemplado en el artículo 77.1 de la LGT.

Con referencia a los *recargos por declaración extemporánea* y a los del *periodo ejecutivo*, la propia naturaleza sancionadora –en unos casos–³⁵ o mixta –en otros–³⁶ da lugar a que dichos recar-

³³ CASAS AGUDO, D.: *Los privilegios de la Hacienda Pública en la nueva LGT*, op. cit., pág. 206. Idéntica opinión sostiene GUILARTE GUTIÉRREZ, V.: «Contra el privilegio general del art. 71 de la LGT. Ámbito objetivo: especial referencia a sanciones y recargos», *TF*, núms. 94-95, 1998, págs. 59 y 60 y, ya entre la jurisprudencia, la Sentencia de la AP de Valladolid de 5 de octubre de 2010 (FJ 2.º) (JUR 2010/391854).

³⁴ Y ello porque, como sabemos, la exigencia de los intereses de demora es independiente de la posible existencia de culpabilidad en el retraso en el cumplimiento de la obligación tributaria, previsión esta última que, unida a la innecesariedad de la intimación administrativa (art. 26.1 LGT), viene a caracterizar la verdadera naturaleza de dicha figura, la cual no es sancionatoria, sino *indemnizatoria* o *resarcitoria* del perjuicio causado a la Hacienda Pública por la tardanza en el pago, constituyendo una buena muestra de ello su compatibilidad con las sanciones (art. 180.4 LGT). Para VARONA ALABERN («Concepto de tributo y principio de capacidad económica», *CREDF*, núm. 135, 2007, pág. 560) debido a la naturaleza resarcitoria de los intereses de demora, «éstos buscan el equilibrio patrimonial, el restablecimiento de la situación económica del acreedor, por lo que sin ellos el acreedor no cobraría en valor real su crédito, sino un crédito parcialmente minorado por el paso del tiempo». En este mismo sentido, la jurisprudencia también ha defendido la naturaleza indemnizatoria de la referida figura, debiendo destacarse, a este respecto, las Sentencias del TS de 10 de enero de 2003 (FJ 3.º) (RJ 2003/3581), 4 de marzo de 1992 (FJ 5.º) (RJ 1992/1932), 5 de septiembre de 1991 (FJ 5.º) (RJ 1991/7130), 14 de marzo de 1991 (FJ 3.º) (RJ 1991/2389), 19 de octubre de 1990 (FJ 2.º) (RJ 1990/8288), 28 de septiembre de 1990 (FJ 2.º) (RJ 1990/8279), 8 de junio de 1989 (FJ 1.º) (RJ 1989/4622) y del TSJ de Andalucía (Granada) de 20 de junio de 1994 (FJ 5.º) (JT 1994/707).

³⁵ A estos efectos, consideramos que tanto el recargo por declaración extemporánea del 20 por 100 como el recargo de apremio ordinario también del 20 por 100 presentan una naturaleza sancionadora, en la medida en que los mismos resultan exigibles junto con los intereses de demora, siendo estos últimos, por tanto, los que, efectivamente, van a cumplir la función indemnizatoria o reparadora del perjuicio causado por la satisfacción, fuera de plazo, del crédito tributario.

³⁶ En nuestra opinión, la naturaleza mixta la ostentan los recargos por declaración extemporánea del 5, 10 y 15 por 100 y los del periodo ejecutivo del 5 y 10 por 100, al cumplir todos ellos una doble función: por un lado, indemnizatoria o reparadora del perjuicio causado a la Hacienda Pública –en la cuantía que se corresponda con los intereses de demora– y, por otro, sancionadora –por el resto de su importe–.

gos queden excluidos del ámbito del privilegio examinado en estas líneas, puesto que –al igual que los intereses de demora– la función esencial de los mismos no consiste en la obtención de los recursos financieros necesarios de la Hacienda Pública, afirmación esta que, en nuestra opinión, debe hacerse extensiva a lo concerniente a las *sanciones tributarias*. En efecto, debe tenerse en cuenta que si estas últimas se exigiesen de forma preferente serían los acreedores concurrentes quienes vendrían a sufrir las consecuencias derivadas de la infracción cometida por el deudor, al ver disminuidas las posibilidades de satisfacción de sus créditos ³⁷.

A la vista de las consideraciones efectuadas, y teniendo en cuenta que el fundamento del derecho de prelación general se encuentra en la especial protección otorgada al tributo para el cumplimiento de los fines del Estado, estimamos que las consecuencias derivadas del retraso en el pago por parte del deudor no deberán incluirse en la esfera del privilegio en detrimento del resto de acreedores, puesto que, solo de este modo, se evita vulnerar el principio de personalidad de la pena cuando alguna de dichas figuras presente una naturaleza sancionadora ³⁸, debiendo extenderse aquel, en exclusiva, a aquellos ingresos públicos de Derecho público cuyo fundamento sea puramente financiero ³⁹.

Asimismo, la afirmación anterior se ve reforzada, en nuestra opinión, por el hecho de que la propia LC ⁴⁰ (en los arts. 92.3.º y 92.4.º) haya otorgado a los créditos por *recargos e intereses de cualquier clase*, incluidos los moratorios, las *multas y demás sanciones pecuniarias* la consideración de *subordinados*, por lo que su abono se efectuará en último lugar ⁴¹.

3.3. Eficacia y límites del derecho de prelación general frente a terceros acreedores

Una vez analizada la extensión y el alcance del derecho de prelación general de los créditos tributarios, es preciso proceder al estudio, a continuación, de aquellos supuestos concretos en los que el referido derecho cede frente a determinados acreedores, dada la diferente protección de aquellos

³⁷ En relación con esta cuestión, CASAS AGUDO (*Los privilegios de la Hacienda Pública en la nueva LGT*, op. cit., pág. 215) ha indicado que «el privilegio crediticio no puede convertirse en un vehículo por el que se propague la virtualidad punitiva de la sanción a un sujeto o sujetos que no han cometido conducta ilícita alguna».

³⁸ A este respecto, ARRANZ DE ANDRÉS y CORDERO GONZÁLEZ («Capítulo V. La cuantificación de la deuda tributaria. Sus modos de extinción y garantías», en *Estudios de la Ley General Tributaria*, op. cit., pág. 316) han puesto de relieve que «en la definitiva determinación de esta cuestión debe considerarse que si la utilización del privilegio supone la postergación o incluso la posibilidad de impago del resto de acreedores, su extensión sobre cantidades debidas en concepto de intereses, recargos, etcétera, implica que son estos terceros quienes, en la práctica, soportan el pago de dichas cantidades». Esta opinión es compartida por GARCÍA NOVOA, C.: «La necesaria modificación de las garantías del crédito tributario en una futura Ley General Tributaria», op. cit., pág. 80; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: «Las normas financieras y tributarias en la nueva Ley Concursal», op. cit., pág. 37, y VARONA ALABERN, J.E.: «Privilegios del crédito tributario y distintos componentes de la deuda tributaria. Especial referencia a la quiebra», *CREDF*, núm. 111, 2001, pág. 501. No obstante, debe señalarse que para MALVÁREZ PASQUAL y SÁNCHEZ PINO («La determinación del privilegio de la Hacienda Pública en los procedimientos concursales», *RTT*, núm. 79, 2007, pág. 42) el derecho de prelación general recogido en sede del artículo 77.1 de la LGT resulta aplicable tanto a los recargos, como a los intereses de demora e, incluso, a las sanciones tributarias.

³⁹ Cfr., GÓMEZ CABRERA, C.: *La concurrencia del crédito tributario: aspectos sustantivos y procedimentales. Prelación, garantías, tercerías, ejecuciones preferentes, suspensiones de pagos y quiebras*, op. cit., pág. 43.

⁴⁰ Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

⁴¹ El estudio relativo a la clasificación de los créditos tributarios en sede concursal será abordado en un instante ulterior.

en función de que la Hacienda Pública concorra con acreedores personales o con *acreedores de dominio* o de un *derecho real*, cuando estos últimos hubieran inscrito su derecho en el registro oportuno.

A este respecto, debemos recordar que es el propio artículo 77.1 de la LGT el precepto que establece que la Administración tributaria no gozará de preferencia para el cobro de sus créditos cuando la misma concorra con «acreedores de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho real debidamente inscrito en el registro correspondiente con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 78 y 79 de esta Ley».

En primer lugar, y antes de abordar el examen de la eficacia del derecho de prelación general de la Hacienda Pública cuando esta concorra con alguno de los acreedores arriba citados, es preciso indicar, como bien ha puesto de relieve GARCÍA NOVOA, que el precepto transcrito en el párrafo precedente recoge en su seno una imprecisión, al hacer alusión, de forma genérica, a los *acreedores de dominio*, y ello porque con dicha expresión se están equiparando dos supuestos totalmente diversos. Más en concreto, por un lado, la misma engloba a los *acreedores por un derecho de dominio*, sujetos estos que pueden separar el bien a través de la correspondiente tercería de dominio y, por otro, a aquellos titulares que solo pueden pretender que su derecho sea ejercido con *prioridad* al resto, mediante la tercería de mejor derecho ⁴².

Junto a lo anterior, cabe señalar que la excepción al privilegio general de los créditos tributarios encuentra su justificación en la especial protección de la publicidad registral, «de manera que el titular inscrito pueda confiar en la situación tabular, la cual no reflejaba la existencia de deudas tributarias en el momento en que inscribió su derecho el propietario» ⁴³; de acuerdo con ello, puede afirmarse que se ha optado por dar preferencia a la seguridad de la inscripción registral, frente a la protección de la actividad recaudatoria de la Administración tributaria ⁴⁴.

Así pues, y a la vista del contenido que presenta el artículo 77.1 de la LGT, podemos encontrarnos con las *siguientes situaciones*: en primer lugar, cuando la Hacienda Pública concorra con acreedores que no tuvieran un derecho real, la preferencia de aquella a la hora de ver satisfechos sus créditos es absoluta ⁴⁵.

⁴² GARCÍA NOVOA, C.: «La necesaria modificación de las garantías del crédito tributario en una futura Ley General Tributaria», *op. cit.*, pág. 73. En este mismo sentido se han pronunciado GUILARTE GUTIÉRREZ, V.: «Contra el privilegio general del art. 71 de la LGT. Ámbito objetivo: especial referencia a sanciones y recargos», *op. cit.*, pág. 72, y MUÑOZ MERINO, A.: *Privilegios del crédito tributario. El derecho de prelación general*, *op. cit.*, pág. 105.

⁴³ RUIZ BURSÓN, J.: «Estudio del privilegio general de la Hacienda Pública tras las reformas de la Ley Concursal y de la Ley General Tributaria», *op. cit.*, pág. 109.

⁴⁴ RUIZ BURSÓN, J.: *Ibidem*.

⁴⁵ *Cfr.*, FALCÓN Y TELLA, R.: «Las garantías del crédito tributario: perspectivas de reforma», *RDFHP*, núm. 215, 1991, pág. 919. Por su parte, ARRANZ DE ANDRÉS [«Sobre la naturaleza del derecho de prelación general de la Hacienda Pública y su anotación en el Registro. A propósito de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 21 julio 1997 (JT 1997, 1145)», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol. III, 1998, pág. 1374] ha afirmado que la referida preferencia de la Hacienda Pública no va a verse limitada en los casos en que el deudor solo disponga de bienes no inscribibles en ningún Registro, indicando, a estos efectos, que «si el derecho de prelación de la Hacienda es un privilegio general para el cobro que solo se detiene ante acreedores que hubieran garantizado registralmente su derecho con anterioridad, cuando nos encontremos ante bienes no registrables la prelación de la Hacienda deberá ser absoluta salvo que concurren créditos con un privilegio mayor».

Por su parte, y en segundo término, si los referidos acreedores sí lo fueran de un derecho real inscrito con anterioridad a la fecha en que se pretende la anotación preventiva de embargo por la Administración tributaria esta no gozará de preferencia alguna, salvo en los supuestos de hipoteca legal tácita (art. 78 LGT) y de afección de bienes (art. 79 LGT) —a tenor de lo establecido en el art. 77.1 *in fine* de la citada Ley—. A este respecto, cabe señalar, en relación con los créditos de la Hacienda Pública, que aunque los mismos no son susceptibles de inscripción registral⁴⁶, puede asegurarse la satisfacción de aquellos a través de la correspondiente anotación preventiva de embargo⁴⁷.

Asimismo, el privilegio que ahora nos concierne también cede ante los *créditos salariales*, en la medida en que el artículo 32.1 del ET⁴⁸ recoge el llamado *superprivilegio* de aquellos «por los últimos treinta días de trabajo y en cuantía que no supere el doble del salario mínimo interprofesional», siendo los mismos preferentes «sobre cualquier otro crédito, aunque este se encuentre garantizado por prenda o hipoteca» (art. 32.1 *in fine* ET)⁴⁹. Junto a ello, el artículo 9.2 de la LGP⁵⁰ prevé, en lo que atañe a los créditos relativos a la *Seguridad Social*, que estos y los «conceptos de recaudación conjunta y, en su caso, los recargos o intereses que sobre aquellos procedan» gozarán de la misma preferencia que los créditos públicos de la Hacienda Pública estatal, indicando, acto seguido, que «Cuando concurren créditos a favor de la Administración General del Estado con créditos por cuotas de la Seguridad Social y conceptos de recaudación conjunta, se imputarán a pro-rata de su respectivo importe»⁵¹.

El tercer supuesto que puede tener lugar, en relación con la cuestión que nos ocupa, estaría configurado por aquellas situaciones en que la adquisición por parte de los acreedores concordatarios se produce con anterioridad a la correspondiente anotación preventiva de embargo por parte de la Hacienda Pública, si bien no se produce la inscripción hasta un momento posterior. En estos casos, el privilegio general que ostentan los créditos tributarios resultará efectivo frente a los titulares de cualquier derecho no inscrito —incluso aunque los mismos estuvieran anotados—⁵² antes de que se hubiera practicado aquella por la Administración tributaria.

⁴⁶ Lo cual solo concierne a las titularidades reales. Véase, a estos efectos, el artículo 2 de la Ley Hipotecaria (Texto Refundido según Decreto de 8 de febrero de 1946).

⁴⁷ En relación con las anotaciones preventivas, debe tenerse en cuenta —tal y como ha indicado LASARTE (*Derechos reales y Derecho hipotecario. Principios de Derecho civil V*, 6.ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2008, pág. 334)—, que las mismas «tienen carácter transitorio (frente a la inscripción, que tendencialmente es estable) y tienen por misión fundamental advertir a eventuales terceros adquirentes que hay una situación jurídico-real en liza».

⁴⁸ Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores.

⁴⁹ Por su parte, el artículo 32.2 del ET establece que «Los créditos salariales gozarán de preferencia sobre cualquier otro crédito respecto de los objetos elaborados por los trabajadores mientras sean propiedad o estén en posesión del empresario».

⁵⁰ Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

⁵¹ A juicio de ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS («Artículo 77. Derecho de prelación», en *Comentarios a la Ley General Tributaria*, *op. cit.*, pág. 586), la regla citada en el texto debe hacerse extensiva también a los tributos autonómicos y locales, por asimilación de sus privilegios crediticios a los estatales.

⁵² Lo cual deriva del hecho de que tal anotación no supone un derecho real ni altera la naturaleza del crédito que garantiza, *cfr.*, GARCÍA NOVOA, C.: «La necesaria modificación de las garantías del crédito tributario en una futura Ley General Tributaria», *op. cit.*, pág. 75. Y, en lo que respecta a la jurisprudencia, puede consultarse la Sentencia de la AP de Salamanca (FJ 2.º) (JUR 2003/73545).

Ahora bien, y de acuerdo con lo previsto en sede del artículo 170.2 de la LGT –en cuya virtud: «Si los bienes embargados fueran inscribibles en un registro público, la Administración tributaria tendrá derecho a que se practique anotación preventiva de embargo en el registro correspondiente (...). La anotación preventiva así practicada no alterará la prelación que para el cobro de los créditos tributarios establece el artículo 77 de esta ley, siempre que se ejercite la tercería de mejor derecho. En caso contrario, prevalecerá el orden registral de las anotaciones de embargo»–, cuando alguno de los referidos acreedores pretendiera efectuar el cobro con preferencia a la Administración tributaria, deberá ejercitarse la correspondiente *tercería de mejor derecho* ⁵³.

A estos efectos, el artículo 64.1 del RGR ⁵⁴ ha venido a prever que «Conforme a lo dispuesto en el artículo 77 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando existan anotaciones de embargo en los Registros de la Propiedad y de Bienes Muebles, practicadas con anterioridad a la del crédito de la Hacienda pública sobre unos mismos bienes embargados, el órgano de recaudación podrá elevar al órgano competente el expediente a efectos de acordar, si procede, el *ejercicio de la acción de tercería de mejor derecho* en defensa de los intereses de la Hacienda pública, previo informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico» ⁵⁵.

Una vez indicado lo anterior, y en relación con la anotación preventiva de embargo, cabe señalar que la misma no es constitutiva del privilegio que se recoge en sede del artículo 77 de la LGT, sino que aquella «solo es el medio por el que toma vida y adquiere mayor eficacia» ⁵⁶. Junto a ello, es preciso poner de relieve, asimismo, que dicha anotación no puede alterar la naturaleza de los créditos tributarios, no viéndose sometidos estos últimos, por consiguiente, a las normas civiles e hipotecarias ⁵⁷, en la medida en que la preferencia de la Hacienda Pública debe ser entendida en

⁵³ A este respecto, ARRANZ DE ANDRÉS y CORDERO GONZÁLEZ («Capítulo V. La cuantificación de la deuda tributaria. Sus modos de extinción y garantías», en *Estudios de la Ley General Tributaria*, op. cit., pág. 317) han puesto de relieve que aunque la anotación preventiva de embargo suponga que la Administración tributaria puede hacer valer su preferencia para el cobro de sus créditos, dicho privilegio va a supeditarse al ejercicio de la tercería de mejor de derecho en los casos en que un tercer acreedor pretenda el cobro con preferencia a aquella. En esta línea, pueden consultarse los pronunciamientos de la AN de 31 de marzo de 2004 (FJ 3.º) (JT 2004/1002) y del TSJ de Castilla y León (Burgos) de 29 de enero de 1999 (FJ 4.º) (JT 1999/1187).

⁵⁴ Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.

⁵⁵ La letra cursiva es nuestra.

⁵⁶ ARRANZ DE ANDRÉS, C. y CORDERO GONZÁLEZ, E.: *Ibidem*. A estos efectos, ARRANZ DE ANDRÉS [«Sobre la naturaleza del derecho de prelación general de la Hacienda Pública y su anotación en el Registro. A propósito de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 21 julio 1997 (JT 1997, 1145)», op. cit., pág. 1.365] ha venido a aclarar que ello no significa que la anotación preventiva de embargo no confiera ningún tipo de eficacia, puesto que ante dos anotaciones practicadas sobre un mismo bien, la preferencia, en principio, será para la más antigua, debiendo ejercer la oportuna tercería el titular del derecho surgido con anterioridad si quiere hacer valer su derecho. Asimismo, y en opinión de MUÑOZ MERINO (*Privilegios del crédito tributario. El derecho de prelación general*, op. cit., pág. 114), «la anotación preventiva no altera ni refuerza la situación jurídica anotada, si bien le dispensa una eficacia de la fe pública registral».

⁵⁷ En esta línea, GARCÍA NOVOA («La necesaria modificación de las garantías del crédito tributario en una futura Ley General Tributaria», op. cit., pág. 73) ha afirmado que «aunque el ejercicio del privilegio general se encauce a través de la anotación preventiva de embargo para hacer efectiva su preferencia frente a otros derechos inscritos, tal anotación preventiva de embargo no altera la naturaleza del crédito tributario, por lo que la forma de llevar a cabo esta anotación no debe supeditarse al régimen de derecho privado». En relación con esta cuestión, puede consultarse, asimismo, a ARRANZ DE ANDRÉS, C.: «Sobre la naturaleza del derecho de prelación general de la Hacienda Pública y su anotación en el Registro. A propósito de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 21 julio 1997 (JT 1997, 1145)», op. cit., pág. 1.366.

relación con el grado de sus créditos y no de la fecha, «lo que implica que el crédito tributario será preferido a cualquier otro por la cualidad del ente titular del mismo, y con independencia de las fechas en que se hayan generado»⁵⁸.

4. EL PRIVILEGIO GENERAL DE LOS CRÉDITOS TRIBUTARIOS EN CASO DE CONCURSO

Tras haber efectuado el análisis de los rasgos característicos y del alcance del derecho de prelación general que se recoge en el seno del artículo 77.1 de la LGT y las consecuencias derivadas del mismo cuando la Hacienda Pública concurre con terceros acreedores en los procesos de ejecución singular, es el momento de abordar, a continuación, el estudio de dicha cuestión en *sede concursal*, examinando la eficacia del referido privilegio en este ámbito.

Ahora bien, y antes de proceder al examen de la hipótesis arriba mencionada, debemos indicar, ya desde este mismo momento, que la normativa concursal prevé una drástica reducción de los privilegios y preferencias en dicha sede, puesto que se parte del hecho de que «el principio de igualdad de tratamiento de los acreedores ha de constituir la regla general del concurso, y que sus excepciones han de ser muy contadas y siempre justificadas»⁵⁹, circunstancia esta que ha sido calificada, por parte de la doctrina, como *poda de privilegios*⁶⁰.

Asimismo, y en lo que atañe a los créditos privilegiados –posición tradicional de la Hacienda Pública, como sabemos–, la LC contempla, también, la disminución de los mismos, los cuales se reducen en número e, incluso, se limitan en su cuantía a algunos de los habitualmente reconocidos, como los tributarios y las cuotas de la Seguridad Social (hasta el 50% de su importe en cada caso), y ello porque se pretende «evitar que el concurso se consuma con el pago de algunos créditos, y, sin desconocer el interés general de la satisfacción de estos, conjugarlo con el de la masa pasiva en su conjunto, a la vez que se fomentan soluciones de convenio que estén apoyadas por los trabajadores y la Administración pública en la parte en que sus créditos no gozan de privilegio»⁶¹.

Siendo esto así, en los casos en que la Hacienda Pública pretenda la satisfacción de sus créditos tributarios en sede concursal no resultará aplicable el derecho de prelación general recogido en el artículo 77.1 de la LGT, sino que debe atenderse al régimen jurídico que la normativa específica reguladora del proceso concursal prevé para los créditos de tal naturaleza, ya que a tenor de lo previsto en el artículo 89.2 *in fine* de la LC «No se admitirá en el concurso ningún privilegio o preferencia que no esté reconocido en esta Ley».

⁵⁸ ARRANZ DE ANDRÉS, C.: «Sobre la naturaleza del derecho de prelación general de la Hacienda Pública y su anotación en el Registro. A propósito de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 21 julio 1997 (JT 1997, 1145)», *op. cit.*, pág. 1.372.

⁵⁹ Exposición de motivos de la LC (apartado V).

⁶⁰ *Cfr.*, GARCÍA NOVOA, C.: «La necesaria modificación de las garantías del crédito tributario en una futura Ley General Tributaria», *op. cit.*, pág. 72.

⁶¹ Exposición de motivos de la LC (apartado V).

En efecto, el primer precepto citado en el párrafo precedente ha de aplicarse, en nuestra opinión, en los supuestos que conciernen al ámbito extraconcursal, debiendo hacerse valer la preferencia de los créditos tributarios en un procedimiento concursal en función de lo previsto en el seno del mismo; es más, y de acuerdo con lo establecido en el artículo 55.1 de la LC, «Declarado el concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor»⁶².

De este modo, una vez iniciado el concurso, y salvo que con anterioridad al mismo se hubiera efectuado el embargo acordado, la Administración tributaria no podrá ni iniciar, ni continuar procedimientos de apremio contra el deudor, debiendo integrarse entre los acreedores a fin de poder hacer efectivo su crédito dentro del procedimiento concursal⁶³, cuestión esta última que pasamos a analizar en los epígrafes siguientes.

4.1. El alcance del privilegio de los créditos tributarios en el proceso concursal

A este respecto, cabe señalar, en primer lugar, que el artículo 77.2 de la LGT contempla una remisión a lo previsto en sede de la LC para los créditos tributarios en caso de *concurso*; más en concreto, se prevé que «En el *proceso concursal*, los créditos tributarios quedarán sometidos a lo establecido en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal»⁶⁴.

Ahora bien, y en relación con el tenor literal que presenta el precepto transcrito en el párrafo precedente, debe hacerse notar que el mismo ha sido modificado por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la LC⁶⁵, y ello con la finalidad de terminar con la conflictividad que en el seno del mismo había originado su anterior redacción, en cuya virtud «En caso de *convenio concursal*, los créditos tributarios a los que afecte el convenio, incluidos los derivados de la obligación de realizar pagos a

⁶² Por su parte, el artículo 164.2 de la LGT dispone que «En caso de concurso de acreedores se aplicará lo dispuesto en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal y, en su caso, en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, sin que ello impida que se dicte la correspondiente providencia de apremio y se devenguen los recargos del periodo ejecutivo si se dieran las condiciones para ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso o bien se trate de créditos contra la masa».

⁶³ En este sentido, el artículo 164.1 de la LGT prevé que «Sin perjuicio del respeto al orden de prelación que para el cobro de los créditos viene establecido por la ley en atención a su naturaleza, en caso de concurrencia del procedimiento de apremio para la recaudación de los tributos con otros procedimientos de ejecución, ya sean singulares o universales, judiciales o no judiciales, la preferencia para la ejecución de los bienes trabados en el procedimiento vendrá determinada con arreglo a las siguientes reglas: (...) b) *Cuando concorra con otros procesos o procedimientos concursales* o universales de ejecución, el procedimiento de apremio será preferente para la ejecución de los bienes o derechos embargados en el mismo, *siempre que el embargo acordado en el mismo se hubiera efectuado con anterioridad a la fecha de declaración del concurso*» (la letra cursiva es nuestra). En relación con esta cuestión, puede consultarse a MATA SIERRA, M.^a T.: «Las quitas del crédito tributario en el procedimiento concursal», en *Estudios de Derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Tomo I, Lex Nova, Valladolid, 2005, pág. 745; PITA GRANDAL, A. M.^a: «Algunas consideraciones sobre los créditos tributarios en la Ley Concursal», en *Estudios de Derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Tomo I, Lex Nova, Valladolid, 2005, pág. 791, y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: «Las normas financieras y tributarias en la nueva Ley Concursal», *op. cit.*, pág. 44 y ss.

⁶⁴ La letra cursiva es nuestra.

⁶⁵ BOE de 11 de octubre de 2011, núm. 245. En relación con la modificación indicada en el texto, la misma entrará en vigor el 1 de enero de 2012 (disp. final tercera de la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la LC).

cuenta, quedarán sometidos a lo establecido en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal»⁶⁶ (art. 77.2 LGT –antes de la referida reforma–).

En efecto, dicho precepto, de apariencia inocua, dio lugar a un importante debate en torno a si la remisión recogida en aquel concernía, en exclusiva, a las hipótesis en que el procedimiento concursal finalizaba en un convenio o, también, a los supuestos de liquidación del patrimonio del concursado⁶⁷.

En este sentido, una parte de la doctrina y, sobre todo, la Administración tributaria habían venido a defender que la mención expresa al convenio concursal en el artículo citado dos párrafos más atrás implicaba que la LC no resultase aplicable cuando el oportuno procedimiento no concluía de tal modo, lo cual conllevaba que los privilegios de los créditos tributarios fuesen diversos en función del resultado de aquel⁶⁸.

Así, los partidarios de esta interpretación fundamentaron la misma no solo en la literalidad de lo previsto en la LGT, sino, a su vez, en la enmienda presentada en el Senado durante la tramitación del Proyecto de Ley de la actual LGT, fruto de la cual se sustituyó la palabra *concurso* por *convenio concursal*⁶⁹, y ello porque el texto que justificó dicha enmienda tenía el siguiente tenor: «La redacción del apartado 2, mencionando concurso en lugar de convenio concursal podía interpretarse como una pérdida del derecho de prelación de la Hacienda Pública con independencia de la suerte que corriera el proceso concursal, interpretación que no resultaría justificada para el caso de que el proceso entre en liquidación, puesto que en estos supuestos ya no se trata de apoyar la viabilidad futura de la entidad concursada que era la razón última que justificaba la pérdida del privilegio de la Hacienda Pública. De esta forma, la preferencia establecida en el apartado 1 se mantendría para los supuestos de liquidación, pero no en aquellos en los que se suscriba un convenio concursal que incluya los créditos tributarios»⁷⁰.

⁶⁶ La letra cursiva es nuestra.

⁶⁷ Debe recordarse que el convenio concursal constituye un acuerdo entre el deudor y sus acreedores consistente, por lo general, en una quita y/o espera de las deudas pendientes, siendo utilizado en aquellos supuestos en que el concursado aún tenga posibilidades de continuar con su actividad; mientras que a través de la liquidación se procede a la realización de los bienes del deudor y al reparto del haber líquido entre los acreedores, al considerarse la insolvencia de dicho sujeto definitiva y total, RUIZ BURSÓN, J.: «Estudio del privilegio general de la Hacienda Pública tras las reformas de la Ley Concursal y de la Ley General Tributaria», *op. cit.*, pág. 113.

⁶⁸ A este respecto, CASAS AGUDO («La remisión a la legislación concursal contenida en el art. 77.2 LGT no resulta de aplicación en los supuestos de liquidación concursal», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol. I, 2006, pág. 3.091) indicó que la LGT, desde que incorporó el segundo apartado de su artículo 77, «pasó de este modo a modular la eficacia prelativa del privilegio general de los créditos tributarios según la conclusión del procedimiento concursal por la que se opte», tesis esta seguida, asimismo, por MATA SIERRA, M.^a T.: «Las quitas del crédito tributario en el procedimiento concursal», en *Estudios de Derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, *op. cit.*, págs. 744 y 745; SÁNCHEZ PINO, A.J.: «La concurrencia del procedimiento de apremio con el procedimiento concursal», *QF*, núm. 8, 2004, págs. 24 y 25, y VALERO LOZANO, N.: «La Ley General Tributaria y la normativa concursal», en *La aplicación de los tributos en la nueva Ley General Tributaria*, IEF, Madrid, 2005, pág. 178 y por la AP de Málaga en su Sentencia de 12 de mayo de 2010 (FJ 3.º) (JUR 2010/371950).

⁶⁹ A estos efectos, cabe señalar que el artículo 77.2 del Proyecto de Ley de la actual LGT, antes de que se presentase la referida enmienda en el Senado, establecía que «En caso de concurso, los créditos tributarios, incluidos los derivados de la obligación de realizar pagos a cuenta, quedarán sometidos a lo establecido en la Ley Concursal» (BOCG, Congreso de los Diputados, VII legislatura, serie A, núm. 155-1, 6 de junio de 2003).

⁷⁰ Enmienda del Senado número 332 del Grupo Parlamentario Popular (BOCG, Senado, VII legislatura, serie II, núm. 157 E, 21 de octubre de 2003).

Por su parte, el texto arriba transcrito sirvió también para entender que la LGT había derogado a la LC en lo relativo a esta cuestión —en concreto, en lo dispuesto en sede del art. 91.4.º de la última Ley citada—, lo cual era posible, a juicio de los defensores de esta teoría, por el carácter especial y posterior de aquella ⁷¹.

No obstante lo anterior, un segundo grupo de autores consideró que el régimen jurídico de los privilegios de los créditos tributarios en sede concursal era el contemplado en la propia LC, con independencia del modo de finalización del concurso ⁷², tesis esta que, en nuestra opinión, era la que debía prevalecer a la hora de interpretar lo previsto en el seno del artículo 77.2 de la LGT, y ello por los siguientes *motivos*.

En primer lugar, porque solo de este modo quedaba respetada la finalidad de la LC al reducir los privilegios de los acreedores en concurso, limitando las excepciones al principio de la *par conditio creditorum*. A este respecto, y como bien vino a indicar PITA GRANDAL, entender que el precepto arriba citado redefinía el contenido de dicha Ley, al sustituir la referencia al «concurso» por «convenio», y que ello suponía que el privilegio general no procedía solo cuando la Hacienda Pública suscribía este último, daba lugar a que la normativa concursal perdiese toda su identidad ⁷³.

De acuerdo con ello, es preciso señalar que si se optaba por aplicar el artículo 77.2 de la LGT solo cuando el concurso terminaba en convenio, en las hipótesis de liquidación del patrimonio del concursado no podría aplicarse ningún precepto de la LC, ni siquiera los relacionados con la clasificación de los créditos, lo cual no podía reputarse sino como una incoherencia ⁷⁴.

Por lo tanto, y a fin de buscar una integración de la LC y de la LGT, vino a entenderse que esta última norma solo recordaba, en el seno del mencionado precepto, que en caso de convenio la Hacen-

⁷¹ Cfr., MALVÁREZ PASCUAL, L. y SÁNCHEZ PINO, A.J.: «La determinación del privilegio de la Hacienda Pública en los procedimientos concursales», *op. cit.*, pág. 32.

⁷² A estos efectos, RUIZ BURSÓN («Estudio del privilegio general de la Hacienda Pública tras las reformas de la Ley Concursal y de la Ley General Tributaria», *op. cit.*, pág. 113) vino a indicar, en relación con esta cuestión, que «el silencio de la norma tributaria respecto a la fase de liquidación obedece a la idea de que, cuando se adopte esta solución, es la propia Ley Concursal la que establece una serie de normas que regulan la clasificación de los créditos y el orden de prelación en el cobro». La tesis expuesta en el texto es compartida, asimismo, por las Sentencias del TS de 30 de septiembre de 2010 (FJ 2.º) (RJ 2010/7300), 29 de septiembre de 2010 (FJ 5.º) (RJ 2010/7297), de los Juzgados de lo Mercantil de Alicante de 24 de septiembre de 2009 (FJ 3.º) (AC 2009/2102), Madrid de 5 de julio de 2005 (FJ 1.º) (AC 2005/1113), Málaga de 13 de abril de 2009 (FJ 3.º) (JUR 2009/231850) y 15 de marzo de 2006 (FJ 2.º) (AC 2006/443), Oviedo de 28 de febrero de 2006 (FJ 3º) (AC 2006/307) y de la AP de Asturias de 22 de diciembre de 2006 (FJ 2.º) (JUR 2007/38007), Córdoba de 11 de junio de 2007 (FJ 1.º) (JUR 2007/358425), Guadalajara de 17 de junio de 2010 (FJ 4.º) (AC 2010/1066) y Toledo de 14 de enero de 2010 (FJ 2.º) (JUR 2010/83199).

⁷³ PITA GRANDAL, A. M.ª: «Algunas consideraciones sobre los créditos tributarios en la Ley Concursal», en *Estudios de Derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, *op. cit.*, pág. 790. En este sentido, PÉREZ ROYO [«El privilegio de los créditos tributarios (según la "interpretación auténtica" contenido en el Proyecto de Ley de Ejecución Singular)», *QF*, núm. 1, 2007, pág. 15] ha puesto de relieve que lo que se pretende con la reducción de los privilegios en sede concursal es evitar, como venía sucediendo con anterioridad, que el concurso quede consumido (en la liquidación) con el pago de algunos créditos, normalmente los de la Hacienda Pública y los que conciernen a la Seguridad Social.

⁷⁴ PÉREZ ROYO, F.: «El privilegio de los créditos tributarios (según la "interpretación auténtica" contenido en el Proyecto de Ley de Ejecución Singular)», *op. cit.*, págs. 15 y 16.

da Pública se encontraba en una posición de acreedor privilegiado en los términos de la LC, pero ello no implicaba entender que la referencia al convenio era excluyente de la liquidación, y ello, además, si teníamos en cuenta que respecto al resto de créditos de Derecho público y de la Seguridad Social no existía una previsión similar ⁷⁵.

Sea como fuere, lo cierto es que resultaba, cuando menos sorprendente, que no se hubiese buscado una mínima coordinación entre las referidas normas, evitándose así la contradicción puesta de relieve, más aún cuando las mismas se tramitaron prácticamente en idéntico periodo temporal, ya que la actual LGT se aprobó en diciembre de 2003, entrando en vigor el 1 de junio de 2004 ⁷⁶, mientras que la LC, habiéndose aprobado en julio de 2003, su entrada en vigor se produjo el 1 de septiembre de 2004 ⁷⁷.

En consecuencia, y a la vista de todo lo indicado, podemos afirmar, sin lugar a dudas, que la actual reforma del artículo 77.2 de la LGT no puede reputarse más que positiva, en el sentido de que la misma va a permitir, ahora ya sin ningún tipo de controversias, aplicar lo previsto en la propia LC tanto en los supuestos de convenio como de liquidación concursal.

Así pues, es el momento de abordar cuál es el régimen jurídico de los créditos tributarios en el proceso concursal, examinando la clasificación de los mismos en esta sede, cuestión esta que pasamos a estudiar a continuación.

4.2. La clasificación de los créditos tributarios en el concurso

Procediendo en este sentido, cabe señalar, en primer lugar, que la LC califica, a efectos del concurso, a los créditos contenidos en la lista de acreedores en privilegiados, ordinarios y subordinados (art. 89.1); por tanto, los créditos de naturaleza tributaria deberán incluirse, en dicho ámbito, en alguna de estas tres categorías. Asimismo, el apartado segundo del artículo 89 de la citada Ley viene a precisar que «Los créditos privilegiados se clasificarán, a su vez, en créditos con privilegio especial, si afectan a determinados bienes o derechos, y créditos con privilegio general, si afectan a la totalidad del patrimonio del deudor», estableciendo, a estos efectos, su apartado tercero que «Se entenderán clasificados como créditos ordinarios aquellos que no se encuentren calificados en esta Ley como privilegiados ni como subordinados».

Siendo la arriba indicada la clasificación que efectúa la normativa concursal de los créditos de tal naturaleza, es preciso determinar cómo opera esta última en lo que atañe, en exclusiva, al ámbito tributario.

⁷⁵ PÉREZ ROYO, F.: «El privilegio de los créditos tributarios (según la "interpretación auténtica" contenido en el Proyecto de Ley de Ejecución Singular)», *op. cit.*, pág. 13 y ss., opinión compartida, a su vez, por GARCÍA GÓMEZ, A.J.: «La clasificación de los créditos tributarios en el proceso concursal», en *Estudios jurídicos en memoria de Don César Albiñana García-Quintana*, vol. I, IEF, Madrid, 2008, pág. 847.

⁷⁶ Disposición final undécima de la LGT.

⁷⁷ Disposición final trigésima quinta de la LC.

4.2.1. Los créditos concursales con privilegio especial y con privilegio general

A este respecto, y en relación con los créditos con *privilegio especial*, estos se enumeran en el artículo 90.1 de la LC, resultando de interés, en lo concerniente a los créditos tributarios, lo previsto en su punto primero, a tenor del cual: «Son créditos con privilegio especial: 1.º Los créditos garantizados con hipoteca voluntaria o legal, inmobiliaria o mobiliaria, o con prenda sin desplazamiento, sobre los bienes o derechos hipotecados o pignorados», efectuándose el pago de los mismos «con cargo a los bienes y derechos afectos, ya sean objeto de ejecución separada o colectiva» (art. 155.1 LC) ⁷⁸.

Así pues, cabe entender que dicha calificación abarcará a los créditos tributarios garantizados con hipoteca legal tácita, atendiendo a lo establecido en el artículo 78 de la LGT, o bien por el derecho de afección recogido en sede del artículo 79 de la referida Ley ⁷⁹, siendo el efecto esencial derivado de dicho privilegio la posibilidad de poder realizar aquellos al margen del concurso ⁸⁰.

Por su parte, y en lo que respecta a los créditos concursales con *privilegio general*, es el artículo 91 de la LC el que recoge la enumeración de los mismos, debiendo diferenciar, a estos efectos, el régimen jurídico establecido en los apartados segundo y cuarto de aquel, puesto que se contempla un tratamiento diverso en función de que los créditos tributarios conciernan a cantidades derivadas de retenciones o no.

En este sentido, el artículo 91.2.º de la LC prevé que «Son créditos con privilegio general: 2.º Las cantidades correspondientes a *retenciones tributarias* y de Seguridad Social debidas por el concursado en cumplimiento de una obligación legal» ⁸¹, y ello por la totalidad de su importe, siendo aquellas, a su vez, preferentes en caso de liquidación respecto del resto de créditos tributarios –a los cuales se hace alusión en el apartado 4.º del precepto mencionado en el párrafo precedente– ⁸², régimen aquel que también ostentan los *ingresos a cuenta por retribuciones en especie*, pero no las cuotas por

⁷⁸ Por su parte, el artículo 155.3 de la Ley citada en el texto prevé que «Si un mismo bien o derecho se encontrase afecto a más de un crédito con privilegio especial, los pagos se realizarán conforme a la prioridad temporal que para cada crédito resulte del cumplimiento de los requisitos y formalidades previstos en su legislación específica para su oponibilidad a terceros. La prioridad para el pago de los créditos con hipoteca legal tácita será la que resulte de la regulación de esta».

⁷⁹ Asimismo, y como ha indicado GARCÍA GÓMEZ («La calificación de los créditos tributarios en el proceso concursal», en *Estudios jurídicos en memoria de Don César Albiñana García-Quintana*, op. cit., pág. 834), también ostentarán dicha clasificación cualquier otro crédito garantizado en los términos que establece la propia LC, siendo frecuente encontrarnos, en el ámbito tributario, con créditos garantizados con hipoteca voluntaria ligados a un aplazamiento o a una suspensión de la ejecución del crédito.

⁸⁰ Ahora bien, en estos casos deberán tenerse en cuenta las limitaciones previstas en la propia LC, en concreto, en su artículo 56.1, a cuyo tenor: «Los acreedores con garantía real sobre bienes del concursado afectos a su actividad profesional o empresarial o a una unidad productiva de su titularidad no podrán iniciar la ejecución o realización forzosa de la garantía hasta que se apruebe un convenio cuyo contenido no afecte al ejercicio de este derecho o transcurra un año desde la declaración de concurso sin que se hubiera producido la apertura de la liquidación».

⁸¹ La letra cursiva es nuestra.

⁸² A estos efectos, el artículo 156 de la LC establece que «Deducidos de la masa activa los bienes y derechos necesarios para satisfacer los créditos contra la masa y con cargo a los bienes no afectos a privilegio especial o al remanente que de ellos quedase una vez pagados estos créditos, se atenderá al pago de aquellos que gozan de privilegio general, por el orden establecido en el artículo 91 y, en su caso, a prorrata dentro de cada número».

tributos repercutidos⁸³. En relación con esta cuestión, cabe señalar que esta diferencia de trato radica en el daño que para la recaudación se produce cuando el retenedor entra en el concurso⁸⁴.

Junto a lo anterior, el artículo 91.4.º de la LC viene a disponer que también ostentan la condición de créditos con *privilegio general* «Los créditos tributarios y demás de Derecho público, así como los créditos de la Seguridad Social que no gocen de privilegio especial conforme al apartado 1 del artículo 90, ni del privilegio general del número 2.º de este artículo. Este privilegio podrá ejercerse para el conjunto de los créditos de la Hacienda Pública y para el conjunto de los créditos de la Seguridad Social, respectivamente, hasta el 50% de su importe»⁸⁵.

A tenor de lo indicado en los párrafos precedentes, aquellos créditos tributarios que no puedan circunscribirse en el presupuesto contemplado en el punto segundo del artículo 91 de la LC se considerarán créditos con privilegio general, pero solo por la *mitad* de su importe, siendo dicha reducción, precisamente, la que constituye el elemento esencial de la reforma concursal sobre los créditos públicos, ya que con ella han pretendido limitarse las excepciones a la *par conditio creditorum*.

Siendo esto así, es necesario determinar, a continuación, cuáles son los diversos conceptos que se encuentran comprendidos en la esfera del referido privilegio y, ya con posterioridad, cómo resulta aplicable el mencionado porcentaje del 50 por 100. A este respecto, y en relación con la primera cuestión, es indudable que van a ostentar la condición de créditos con privilegio general las cantidades derivadas de la cuota sensu stricto, de los recargos sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos, de los pagos fraccionados y de los ingresos a cuenta (a excepción de lo indicado anteriormente)⁸⁶.

En lo que atañe ya a la segunda de las cuestiones arriba aludidas, cabe señalar que la Administración tributaria ha venido entendiendo que deben incluirse en la base del cálculo del referido porcentaje todos los créditos de los que la misma sea titular, resultando, de este modo, una cantidad mayor de la que correspondería si se excluyesen de dicho cómputo aquellos conceptos considerados bien créditos con privilegio especial o general del artículo 91.2.º de la LC, o bien subordinados⁸⁷. Dicha interpretación no puede reputarse, a nuestro modo de ver, correcta, y ello porque si un deter-

⁸³ Asimismo, para PÉREZ ROYO [«El privilegio de los créditos tributarios (según la "interpretación auténtica" contenido en el Proyecto de Ley de Ejecución Singular)», *op. cit.*, pág. 13] los pagos fraccionados no quedan incluidos en el régimen jurídico previsto para los créditos con privilegio general del artículo 91.2.º de la LC, sino en sede del artículo 91.4.º de la citada Ley.

⁸⁴ A este respecto, GARCÍA GÓMEZ («La calificación de los créditos tributarios en el proceso concursal», en *Estudios jurídicos en memoria de Don César Albiñana García-Quintana*, *op. cit.*, pág. 836) ha puesto de relieve que dicho efecto negativo en las arcas de la Hacienda Pública deriva del hecho de que «en la mayor parte de los casos de insolvencia, el retenedor habrá practicado efectivamente la retención pero no la habrá ingresado. Al mismo tiempo, el retenido habrá eventualmente deducido ese importe al presentar su respectiva autoliquidación».

⁸⁵ La letra cursiva es nuestra.

⁸⁶ Por su parte, los intereses de demora y los recargos por declaración extemporánea y del periodo ejecutivo ostentan, como a continuación expondremos, la condición de créditos subordinados.

⁸⁷ Cfr., CALVO VÉRGEZ, J.: «El crédito tributario en el proceso concursal», *Carta Tr.*, núm. 22, 2010, págs. 7 y 8; GARCÍA GÓMEZ, A.J.: «La calificación de los créditos tributarios en el proceso concursal», en *Estudios jurídicos en memoria de Don César Albiñana García-Quintana*, *op. cit.*, pág. 838; MALVÁREZ PASCUAL, L. y SÁNCHEZ PINO, A.J.: «La determinación del privilegio de la Hacienda Pública en los procedimientos concursales», *op. cit.*, pág. 47.

minado crédito ya goza de un privilegio concreto este debe excluirse de la cuantificación de otro, puesto que, en caso contrario, aquel se vería doblemente privilegiado.

De acuerdo con ello, entendemos que el límite del 50 por 100, relativo al privilegio general recogido en sede del artículo 91.4.º de la LC, no deberá aplicarse sobre aquellos créditos tributarios calificados con privilegio especial (art. 90.1.1.º) o con privilegio general por la totalidad de su importe (art. 91.2.º), excluyéndose también de aquel los créditos concursales subordinados (art. 92). Así pues, una vez excluidas dichas cuantías del referido porcentaje este último tendrá que computarse sobre la cantidad restante, debiendo considerarse a la parte sobrante como un crédito ordinario o común del concurso^{88, 89}.

4.2.2. Los créditos concursales ordinarios y subordinados

En relación con los créditos concursales de carácter *común u ordinario* de los que sea titular la Hacienda Pública, los cuales deberán satisfacerse tras los privilegiados⁹⁰, cabe señalar que serán, por exclusión, todos aquellos que no ostenten la condición de créditos con privilegio especial –en nuestro caso, los previstos en el art. 90.1.1.º LC–, así como los que no se hayan clasificado como créditos con privilegio general por la totalidad de su importe –esto es, y en lo que ahora nos atañe, los del art. 91.2.º de la citada Ley–, ni, tampoco, el 50 por 100 de las cantidades derivadas de los créditos a los que hace alusión el apartado cuarto de este último precepto, ni los subordinados (art. 92).

Por su parte, también tendrán la consideración de créditos comunes aquellos créditos de Derecho privado que correspondan a la Administración tributaria, siempre que no se trate de intereses y de sanciones, dado que ambos conceptos constituyen créditos subordinados.

Atendiendo a la última de las clasificaciones de los créditos concursales, los *subordinados*, es el artículo 92 de la LC el precepto que viene a recoger una enumeración de los mismos, debiendo efectuarse el abono de aquellos una vez satisfechos los créditos privilegiados y los ordinarios⁹¹.

⁸⁸ Cfr., CALVO VÉRGEZ, J.: «El crédito tributario en el proceso concursal», *op. cit.*, pág. 5 y ss.; GARCÍA GÓMEZ, A.J.: «La calificación de los créditos tributarios en el proceso concursal», en *Estudios jurídicos en memoria de Don César Albiñana García-Quintana*, *op. cit.*, pág. 838. Por su parte, GARCÍA NOVOA («La necesaria modificación de las garantías del crédito tributario en una futura Ley General Tributaria», *op. cit.*, pág. 72) considera, en relación con el referido límite del 50 por 100, que este debería haberse previsto sobre el total del activo, puesto que el establecimiento de dicho criterio cuantitativo implica someter simultáneamente al mismo crédito a un tratamiento completamente diferenciado, como ordinario en una parte y privilegiado en otra.

⁸⁹ Véanse, ya en sede de nuestros tribunales, las Sentencias del TS de 30 de septiembre de 2010 (FJ 4.º) (RJ 2010/7300) y del Juzgado de lo Mercantil de Madrid de 5 de julio de 2005 (FJ 3.º) (AC 2005/1113).

⁹⁰ A estos efectos, el artículo 157.1 de la LC dispone que «El pago de los créditos ordinarios se efectuará una vez satisfechos los créditos contra la masa y los privilegiados. El juez, a solicitud de la administración concursal, en casos excepcionales podrá motivadamente autorizar la realización de pagos de créditos ordinarios con antelación cuando estime suficientemente cubierto el pago de los créditos contra la masa y de los privilegiados (...)».

⁹¹ Así lo prevé el artículo 158.1 de la LC, en cuya virtud: «El pago de los créditos subordinados no se realizará hasta que hayan quedado íntegramente satisfechos los créditos ordinarios».

A este respecto, y en referencia a los créditos de naturaleza tributaria, el precepto arriba citado hace alusión, de forma expresa, a los *recargos*, a los *intereses* y a las *sanciones*. Así pues, y en relación con las dos primeras de dichas prestaciones, viene a establecerse que son créditos subordinados «Los créditos por *recargos e intereses de cualquier clase*, incluidos los moratorios, salvo los correspondientes a créditos con garantía real hasta donde alcance la respectiva garantía» (art. 92.3.º LC)⁹² y, en lo que concierne a la tercera, se menciona a «Los créditos por multas y demás *sanciones pecuniarias*» (art. 92.4.º LC)⁹³.

De acuerdo con ello, es posible afirmar, en relación con los referidos intereses, que los mismos van a calificarse, en el seno del concurso, como créditos subordinados, siendo aquellos todos los intereses previos y los moratorios, pero no los que correspondan a créditos con garantía real hasta donde alcance el valor de la misma, lo cual resulta conforme con lo indicado en la propia exposición de motivos de la LC, en donde se ha puesto de relieve que «conviene precisar que la categoría de créditos subordinados incluye los intereses devengados y sanciones impuestas con ocasión de la exacción de los créditos públicos, tanto tributarios como de la Seguridad Social»⁹⁴.

Siendo esto así, cabe señalar, en lo que atañe a la mención a los recargos en sede concursal, que esta comprende tanto a los *recargos por declaración extemporánea* –recogidos en el art. 27 LGT– como a los *recargos del periodo ejecutivo* –previstos en el art. 28 de la citada Ley–.

A estos efectos, y partiendo de la base de que la actual LC alude a dichos recargos junto a los intereses, consideramos que ello se debe al hecho de que el legislador ha atendido al carácter accesorio de este tipo de prestaciones –respecto de la obligación tributaria principal (art. 25.1 LGT)– y no a su verdadera naturaleza, la cual es, en nuestra opinión, sancionatoria –en determinados casos– y mixta –en otros–^{95, 96}.

A la vista de las consideraciones efectuadas, estimamos que los recargos mencionados dos párrafos más atrás, además de ostentar la consideración de créditos concursales subordinados, deberían ser equiparados, *lato sensu*, a las sanciones, incluyéndose, por tanto, en el apartado cuarto del artículo 92 de la LC⁹⁷. En este sentido, debe tenerse en cuenta que el citado precepto no alude, en

⁹² La letra cursiva es nuestra.

⁹³ La letra cursiva es nuestra. A este respecto, es preciso indicar que la alusión a los recargos en el precepto transcrito en el texto es consecuencia de la reforma de la LC operada por la Ley 38/2011, de 10 de octubre.

⁹⁴ Exposición de motivos de la LC (apartado V).

⁹⁵ En relación con esta cuestión, nos remitimos a lo indicado en el epígrafe 3.2.2.

⁹⁶ *Cfr.*, en este mismo sentido, a VARONA ALABERN, J.E.: «Privilegios del crédito tributario y distintos componentes de la deuda tributaria. Especial referencia a la quiebra», *op. cit.*, pág. 487 y ss., y CASAS AGUDO, D.: *Los privilegios de la Hacienda Pública en la nueva LGT*, *op. cit.*, pág. 217.

⁹⁷ En este sentido, GARCÍA GÓMEZ («La calificación de los créditos tributarios en el proceso concursal», en *Estudios jurídicos en memoria de Don César Albiñana García-Quintana*, *op. cit.*, págs. 843 y 844) ha considerado correcta la clasificación de los recargos por declaración extemporánea en sede del artículo 92.4.º de la LC, dado el «fundamento que dio lugar a la aparición de este tipo de recargos, como alternativa a las sanciones»; ahora bien, y en lo que atañe a los recargos del periodo ejecutivo, en opinión del mencionado autor existen diversos argumentos que justifican la inclusión de los mismos tanto en el apartado tercero, como en el cuarto del artículo 92 de la citada Ley. A juicio de MALVÁREZ PASCUAL y SÁNCHEZ PINO («La determinación del privilegio de la Hacienda Pública en los procedimientos concursales», *op. cit.*, págs. 44 y

exclusiva, a las sanciones derivadas del ejercicio del *ius punendi* del Estado, sino que utiliza la expresión «demás sanciones pecuniarias», debiendo entenderse por tales toda pena impuesta al que infringe la ley ⁹⁸, siendo este, precisamente, el propósito de dichas prestaciones ⁹⁹.

Con independencia de lo anterior, y ya para finalizar, únicamente resta indicar que el pago de los créditos concursales calificados como subordinados se realizará por el orden establecido en el seno del artículo 92 de la LC y, en su caso, a prorrata dentro de cada número (art. 158.2 LC), abonándose todos aquellos en último lugar, originándose así, en relación con dichas cantidades, el efecto contrario al que se origina en el ámbito de los créditos privilegiados ¹⁰⁰.

45) y de CALVO VÉRGEZ («El crédito tributario en el proceso concursal», *op. cit.*, pág. 21), los recargos que ahora nos conciernen deben incluirse en el artículo 92.3.º de la LC, junto con los intereses. En contra de esta tesis se ha pronunciado VALERO LOZANO («La Ley General Tributaria y la normativa concursal», en *La aplicación de los tributos en la nueva Ley General Tributaria*, *op. cit.*, pág. 175), quien considera a los referidos recargos créditos tributarios con privilegio general.

⁹⁸ Así, el Diccionario de la Real Academia Española define a las sanciones (en su cuarta acepción) como el «*mal dimanado de una culpa o yerro y que es como su castigo o pena*».

⁹⁹ Véanse, a este respecto, las Sentencias del TS de 30 de septiembre de 2010 (FJ 3.º) (RJ 2010/7300) y del Juzgado de lo Mercantil de Madrid de 5 de julio de 2005 (FJ 2.º) (AC 2005/1113).

¹⁰⁰ Cfr., CALVO VÉRGEZ, J.: «El crédito tributario en el proceso concursal», *op. cit.*, pág. 23.

LA SUSPENSIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA EN EL CASO DE IMPUESTOS INCOMPATIBLES: EL ARTÍCULO 62.8 DE LA LGT

JOSÉ M.^a ECHEVARRIETA SAZATORNIL

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto:

A fin de evitar supuestos de doble imposición interna, en operaciones que pueden resultar gravadas por el Impuesto sobre el Valor Añadido o por la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la Ley 58/2003, General Tributaria, introdujo una norma que dispone la suspensión del ingreso de la segunda deuda tributaria y, cuando intervienen dos Administraciones distintas, la compensación entre ellas.

Esta disposición completada tan solo por una referencia en el artículo de la propia Ley que regula el cómputo de la prescripción, una norma sobre la competencia de los Consejos Territoriales para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria y por el artículo 44 del Reglamento General de Recaudación, plantea un número considerable de problemas, especialmente por cuanto no es aplicable únicamente al conflicto que la originó, sino a cualquier otra situación semejante.

Este artículo pretende plantear algunos de estos problemas y trata de resolverlos estudiando la propia norma, el artículo 62.8 de la Ley General, en el contexto de las normas, materiales y procedimentales, que configuran el sistema tributario español.

Palabras clave: suspensión e impuestos incompatibles.

SUSPENSION OF THE TAX DEBT IN THE CASE OF INCOMPATIBLE TAXES: ARTICLE 62.8 GENERAL TAX ACT

JOSÉ M.^a ECHEVARRIETA SAZATORNIL

Inspector de Hacienda del Estado

Abstract:

To avoid cases of double taxation on operations that can be taxed by the Value Added Tax or the Tax on Capital Transfers and Documented Legal Acts, the General Tax Act (Act 58/2003) introduced a paragraph ordering to suspend the second tax debt payment and, when two different tax administrations are interested, the direct compensation between them.

This paragraph, completed by a reference on another article on the General tax Act referred to the prescription of the tax debt, a function of the Regional Councils for Tax Coordination and Management, and the 44th article of the general Tax collection regulation, raises a number of problems, specially because it aims to regulate not only the conflict it is directly referred to, but any similar conflict on different taxes.

This paper aims to raise some of those problems and tries to solve them by studying this specific law, paragraph 62.8 of the Spanish General Tax Law, on the background of the material and procedural laws that form the Spanish tax system.

Keywords: suspension and incompatible taxes.

Sumario

Introducción.

A. Tributos incompatibles, en general.

1. La nueva normativa.
2. La suspensión.
3. La determinación del tributo procedente.
4. Extinción y compensación.

B. La delimitación IVA-TPO, en particular.

1. La doble imposición.
2. La solución legal.
3. Excepciones.
4. El caso inverso: TPO-IVA.
5. La prescripción.
6. Intereses de demora.

C. Otros supuestos de tributos incompatibles.

1. En una misma Administración.
2. Entre distintas Administraciones.

D. Conclusiones.

Entre las novedades que incorporó la Ley General Tributaria que entró en vigor en julio de 2004, se encuentra la suspensión prevista en su artículo 62.8 en caso de exigencia de tributos incompatibles. Estas líneas pretenden examinar esta problemática a partir de la regulación legal, que es ciertamente reducida.

Como veremos, los problemas prácticos surgieron en el ámbito de las operaciones inmobiliarias que pueden tributar por el Impuesto sobre el Valor Añadido o por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. No obstante, los preceptos legales utilizan una terminología genérica que permite su aplicación a otros supuestos. Por ello hemos estructurado este análisis en una introducción y tres partes: la normativa vigente (de carácter general), su aplicación al supuesto típico IVA-TPO, y un breve examen de otros supuestos en que podría resultar aplicable. Unas sucintas conclusiones pretenden fijar los puntos más importantes a tener en cuenta en la aplicación de este precepto.

INTRODUCCIÓN

Desde 1986, año en que empezó a aplicarse en nuestro país el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA), hasta julio de 2004, en que entró en vigor la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), la coexistencia de dos impuestos que podían gravar las transmisiones de bienes inmuebles, el IVA y la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas (en adelante TPO) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITP y AJD) daba lugar a supuestos de doble imposición, temporales o, incluso, definitivos.

En efecto, resultaba fácil que el transmitente repercutiese el IVA, entendiendo que era el impuesto procedente y, posteriormente, la Administración competente para aplicar TPO considerase que era este el tributo que debía gravar la operación.

En el mejor de los casos, la Administración autonómica, a la que correspondía la gestión de TPO, giraba liquidación por este concepto y el sujeto pasivo del mismo, el adquirente del inmueble que había soportado la repercusión, había de satisfacerlo. Surgía así una doble imposición transitoria, que desaparecía cuando la Administración estatal hacía efectiva al propio adquirente el tributo indebidamente repercutido. Sin embargo, el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, tan solo reconocía (al menos expresamente) el derecho a solicitar la devolución al sujeto pasivo del IVA, que lo había repercutido e ingresado en el Tesoro, por lo que el adquirente precisaba la colaboración del mismo para obtener la devolución.

Si el sujeto pasivo recurría la liquidación por TPO, especialmente si la misma se había producido tiempo después de efectuar la operación y presentar la correspondiente autoliquidación por el IVA, podía

sucedir que, una vez existía una resolución o sentencia firme que declaraba la procedencia de aplicar TPO, hubiese transcurrido el plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución del ingreso indebidamente efectuado por el IVA. En este caso, si la Administración autonómica exigía el pago de la deuda (declarada procedente por los Tribunales) se producía una doble imposición de carácter definitivo.

Por supuesto, era también posible que la Administración estatal mantuviese que la operación debía quedar gravada por el IVA e, incluso, que los Tribunales respaldasen ambas tesis, ya que los correspondientes recursos podían ser resueltos por diferentes órganos o, al menos, diferentes salas del mismo Tribunal, que podían mantener interpretaciones divergentes.

El Defensor del Pueblo se hizo eco de las quejas originadas por estas situaciones en varias recomendaciones ¹ que propugnaban la coordinación entre la Administración estatal y las autonómicas.

La Comisión Mixta de Coordinación para la Gestión Tributaria buscó evitar estas situaciones mediante un procedimiento de coordinación entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT) y la Administración autonómica competente para aplicar TPO, dirigido a obtener un acuerdo acerca del tributo aplicable y la emisión, por parte de cada Administración, de los actos administrativos coherentes con el acuerdo aplicado: la liquidación de TPO y la devolución del IVA, si era aquel el tributo aplicable, o bien una liquidación que, en su caso, aplicaba únicamente el concepto Actos Jurídicos Documentados. Sin embargo, este procedimiento no evitaba completamente la doble imposición, ya que no existía una vinculación entre el ingreso por un concepto y la devolución por el otro, ni la prescripción del derecho a la devolución se interrumpía por la liquidación que declaraba aplicable el concepto no satisfecho.

Estos casos dieron lugar también a quejas ante el Consejo de Defensa del Contribuyente, que emitió un informe propugnando la adopción de medidas legislativas para evitar la doble imposición resultante. En concreto, la memoria del Consejo correspondiente a 2001 se pronunciaba por un mecanismo de compensación o imputación de las cuotas del IVA sobre las cuotas de TPO.

A. TRIBUTOS INCOMPATIBLES, EN GENERAL

1. La nueva normativa

Las medidas legislativas llegaron con la nueva LGT. Su artículo 62.8 dispone que *El ingreso de la deuda de un obligado tributario se suspenderá total o parcialmente, sin aportación de garantías, cuando se compruebe que, por la misma operación se ha satisfecho a la misma u otra Administración una deuda tributaria o se ha soportado la repercusión de otro impuesto, siempre que el pago realizado o la repercusión soportada fuera incompatible con la deuda exigida y, además, en este último caso, el sujeto pasivo no tenga derecho a la completa deducción del importe soportado indebidamente.*

¹ Recomendaciones 48/1997 y 62/1997. Esta última hace referencia a diversos expedientes.

Reglamentariamente se regulará el procedimiento para la extinción de las deudas tributarias a las que se refiere el párrafo anterior y, en los casos en que se hallen implicadas dos Administraciones tributarias, los mecanismos de compensación entre estas.

Por su parte, el apartado 1 del artículo 67, al regular el comienzo del cómputo de los plazos de prescripción, dispone que *En el supuesto de tributos que graven una misma operación y que sean incompatibles entre sí, el plazo de prescripción para solicitar la devolución del ingreso indebido del tributo improcedente comenzará a contarse desde la resolución del órgano específicamente previsto para dirimir cuál es el tributo procedente.*

El artículo 42 del Reglamento General de Recaudación (en adelante RGR), aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, dispone:

Artículo 42. Actuaciones a realizar en el supuesto de tributos incompatibles.

1. En los supuestos previstos en el artículo 62.8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, una vez determinado por el órgano competente qué tributo es el procedente, se actuará como se indica a continuación:

a) Si el tributo procedente fuese el liquidado en primer lugar, se anulará la segunda liquidación efectuada, procediendo la devolución de las cantidades que, en su caso, se hubiesen ingresado respecto de esta última.

b) Si el tributo procedente fuese el liquidado en segundo lugar, se procederá según los casos:

1.º Cuando la liquidación practicada en segundo lugar sea firme por no haber sido recurrida en plazo, procederá la extinción de la deuda en la parte concurrente con la devolución de ingresos que se reconozca en relación con la liquidación efectuada en primer lugar que resulta improcedente, una vez que dicho acuerdo de devolución sea firme. En este caso, la Administración competente en relación con el tributo procedente declarará dicha extinción en los términos del apartado 2.

No obstante, la extinción no se producirá en los siguientes casos:

Cuando, en el caso de que se haya declarado improcedente un tributo objeto de repercusión, el obligado al pago que soportó la repercusión del tributo indebidamente repercutido tenga derecho a la deducción total del importe soportado indebidamente.

Cuando, en el caso de que se haya declarado improcedente un tributo objeto de repercusión, el sujeto pasivo del tributo repercutido haya procedido a la rectificación de las cuotas repercutidas correspondientes a la operación, de acuerdo con la normativa propia de ese tributo.

2.º Cuando la liquidación practicada en segundo lugar haya sido recurrida, se esperará a que la resolución sea firme en todas las instancias. Adquirida dicha firmeza, se procederá según se indica a continuación en función del caso de que se trate:

En el caso de que la resolución administrativa o judicial declare improcedente el tributo liquidado, se considerará procedente la tributación inicial, debiendo efectuarse la devolución de las cantidades que pudiesen derivarse de los ingresos efectuados en relación con la liquidación anulada por la citada resolución administrativa o judicial.

En el caso de que la resolución administrativa o judicial declare la procedencia del tributo pero anule la liquidación, se girará una nueva y, una vez firme esta, se procederá conforme a lo previsto en el párrafo 1.º anterior y se declarará la extinción de la deuda. Cuando no sea posible practicar nueva liquidación por tal concepto, se procederá a devolver las cantidades que pudiesen derivarse de los ingresos efectuados en relación con la liquidación anulada.

En el caso de que la resolución administrativa o judicial declare procedente la tributación y la liquidación correspondiente, procederá la extinción de la deuda en la forma y con los requisitos previstos en el párrafo 1.º anterior.

2. La Administración que hubiera liquidado el tributo improcedente deberá transferir a la Administración que hubiera liquidado el tributo procedente la cuantía necesaria para declarar la extinción de la deuda derivada de la liquidación procedente. Una vez recibida la transferencia, se procederá a declarar la extinción de la deuda.

3. La extinción regulada en el apartado anterior no impedirá la regularización de la situación tributaria del obligado que repercutió el tributo que, en su caso, corresponda.

A la vista de los antecedentes expuestos en la introducción, parece claro que el objetivo de estas normas es evitar la doble imposición que se produce cuando una misma persona ha de soportar dos tributos distintos, que tienen carácter incompatible, sobre la misma operación, pese a que no se hace referencia alguna a tal doble imposición. Y que la forma de conseguirlo es, en primera instancia, evitar el pago del tributo exigido en segundo lugar, dejándolo en suspenso.

Estos preceptos no establecen un mecanismo para la determinación del tributo realmente procedente, pese a que la aplicación de estas normas implica necesariamente un conflicto entre dos conceptos tributarios. El artículo 62.8 de la LGT parece entender que el tributo aplicable es el liquidado en segundo lugar y, en consecuencia, prevé la extinción por pago de la deuda liquidada, en su caso mediante la aplicación a la misma de los fondos satisfechos a otra Administración.

No obstante, el artículo 67.1 de la LGT y el artículo 42 del reglamento hacen referencia al *órgano específicamente previsto para dirimir cuál es el tributo procedente*, el primero y al *órgano competente* el segundo, lo que pone de manifiesto que la normativa toma en consideración la necesidad de esta determinación. Puesto que no precisan este órgano, resulta forzoso entender que serán aplicables las normas generales de atribución de competencia y de procedimiento.

Se ha de destacar la ubicación de estos artículos dentro de los respectivos textos: tanto el artículo 62 de la LGT como el artículo 42 del RGR se incluyen dentro de la regulación del pago de la deuda tributaria, forma básica de extinción de la misma. Es decir, estamos ante una forma particular de pago de la deuda tributaria, no ante una nueva causa de extinción de la misma, diferente de las ya conocidas.

Ahora bien, el último párrafo del texto legal defiere al reglamento la regulación del procedimiento para la extinción de las deudas, así como los mecanismos de compensación entre las Administraciones públicas cuando dos de ellas se encuentren implicadas. Por tanto, el pago al que se refiere la Ley no es el efectuado por el concepto tributario improcedente, ya que el texto legal ordena al reglamentista regular el procedimiento para la extinción de la deuda y esta expresión solo se puede referir a la única deuda tributaria existente, que es la correspondiente al tributo procedente. Es decir, la Ley pretende aplicar el ingreso efectuado (o el tributo soportado mediante repercusión) al pago de la deuda tributaria realmente existente, pero no atribuye efecto liberatorio de esta deuda a dicho ingreso o repercusión.

El reglamento ordena declarar la extinción de la deuda una vez que la Administración que tiene derecho a exigir el tributo procedente ha recibido la transferencia de los fondos ingresados, por el impuesto improcedente ante la otra Administración. En consecuencia, estamos ante un pago normal (el pago se efectúa cuando el acreedor recibe la cantidad adeudada), efectuado con la intervención, impuesta por la Ley, de un tercero.

2. La suspensión

a) Naturaleza

Como acabamos de ver, el artículo 62.8 de la LGT contiene dos mandatos: el primero ordena la suspensión del ingreso cuando se producen las circunstancias que prevé; el segundo ordena al reglamentista regular la extinción de las obligaciones y la compensación entre las Administraciones que pueden estar involucradas.

La suspensión es una figura ya conocida en el Derecho tributario; supone la inejecución temporal de una resolución administrativa, normalmente mediante la prestación de una garantía, por acuerdo de la Administración autora del acto o del órgano competente para resolver el recurso planteado contra el mismo. Su solicitud se configura como una facultad del obligado al pago (salvo en el ámbito de las sanciones tributarias), que puede optar por solicitarla o por efectuar el pago y, si el recurso es estimado, obtener la correspondiente devolución de ingresos indebidos.

La suspensión prevista en el artículo 62.8 de la LGT, en cambio, no parece ajustarse a este esquema. La Ley utiliza una expresión imperativa (*... se suspenderá total o parcialmente sin aportación de garantías...*) que no parece prever la necesidad de una solicitud del interesado ni permitir a este optar entre la suspensión y el ingreso. Tampoco se refiere a la existencia de un recurso cuya pendencia justifique la inejecutividad del acto administrativo.

Este mandato resulta incongruente, ya que el concepto de suspensión parece referirse a una actuación administrativa (a no efectuar una actuación administrativa, exactamente), mientras que el ingreso es una actuación que corresponde al obligado al pago. Así, los artículos 224 y 233 de la LGT disponen que, cuando se cumplen los requisitos que establecen, *la ejecución del acto impugnado quedará suspendida automáticamente*, lo que constituye un claro mandato dirigido a la Administración, encargada de dicha ejecución.

El artículo 62 de la LGT regula los plazos para el pago de la deuda tributaria, pero su apartado 8 (al igual que el 7) no se refiere a la suspensión del plazo, sino a la del ingreso. La suspensión del plazo supondría interrumpir el cómputo del mismo hasta que se produjese determinado evento, en cuyo momento proseguiría dicho cómputo, pero este mecanismo conduciría igualmente a la exigencia de un segundo pago, es decir, a la doble imposición.

Puesto que la norma general impone el pago de la deuda tributaria en los plazos previstos en los primeros apartados del artículo 62 de la LGT, el apartado 8 debe establecer una excepción a dicha norma. La Ley permite que transcurra el plazo sin que el obligado al pago lo efectúe.

Ahora bien, si la norma no elimina la obligación (existe una deuda tributaria liquidada o auto-liquidada) ni modifica el plazo, lo que excluye es la actividad de la Administración dirigida a hacer efectivo el cobro. Es decir, la liquidación administrativa se ha dictado y es válida; el plazo de ingreso en periodo voluntario se ha iniciado, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 62.2 de la LGT, al notificarse la liquidación y acabará de conformidad con lo previsto en dicho apartado, pues ninguna norma dispone lo contrario. Por tanto, lo que excluye la Ley es que la Administración haga lo que corresponde si el pago no se efectúa dentro de dicho plazo: exigirlo por la vía de apremio.

La facultad del obligado de no realizar el ingreso en el plazo establecido, debería expresarse mediante otra fórmula gramatical. En cambio, a la Administración no se le ha de prohibir el ingreso sino exigir su realización o acudir a la vía de apremio para hacerlo efectivo. O, tal vez, la norma puede prohibirle incluso aceptar el ingreso, si le es ofrecido por el interesado.

Ello nos conduce a plantearnos en qué consiste el mandato legal: ¿prohíbe a la Administración exigir el pago, incluso aceptarlo si se le ofrece, o faculta simplemente al obligado para no efectuar el ingreso de la deuda? Si la Administración no puede legalmente aceptar el pago de la segunda deuda, el ingreso de la misma, si llega a producirse, tendrá carácter indebido, por lo que habrá de ser devuelto con independencia de que posteriormente pueda resultar dicha deuda la única exigible. En cambio, si el obligado puede acudir a la suspensión para no efectuar el pago de la segunda deuda, pero puede también optar por efectuar tal pago, este cancelará la deuda, si realmente existe, surgiendo, en su momento, el derecho a la devolución de aquella que no es legalmente exigible.

La literalidad del precepto, que utiliza una fórmula imperativa, parece apuntar en el primer sentido. No obstante, existen razones para sostener la tesis contraria:

1. Como veremos, la Ley prevé supuestos en que, pese a concurrir los presupuestos de la suspensión y la compensación interadministrativa, los interesados pueden optar por una solución alternativa. En estos casos, la doble imposición resulta eliminada por otro mecanismo, por lo que la suspensión y, en su caso, la compensación entre las Administraciones no tienen sentido.
2. Resulta absurdo suponer que una Administración liquide conscientemente dos tributos incompatibles por una misma operación. Por tanto, el presupuesto de hecho contemplado por la Ley implica, cuando menos, que la Administración que gestiona el segundo tributo puede

legítimamente desconocer el previo pago o repercusión, por lo que, si elegimos la tesis de la prohibición, le estaríamos exigiendo ajustar su comportamiento a circunstancias que no tiene por qué conocer (debería negarse a aceptar el pago de una deuda que ignora que no es exigible, cuando el obligado, en lugar de ampararse en la suspensión, ofrezca el pago). O, en otros términos, exigir la suspensión automática implica que, para exigir un tributo que plantea problemas de incompatibilidad, la Administración haya de acreditar que no se ha liquidado otro tributo por la misma operación, lo que constituye una *probatio diabolica*.

3. La Ley exige a la Administración comprobar el pago o repercusión de un tributo, como requisito de la suspensión. El uso de este término implica que la Administración que ha de aplicar la suspensión no conoce (al menos necesariamente) el previo pago o repercusión de otro tributo, sino que este le es manifestado por el interesado.
4. Si la Ley denomina suspensión a esta figura, es lógico suponer que comparte, en lo no previsto expresamente, las características generales de la suspensión en el Derecho tributario, una de las cuales es su carácter voluntario para el obligado.
5. En los supuestos en que la LGT establece la suspensión automática de un acto [arts. 212.3 a), 224.1 y 233.1] lo dispone expresamente. En particular, así lo hace en el supuesto de impugnación de resoluciones sancionadoras. Además, la suspensión surge como consecuencia de un acto del interesado, la interposición de un recurso, que ya manifiesta tácitamente su oposición al pago.
6. Por último, el artículo 42 del RGR contempla la posibilidad de que se declare procedente la liquidación inicial y, por tanto, deba anularse la dictada en segundo lugar y devolver los ingresos efectuados para satisfacer la misma. Esta posibilidad carecería de sentido si la Administración tuviese prohibido en todo caso recibir el ingreso cuando se dan los requisitos legales.

Por ello, estimamos que la Ley faculta al obligado al pago para no efectuarlo, cuando concurren los requisitos que establece la propia norma, pero no prohíbe a la Administración aceptar el pago cuando le es ofrecido; le prohíbe tan solo exigir dicho pago por la vía de apremio si el obligado alega el previo pago o repercusión. La carga que con ello se impone al obligado es mínima, ya que al pagar el primer tributo, habrá recibido el correspondiente justificante y la repercusión debe documentarse mediante factura o documento equivalente, por lo que dispone de los medios para acreditar la concurrencia de los requisitos de la suspensión. Al propio tiempo, se le permite optar por la suspensión o por las mencionadas vías alternativas y, en todo caso, extinguir definitivamente la deuda tributaria mediante su pago.

b) Requisitos

El texto legal ordena la suspensión cuando, por una operación por la que se haya satisfecho una deuda tributaria o soportado la repercusión de un impuesto, se exija una segunda deuda por un concepto tributario que sea incompatible con el abonado o repercutido. Además, el sujeto pasivo no ha de

tener derecho a la completa deducción del importe soportado indebidamente. Analizaremos por separado estos requisitos:

a) Dos tributos. El concepto de tributo viene definido en el artículo 2.1 de la LGT, por lo que parece claro que procede acudir a este concepto para valorar la aplicabilidad de la suspensión que regula el artículo 62.8 de la misma Ley. Por tanto, la colisión podría plantearse indistintamente entre dos impuestos, dos tasas o dos contribuciones especiales o entre dos cualesquiera de las figuras anteriores, siempre que exista incompatibilidad entre ellas.

Hay que advertir que, si bien, como hemos expuesto, el origen de esta regulación se encuentra en los conflictos IVA-TPO, la norma legal utiliza una terminología genérica, que hace posible aplicarla tanto a estos conflictos como a otros que cumplan los requisitos que establece.

La referencia a que sean dos tributos plantea varias cuestiones. La primera, qué ocurre si se trata de dos modalidades distintas de un único tributo, por ejemplo TPO y la cuota gradual de la modalidad Actos Jurídicos Documentados. Entendemos que, debido a la finalidad del precepto, pueden ser considerados tributos distintos a estos efectos, sin perjuicio de que, precisamente por tratarse del mismo impuesto, en estos supuestos puedan existir otros mecanismos más idóneos para evitar la doble imposición.

La segunda cuestión se refiere a la posibilidad de que se exija el pago del mismo tributo, derivado de la misma operación, a dos personas diferentes, lo que puede producirse especialmente si en dicha operación interviene alguna entidad carente de personalidad jurídica de las contempladas en el artículo 35.4 de la LGT. En nuestra opinión, en este caso no será de aplicación la suspensión, ya que propiamente no existe doble imposición: no se exige el pago duplicado del tributo a ninguno de los dos obligados. Ciertamente, se habrá de determinar la identidad del único obligado y, si no ha satisfecho la deuda, exigirle su pago, mientras que quien haya pagado lo que no le correspondía tendrá derecho a recuperar el importe indebidamente ingresado, pero no procederá la suspensión.

Este supuesto nos da pie para plantearnos una tercera cuestión: para que proceda la suspensión, ¿la segunda deuda tributaria, por un tributo distinto, ha de ser exigida a la misma persona que ha satisfecho la primera o basta con que se haya pagado ya un tributo, aunque haya realizado el pago un tercero?

La mención expresa de la repercusión nos indica que no es preciso que una misma persona esté obligada al pago de ambos tributos frente a la Administración o Administraciones. Además, la norma legal utiliza una expresión impersonal (*se ha satisfecho a la misma u otra Administración una deuda tributaria o se ha soportado la repercusión de otro impuesto*) que permite entender que el precepto atiende exclusivamente al hecho objetivo del pago o la repercusión, prescindiendo de quien haya realizado el primero o soportado la segunda.

No obstante, si la finalidad de la suspensión consiste en evitar la doble imposición, definitiva o temporal, es preciso que, por una u otra vía, una misma persona haya de soportar efectivamente ambos tributos, aunque la obligación de efectuar el ingreso de cada uno de ellos corresponda a personas diferentes. Si no es así, no hay doble imposición y no se justifica la excepción a la ejecutividad de las liquidaciones tributarias, sin perjuicio de que, a través de los medios de revisión, quien haya

satisfecho indebidamente un tributo pueda obtener la devolución del importe pagado, pudiendo también obtener la suspensión en los términos previstos por la normativa que regula los recursos.

Esta conclusión viene confirmada por el segundo mandato del artículo 62.8 de la LGT, al referirse a la compensación entre las Administraciones implicadas o, más exactamente, por la interpretación del mismo que efectúa el artículo 42 del RGR. En efecto, la transferencia interadministrativa que ordena el apartado 2 del precepto reglamentario solo tiene sentido si la persona o entidad que habría de recibir de la Administración correspondiente el importe pagado por el tributo improcedente es la misma que ha de satisfacer a la otra Administración la deuda suspendida por el tributo procedente. Carece de justificación aplicar el importe indebidamente ingresado por una persona a la cancelación de la deuda tributaria de otra diferente, salvo que esta última tenga derecho a recibir de aquella dicho importe.

b) Incompatibles. Entendemos que la incompatibilidad a que la Ley se refiere consiste en la prohibición legal de exigir ambos tributos por la misma operación de forma tal que sean soportados por el mismo sujeto. En definitiva, puesto que la norma que nos ocupa trata de evitar la doble imposición, es preciso que exista una doble imposición no querida por el legislador.

Por tanto, no debe dar lugar a la suspensión y a la compensación interadministrativa la exigencia indebida de un segundo tributo, por la misma operación, cuando dicha exigencia no da lugar a doble imposición, sino que la exclusión de este segundo tributo procede de otra causa, como puede ser la existencia de una exención que no concurre en la generalidad de los casos, en que la normativa permite la exigencia de ambos conceptos.

c) Por una misma operación. La utilización del término «operación» pretende, en nuestra opinión, abarcar tanto los hechos o actos que constituyen en sí mismos hechos imposables de algún impuesto como aquellos que no tengan tal carácter. Así, en los impuestos sobre la renta, el hecho imponible es la obtención de la propia renta, que puede proceder de una operación, pero no se identifica con esta. Correlativamente, se habrá pagado una deuda tributaria o soportado la repercusión de un tributo por la operación tanto cuando tal deuda o repercusión derive directamente de la operación como cuando esta (o sus elementos) se integren en la base imponible que da lugar a la deuda tributaria.

d) Pago efectivo. La deuda tributaria ha de haberse pagado efectivamente, pues de otra forma no existe doble imposición. Ahora bien, ¿qué sucede si la segunda deuda es exigida mientras la primera se halla en periodo voluntario de pago o se encuentra suspendida por la formulación de un recurso o reclamación?

En cuanto a la primera posibilidad, entendemos que el sujeto ha de poder pagar aquella deuda que estime procedente y solicitar la suspensión de la otra (por supuesto, hasta el importe concurrente), siempre que sea posible y que se ponga en marcha el mecanismo, al que luego nos referiremos, que ha de declarar cuál de ellas es efectivamente exigible. Así se desprende de la facultad de designar a qué deuda ha de aplicarse el ingreso efectuado que atribuye al deudor el artículo 63.1 de la LGT.

Si la liquidación del primer tributo se halla suspendida mediante la aportación de una garantía, exigir el pago de la segunda o que se garanticen ambas supone también una forma de doble imposición, ya que en ningún caso podrán ser exigidas simultáneamente. En consecuencia, nos inclinamos

por entender que, garantizada una de ellas, la otra habrá de ser suspendida sin más garantía hasta el importe concurrente. Ahora bien, la garantía debe ser constituida en forma tal que cubra el pago de la deuda tributaria que finalmente resulte procedente. Por tanto, sus términos han de hacer referencia a ambos conceptos tributarios, naturalmente de forma alternativa, y a las dos Administraciones públicas que pueden hallarse implicadas. Por supuesto, si el obligado opta por pagar una de ellas, resulta lógico no exigir garantía por la otra (hasta el importe concurrente), siempre y cuando en caso de que la deuda recurrida sea confirmada (y, por tanto, la satisfecha resulte improcedente) el importe pagado pueda ser aplicado a la cancelación de la deuda subsistente.

Si la primera deuda ha sido objeto de fraccionamiento de pago, la doble imposición puede producirse si además de abonar una o más fracciones, se satisface la segunda deuda. A fin de evitarla, se ha de aplicar la suspensión de esta hasta el importe de la deuda fraccionada ya pagada o garantizada (o hasta la cuantía concurrente, si es mayor). En caso de incumplimiento del fraccionamiento, habrá de ser ejecutada la garantía o dirigirse apremio contra el deudor para el cobro de esta deuda, manteniéndose la suspensión de la segunda en tanto no se determine por resolución administrativa o judicial la improcedencia del concepto tributario que dio lugar al fraccionamiento.

El aplazamiento de pago supone tan solo el diferimiento de dicho pago y, por tanto, del momento en que puede producirse la doble imposición. Parece que la solución más correcta ha de consistir en suspender la segunda deuda, cuando la primera ha sido aplazada, en particular si se ha prestado garantía.

La repercusión se produce dentro de la relación *inter partes*, sin intervención de la Administración. Los contratantes pueden acordar el diferimiento del pago, sin que el mismo afecte al devengo del tributo, a la obligación de declarar o a la de ingresar. La reclamación del impuesto repercutido, en caso de impago, deberá sustanciarse ante los Juzgados o Tribunales del orden civil, igualmente sin intervención de la Administración. Por consiguiente, entendemos que la suspensión procederá siempre que se acredite la efectiva repercusión (y la declaración y pago del tributo, en su caso), aunque no se haya realizado el pago efectivo del tributo repercutido.

A estos efectos, consideramos que la exigencia de la deuda tanto puede proceder de una liquidación administrativa como de una autoliquidación, de acuerdo con lo que dispone el artículo 120.1 de la LGT, según el cual *Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para liquidar el tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar.*

De esta forma, el adquirente en el supuesto fundamental, IVA-TPO, puede autoliquidar este último concepto si considera que es el procedente, pese a la repercusión del IVA (que quizá no discutió en su momento), solicitar la suspensión y evitar tanto la doble imposición como un posible recargo por declaración extemporánea o una sanción por no declarar el segundo concepto (el interesado está facultado para impugnar los actos de repercusión tributaria, por lo que la falta de declaración de un tributo con fundamento en un acto de repercusión claramente improcedente puede suponer una falta de diligencia; no obstante, no pretendemos afirmar con carácter general que estos supuestos hayan de ser sancionados en todo caso).

e) Comprobado. La Ley ordena la suspensión *cuando se compruebe* el pago o la repercusión de otro tributo incompatible por la misma operación. Entendemos que el uso de este término, *comprobar*, fija la posición que debe adoptar la Administración en esta suspensión: debe comprobar la realidad del ingreso o de la repercusión ante la petición de suspensión formulada por el interesado. En consecuencia, no basta con que este alegue que se ha producido dicho ingreso o repercusión, sino que debe acreditarlo [sin perjuicio del derecho que le reconocen los arts. 34.1 h) y 99.2 de la LGT de no volver a presentar documentos ya aportados a la Administración actuante].

La comprobación del ingreso no plantea especiales problemas, ya que la normativa (art. 41 del RGR) especifica los documentos que acreditan el pago de los tributos, atribuyendo al pagador el derecho a recibir el correspondiente justificante. En el caso de los tributos repercutidos, entendemos que se deberá verificar la repercusión y el pago de su importe y, en caso de que este se haya aplazado por acuerdo entre las partes, la inclusión de la operación en la correspondiente declaración, a fin de evitar un acuerdo entre las partes dirigido a eludir el tributo.

Esta exigencia permite resolver el supuesto de que el mismo tributo sea exigido, por la misma operación, por dos veces al mismo contribuyente. Esta doble exigencia constituye un caso claro de doble imposición, pero la suspensión no debería llegar a aplicarse, ya que la comprobación debe resolver la cuestión que, en realidad, se plantea, que es la efectividad del primer pago: si se acredita que el impuesto ya ha sido pagado, la segunda liquidación debe anularse; en cambio, si no se ha satisfecho, no procede tampoco la suspensión, pues no se cumple el requisito de un previo pago o repercusión.

f) Solicitud. Como hemos expuesto, en nuestra opinión la suspensión que regula el artículo 62.8 de la LGT es una facultad del deudor, que puede optar por otra vía para eliminar la doble imposición. No cabe interpretar que este precepto imponga a la Administración, con carácter general, practicar la suspensión de oficio.

En consecuencia, nos inclinamos por entender que la suspensión ha de ser solicitada por el deudor, que habrá de acreditar el pago efectuado o la repercusión soportada, mientras la Administración ha de comprobar que, efectivamente, se ha producido el pago o repercusión de un tributo incompatible por la misma operación y, en virtud de lo que resulte de esta comprobación, acordar lo que proceda.

g) Ausencia de derecho a la deducción. En cuanto a la exclusión de la suspensión en caso de que el sujeto pasivo del segundo impuesto tenga derecho a su completa deducción, obedece claramente a la inexistencia de doble imposición si dicho sujeto ha podido recuperar el importe satisfecho por medio de su deducción. En este supuesto, si se produce la suspensión el obligado no ha soportado impuesto alguno, al menos en un sentido económico.

Evidentemente, si el tributo procedente es el liquidado en segundo lugar, la Administración está obligada a exigirlo. En cambio, la eliminación del impuesto improcedentemente satisfecho y deducido puede resultar excesivamente compleja, especialmente si se ha producido una cadena de repercusiones, que tal vez sería preciso deshacer completamente. Por ello puede estar justificado no proceder a la devolución de lo que, en rigor, es un ingreso indebido, aunque ello suponga, en último término, una doble imposición (alguien soportará el impuesto improcedente, al no poder deducirlo y alguien, quizá diferente, soportará el procedente, también al no ser posible la deducción).

Esta norma está pensada para el supuesto de colisión entre el IVA y la modalidad TPO del ITP y AJD; por ello la Ley tan solo prevé esta excepción en el caso de tributos objeto de repercusión. Cabría, no obstante, pensar en otros supuestos de deducibilidad de pagos tributarios, por ejemplo en los impuestos sobre la renta. Ahora bien, en estos tributos, si la deducción se produce en la cuota, la recuperación del importe es total, mientras que si se produce en la base imponible o liquidable, la recuperación solo alcanza realmente a un porcentaje del tributo igual al tipo de gravamen aplicado en el impuesto en el que se deduce. En estos casos sería hipotéticamente posible la suspensión de una deuda deducida en todo o en parte, si bien es dudoso que pueda producirse esta situación en la práctica.

c) Fin de la suspensión

Los dos supuestos de suspensión previstos en los artículos 224 y 233 de la LGT, por el contexto al menos, se entienden vinculados al resultado del recurso de reposición, en el primer caso, y al de la reclamación económico-administrativa, en el segundo. Agotada la vía de recurso (en todas sus instancias, incluida la vía jurisdiccional en los términos previstos en la propia Ley) la suspensión se levanta y continúa la ejecución del acto administrativo, ya confirmado. Por el contrario, si resulta anulado el acto, no puede ser ejecutado, con lo que también desaparece la suspensión.

En cambio, la suspensión prevista en el artículo 62.8 de la LGT no parece ir ligada, según el texto legal, a ningún evento cuya realización o incumplimiento determine la procedencia del ingreso. Únicamente el último párrafo del precepto se refiere a la regulación reglamentaria de la extinción de las deudas y, en caso de que se hallen implicadas dos Administraciones tributarias, a la compensación entre ellas.

Es evidente que la suspensión, por su propia naturaleza, tiene carácter transitorio. Si se impone para evitar la doble imposición, su fin debe estar ligado a la desaparición de la posibilidad de doble imposición. Esta permanece en tanto se exige al obligado que ha efectuado el pago o ha soportado la repercusión de un tributo el pago de una segunda deuda tributaria y desaparece cuando cesa esta exigencia o cuando el pago efectuado o el importe repercutido le es devuelto. ¿Cuándo se producen estas situaciones?

La repercusión es una actuación en que no interviene la Administración pública, por lo que puede corregirse mediante un acuerdo entre las partes de la operación. La normativa reguladora del IVA prevé, incluso, que el sujeto pasivo recupere el importe indebidamente repercutido en sus sucesivas declaraciones por el mismo impuesto y que entregue dicho importe a quien soportó la repercusión. Desaparecida la doble imposición, la Administración podrá exigir el pago del tributo realmente debido (este es el supuesto al que hacíamos referencia como argumento contra el carácter automático de la suspensión).

En los restantes supuestos, se habrá producido un ingreso en el Tesoro, ya sea previo un acto administrativo de liquidación o mediante la presentación de una autoliquidación. Ello requerirá la tramitación de un procedimiento administrativo que dé lugar al reconocimiento de que el ingreso efectuado tiene carácter indebido y acuerde su devolución.

El artículo 62.8 de la LGT nada dice acerca de este extremo. El artículo 67 se refiere al órgano específicamente previsto para dirimir cuál es el tributo procedente, sin aclarar de qué órgano se trata, qué procedimiento ha de seguir, ni cuáles son las consecuencias de su decisión.

Ante el silencio de la Ley, el artículo 42 del RGR contiene ciertas referencias, si bien de carácter bastante genérico. El esquema que establece el texto reglamentario parece partir de considerar que el órgano competente ya ha determinado el tributo procedente y, en función de su decisión, prescribe:

1. Si el tributo procedente es el liquidado en primer lugar, procede anular la segunda liquidación y devolver las cantidades satisfechas en pago de la deuda tributaria declarada en esta.
2. Si el tributo procedente es el liquidado en segundo lugar, se ha de distinguir:
 - a) Si la segunda liquidación no ha sido objeto de recurso, procede aplicar el ingreso efectuado por la primera liquidación a la satisfacción de la deuda tributaria declarada en esta segunda liquidación (salvo, claro está, que ello no sea posible, por haber eliminado las partes la repercusión o por haber deducido su importe quien la soportó).
 - b) Si ha sido objeto de recurso, procede esperar a la resolución de este y a la firmeza de la deuda, en cuyo momento se procederá en la misma forma.

Parece, pues, que considera que la determinación del tributo procedente se produce mediante la resolución del recurso contra el acto de liquidación emitido en primer lugar. No obstante, el precepto incurre en varias incongruencias, que dificultan su interpretación:

- Si el órgano competente es el que resuelve el recurso, es posible que, resuelto el recurso contra la primera liquidación quede pendiente el recurso o reclamación formulado contra la segunda, que puede dar lugar a una resolución contradictoria, lo que tampoco se contempla en el Reglamento.
- Es incongruente que el artículo 42 del RGR afirme que regula las actuaciones que se han de realizar una vez determinado el tributo procedente y, posteriormente, dentro del supuesto de que este tributo sea el liquidado en segundo lugar, prevea la posibilidad de que el recurso formulado contra la segunda liquidación declare improcedente este tributo.
- Resulta absurdo que se contemple la devolución de las cantidades satisfechas por la segunda liquidación, cuando esta sea anulada, en los supuestos previstos en el artículo 62.8 de la LGT, ya que este dispone la suspensión del ingreso de esta segunda liquidación, precisamente. Ciertamente, en nuestra interpretación del precepto legal el obligado puede no acogerse a la suspensión, pero en tal caso no se aplica este artículo.
- No hay razón para presumir que el interesado impugne el acto que liquide el primer tributo. Más bien impugnará aquel que considere inaplicable o, en todo caso, el segundo a fin de evitar la doble imposición.

En nuestra opinión, el reglamentista entiende que el órgano competente es el encargado de resolver el recurso contra cualquiera de las dos liquidaciones, aquella con la que el interesado no esté conforme. En caso de que la resolución sea, a su vez, recurrida, el órgano competente será el que dicte la resolución que gane firmeza, ya por no ser recurrida, ya por no haber ulterior recurso.

No obstante, no se resuelven una serie de cuestiones que pueden plantearse:

- Si la primera liquidación ha sido recurrida sin serlo la segunda y la resolución declara procedente la primera, ¿cómo ha de anularse esta segunda, que ha ganado firmeza?, ¿se sobreentiende que la resolución constituye un hecho nuevo que justifica la revocación?
- Lo propio ha de decirse en caso de que la liquidación recurrida y declarada procedente sea la segunda, no habiendo sido impugnada la primera. Tenemos, por definición, dos actos administrativos firmes de contenidos incompatibles.
- Es posible, especialmente en caso de tributos repercutibles, que la Administración competente no se pronuncie hasta que la resolución del recurso contra la liquidación administrativa que aplique el otro tributo haya ganado firmeza. ¿Queda la primera Administración vinculada por una resolución relativa a otro concepto tributario, dictada en un procedimiento en que no ha sido parte?
- El caso más complicado se plantea si ambas liquidaciones son impugnadas y ambas son confirmadas o anuladas. Se ha de tener en cuenta que la legitimación para recurrir no está restringida al sujeto pasivo del impuesto y, además, que si están en juego dos tributos, pueden tener sujetos pasivos distintos, que pueden recurrir independientemente las resoluciones que les afecten.

A estas carencias de la normativa podemos añadir que tampoco se contempla la posibilidad de un acuerdo entre las Administraciones implicadas antes de que se dicte la segunda liquidación (o la primera, si el primer tributo ha sido objeto de repercusión), dirigido a evitar que surja plenamente el conflicto o, al menos, a resolverlo antes de llegar a la vía de recurso. Veremos a continuación que esta posibilidad está prevista en otra norma.

3. La determinación del tributo procedente

La primera previsión normativa relativa a tributos incompatibles se encuentra en el artículo 65 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre. Esta norma, que regulaba las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, establecía las competencias de los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria, órganos de participación de las Comunidades Autónomas en la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Imponía, para la adopción de decisiones en el seno de los Consejos la regla de mayoría, si bien preveía algunas excepciones. Entre estas, disponía:

Por lo que respecta a la adopción de los dictámenes sobre la tributación aplicable en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido –Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla– y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se precisará, igualmente, acuerdo entre ambas Administraciones. En caso de desacuerdo, se planteará el supuesto conflictivo ante la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, quien lo resolverá con carácter vinculante.

La Ley 21/2001 ha sido derogada y sustituida, en este punto, por el artículo 66.2 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. Al regular el Consejo Territorial para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria, que ya no se integra en la estructura de la Agencia Estatal, menciona entre las competencias de dicho órgano:

k) Aprobar los dictámenes que procedan sobre la tributación aplicable en el caso de conflicto entre la Administración General del Estado y las Comunidades Autónomas o Ciudades con Estatuto de Autonomía en relación con tributos o deudas tributarias incompatibles.

El apartado 4 b) del mismo artículo completa esta regulación, al disponer:

b) Los acuerdos se adoptarán por mayoría. Por lo que respecta a la adopción de los dictámenes a los que hace referencia la letra k) del apartado 2 anterior, se precisará acuerdo entre ambas Administraciones. En caso de desacuerdo, se planteará el supuesto conflictivo ante la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, que lo resolverá con carácter vinculante

El precepto de la Ley 21/2001 mencionaba los *dictámenes sobre la tributación aplicable en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido –Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla– y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Siendo anterior a la LGT cabía dudar si el Consejo Territorial para la Dirección de la Gestión Tributaria era el órgano aludido en el artículo 61 de la LGT como el *específicamente previsto para dirimir cuál es el tributo procedente*.

La duda se sustentaba en que el Consejo emitía, de acuerdo con el texto legal, un dictamen, que se consideraba inadecuado para determinar el tributo procedente, por su condición de declaración de juicio, no de voluntad. Sin embargo, esta tesis olvidaba que los dictámenes pueden tener carácter vinculante, en cuyo caso determinan el contenido del acto administrativo resolutorio al que afectan, lo que les hace aptos para efectuar la discriminación.

Con la Ley 22/2009 entendemos que la duda ha desaparecido, ya que hace referencia explícita a los *tributos o deudas tributarias incompatibles*. La utilización de la misma expresión que emplean los artículos 62.8 y 67.1 de la LGT manifiesta claramente que se refieren al mismo supuesto, a lo que se ha de añadir que, si no es así, carece de sentido atribuir esta competencia a los Consejos Territoriales.

Pero el cambio más importante es que, lo que en la Ley 21/2001 se refería únicamente a los conflictos entre el IVA (en las ciudades de Ceuta y Melilla el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación) y el ITP y AJD ahora se extiende a todos los conflictos que se planteen, acerca de tributos incompatibles, entre la Administración estatal y las Administraciones autonómicas.

En consecuencia, en nuestra opinión, la determinación del tributo competente puede adoptar las siguientes formas:

- 1.^a Resolución de la única Administración actuante, en particular mediante la resolución de un recurso de reposición.
- 2.^a Acuerdo entre ambas Administraciones tributarias, adoptado en el seno del Consejo Territorial para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria, plasmado en actos administrativos dictados por esas mismas Administraciones, ya sea en vía de aplicación de los tributos o de revisión. A este supuesto se pueden equiparar el del acuerdo tácito, manifestado en actos administrativos que aplican un mismo criterio acerca del tributo procedente y, naturalmente, el de que intervenga una sola Administración, que elimine por sí misma el conflicto.

Si el criterio acordado es aceptado por los interesados, no se plantea más problema. Si no es así, las partes de la operación acudirán a la vía de recurso, sin que, durante su tramitación se haya de plantear doble imposición alguna, ya que no se exige, ni se ha abonado, una segunda deuda tributaria.

- 3.^a Dictamen vinculante de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda.
- 4.^a Resolución de los órganos económico-administrativos. Las liquidaciones u otros actos administrativos dictados por las Administraciones tributarias serán recurribles ante estos órganos, de conformidad con las reglas generales del Derecho tributario.
- 5.^a Resolución de los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa. También de acuerdo con las normas generales, las resoluciones de los tribunales económico-administrativos son recurribles ante los órganos judiciales. En definitiva, el órgano que dicte una resolución que gane firmeza, ya por no ser susceptible de ulterior recurso, ya por ser consentida por los interesados, habrá sido el órgano competente para determinar el tributo procedente.

Entendemos que este esquema permite encajar la normativa, escasa y fragmentaria, que regula la problemática de los tributos incompatibles dentro de la regulación general de los procedimientos tributarios. Además, evita la doble imposición desde un primer momento, reduciendo las posibilidades de que surjan liquidaciones contradictorias.

No obstante, dado que las reglas de competencia de los órganos económico-administrativos y de los tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa permiten que los distintos actos dictados por la única Administración (por las diferentes cuantías que pueden discutirse) o por las dos Administraciones que intervienen sean resueltos por órganos diferentes en procedimientos independientes, la doble imposición puede surgir en fase de recurso, ya sea económico-administrativo o jurisdiccional. Esta posibilidad no ha sido contemplada por la normativa, por lo que, si se produce, el conflicto puede ser de muy difícil resolución.

4. Extinción y compensación

Como hemos señalado, la Ley no declara extinguida la deuda tributaria realmente exigible como consecuencia del pago efectuado por el tributo improcedente, sino que es preciso aplicar los

fondos expresamente a aquella deuda. Mientras tanto, la relación jurídico-tributaria con el deudor sigue abierta. Otra cosa sería contradictoria con el concepto mismo de suspensión que, por definición, supone una situación de pendencia que se contradice con la extinción de la obligación.

Así, en principio, la extinción de la deuda por el tributo procedente exigirá declarar la improcedencia del ingreso efectuado (cuando el satisfecho no sea el correcto, claro está), lo que conducirá a reconocer el derecho de quien lo realizó a obtener la devolución de dicho ingreso. La ley prevé la aplicación de estos fondos a la extinción de la única deuda tributaria.

Si ambos tributos son gestionados por la misma Administración pública, no habrá movimiento de fondos, sino exclusivamente unos apuntes contables. Se trata de un supuesto de compensación, prevista como forma de extinción de la deuda tributaria en el artículo 59.1 de la LGT. En cambio, si intervienen dos Administraciones distintas, el importe que ha de devolver la Administración gestora del tributo improcedente ha de ser aplicado a la extinción del tributo procedente, gestionado por la otra Administración. Surge así un desequilibrio que debe corregirse en la relación entre el interesado y cada Administración.

La LGT hace referencia a la solución de este desequilibrio al ordenar al reglamentista regular la compensación entre ambas Administraciones. Lo primero que debe señalarse es que la Ley no utiliza el término compensación en sentido técnico jurídico, ya que no se da la situación que permite la compensación, en que dos personas o entidades son recíprocamente deudoras y acreedoras la una de la otra. La Ley configura una situación triangular, en que una Administración es deudora y la otra acreedora de una misma persona, y permite la extinción de ambas deudas, siempre hasta el importe concurrente, directamente entre ambas Administraciones.

Este mecanismo podría adoptar diversas formas. En particular, sería teóricamente viable un mecanismo de compensación en sentido estricto entre las Administraciones, en que las cantidades que una Administración debiese a la otra se cancelasen con aquellas que la última debiese a la primera, mediante un sistema de cuenta corriente de liquidación periódica.

Pero el RGR opta por una solución distinta (justificadamente, a nuestro juicio, ya que en la práctica las transferencias siguen un único sentido), ordenando que la Administración que haya recibido el pago del tributo improcedente remita a la otra la cuantía necesaria para cancelar la obligación de la que esta es acreedora. Solo entonces podrá declararse la extinción de la deuda.

B. LA DELIMITACIÓN IVA-TPO, EN PARTICULAR

1. La doble imposición

Según establece el texto legal, para que proceda la suspensión que ordena es preciso que, por la misma operación, se haya ingresado una deuda tributaria o soportado la repercusión de otro impuesto siempre que la deuda ingresada o el impuesto repercutido sea incompatible con el que ahora se exige.

Hemos señalado que el origen de este precepto se encuentra en los problemas generados por la liquidación de TPO en operaciones por las que se había repercutido IVA, y así queda de manifiesto en el texto legal, tanto por la referencia a la repercusión, junto al ingreso, como por la mención de que pueden corresponder a distintas Administraciones.

La repercusión del IVA incide notablemente en la determinación del importe que el comprador debe satisfacer al vendedor, por lo que, en la práctica, se efectúa o, al menos, se acuerda en el momento en que se realiza la operación o con anterioridad. En las transmisiones de inmuebles, la repercusión y, frecuentemente, el pago del impuesto suelen constar en la escritura pública, aunque la ley exige que la repercusión se efectúe mediante factura y esta pueda emitirse con posterioridad (art. 9 del Reglamento de facturación, aprobado por RD 1496/2003, de 28 de noviembre).

El IVA debe ser objeto de autoliquidación por parte del sujeto pasivo, el transmitente del inmueble. Puesto que el periodo de liquidación del impuesto puede ser mensual o trimestral, y la autoliquidación se ha de presentar, por lo general, dentro de los 20 días siguientes al fin de cada periodo, el plazo para declarar ante la Administración estatal una operación oscila entre 20 días (si se efectúa el último día del periodo) y 3 meses y 20 días (si se efectúa el primer día del periodo impositivo y este es trimestral). Ahora bien, la autoliquidación debe reflejar todas las operaciones sujetas al impuesto realizadas dentro del periodo de liquidación y no contiene datos pormenorizados de cada una de ellas.

La operación por la que se transmite un inmueble debe ser declarada ante la Administración autonómica mediante la presentación de la oportuna autoliquidación por el ITP y AJD. El plazo es de 30 días hábiles a partir del momento en que se cause el acto o contrato (art. 102.1 del Reglamento del Impuesto, aprobado mediante RD 828/1995, de 29 de mayo); normalmente, ello significa 30 días hábiles a contar desde el otorgamiento de la escritura pública. Respecto a este plazo hay que tener en cuenta que algunas Comunidades Autónomas, haciendo uso de sus competencias de regulación de la gestión del tributo, lo han modificado (por ejemplo, Aragón, Illes Balears, Canarias, Castilla-La Mancha, Cataluña y Extremadura han establecido el plazo de un mes). La autoliquidación se refiere a una operación concreta y debe acompañarse de los documentos correspondientes, en particular, copia de la escritura.

Las diferencias en la gestión de ambos tributos determinan que, por lo general, la Administración autonómica emita una liquidación declarando la operación, que se autoliquidó como sujeta únicamente al concepto Actos Jurídicos Documentados por estarlo también al IVA, sujeta a TPO y, por tanto, no sujeta al impuesto estatal o exenta del mismo mientras, por lo general, no existe una resolución que, expresa o implícitamente, se pronuncie acerca de la aplicabilidad del IVA. Habiéndose repercutido este, el pago de la liquidación administrativa por TPO daría lugar a la doble imposición que el artículo 62.8 de la LGT pretende evitar.

2. La solución legal

Planteada esta situación, la literalidad del artículo 62.8 de la LGT lleva a concluir que el sistema previsto por la ley para resolverla consiste simplemente en suspender el ingreso de la deuda liquidada por la Administración autonómica y en la transferencia del IVA, indebidamente repercutido al adquirente por el transmitente e ingresado por este ante la AEAT, a la Comunidad Autónoma.

En efecto, la Administración autonómica está exigiendo al adquirente, que ha soportado la repercusión del IVA, el pago de una liquidación administrativa por un tributo, TPO, incompatible con aquel (v. el art. 4.Cuatro de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA y el art. 7.5 del Texto Refundido de la Ley reguladora del ITP y AJD, aprobado por RDLeg. 1/1993, de 24 de septiembre), lo que constituye la situación de hecho contemplada por el artículo 62.8 de la LGT.

No obstante, es preciso tomar en consideración diversos extremos que el artículo 62.8 no contempla y que deben resolverse aplicando otras normas. En concreto, es preciso determinar cuál de los dos tributos es efectivamente procedente y, en su caso, deshacer la situación jurídica generada por los medios previstos en el ordenamiento.

a) La determinación del tributo procedente: competencia

La primera cuestión que se plantea es la determinación del tributo realmente procedente. Por una parte, la Administración autonómica puede errar, al considerar aplicable TPO, tanto más cuanto que carece de información esencial para resolver, como puede ser conocer si el transmitente desarrolla actividades empresariales o profesionales. Por otra, puesto que si la operación queda sujeta a TPO no puede quedar gravada por IVA, y viceversa, es preciso obtener el acuerdo de la AEAT que, de otra forma, podría emitir (acertadamente o no) una liquidación declarando aplicable el IVA, dando lugar a dos actos administrativos, incluso firmes, dotados ambos de la presunción de legalidad y de ejecutividad, cuyos contenidos fuesen incompatibles.

El artículo 67.1 de la LGT, al establecer la regla de cómputo de la prescripción, menciona *la resolución del órgano específicamente previsto para dirimir cuál es el tributo procedente*. No aclara, sin embargo, qué órgano es este, lo que tampoco hace el artículo 42 del RGR, que también se refiere al *órgano competente*.

Como hemos visto, el artículo 66.2 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, al regular el Consejo Territorial para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria, menciona entre las competencias de dicho órgano:

k) Aprobar los dictámenes que procedan sobre la tributación aplicable en el caso de conflicto entre la Administración General del Estado y las Comunidades Autónomas o Ciudades con Estatuto de Autonomía en relación con tributos o deudas tributarias incompatibles.

A partir del precepto vigente, debemos entender que corresponde a los Consejos Territoriales para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria decidir acerca del tributo procedente. Las discrepancias serán resueltas igualmente por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, de acuerdo con lo que dispone el apartado 4 b) del mismo artículo:

b) Los acuerdos se adoptarán por mayoría. Por lo que respecta a la adopción de los dictámenes a los que hace referencia la letra k) del apartado 2 anterior, se precisará acuerdo entre ambas Admi-

nistraciones. En caso de desacuerdo, se planteará el supuesto conflictivo ante la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, que lo resolverá con carácter vinculante.

Ahora bien, la Ley 22/2009 utiliza la expresión *aprobar los dictámenes*. La naturaleza del dictamen es la de una declaración de juicio, no de un acto resolutorio. El Consejo determina el tributo aplicable, pero su aplicación corresponde a las Administraciones públicas en él representadas, que deben emitir los actos administrativos correspondientes. Lo propio sucede con la Dirección General de Tributos, cuya resolución sienta una doctrina que, al ser vinculante, debe ser aplicada por los órganos competentes, pero no sustituye a los actos de estos.

Estos actos, de acuerdo con las normas generales, son susceptibles de recurso de reposición, de reclamación económico-administrativa y, por último, de recurso en vía jurisdiccional. El recurso de reposición es resuelto por el mismo órgano que dictó el acto, vinculado, por tanto, por la decisión del Consejo Territorial o la Dirección General de Tributos. En cambio, los órganos económico-administrativos y los Tribunales de Justicia no quedan vinculados por esta decisión, sino que sus resoluciones pueden anular los actos de los órganos de gestión de los tributos. Por tanto, es preciso atribuir también a estos órganos y Tribunales la condición de órganos competentes para determinar el tributo procedente.

Una teoría afirma que el Consejo Territorial no puede ser el órgano competente, precisamente por cuanto emite un dictamen, es decir, tiene carácter consultivo. Esta tesis olvida que el dictamen puede ser vinculante, lo que le atribuye una preeminencia sobre los órganos que resuelven y, por tanto, le hace especialmente adecuado para ser considerado el órgano específicamente previsto para dirimir el tributo procedente. En nuestra opinión, este dictamen ha de ser vinculante para los órganos de ambas Administraciones, pues de otra forma no puede cumplir su función de coordinación. De hecho, carecería de sentido atribuir carácter vinculante al dictamen de la Dirección General y no afirmar lo mismo del emitido por el Consejo, permitiendo en este caso a los órganos gestores apartarse del criterio acordado por este.

Otra cosa es el efecto que este dictamen pueda tener respecto de los interesados y, en particular, su capacidad para interrumpir la prescripción. Aquí si hemos de estar de acuerdo con la tesis mencionada y considerar que el dictamen solo tiene eficacia respecto de terceros (distintos de las Administraciones representadas en el Consejo) cuando estos lo conocen, normalmente a través de la resolución de un procedimiento tributario.

b) Tiempo de la determinación

El artículo 62.8 de la LGT nada dice de la determinación del tributo aplicable. El artículo 67.1 menciona el órgano específicamente previsto, pero no se refiere al momento en que debe actuar ni al procedimiento correspondiente.

La Ley 22/2009 tampoco se refiere a estos extremos, pero utiliza el término *dictamen* que, con carácter general, puede considerarse sinónimo de *informe*. La Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de

Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común menciona los informes al regular la instrucción del procedimiento, señalando en su artículo 82 que se solicitarán los que sean preceptivos según disposiciones legales y los que se juzguen necesarios para resolver. Es decir, que la emisión de dictámenes debe ser anterior a la resolución, ya que sirve para la formación de la voluntad de la Administración que se manifiesta en dicha resolución.

Además, si el acuerdo en el seno del Consejo Territorial de Dirección para la Gestión Tributaria se produce una vez dictada la liquidación que declara la operación sujeta a TPO, se plantea un problema:

- Si dicha liquidación ha sido impugnada en vía económico-administrativa, el dictamen es inútil, ya que no vincula al órgano económico-administrativo.
- Si la liquidación ha devenido firme, la Administración que la dictó tiene vedado, en principio, modificarla.

La ley solo permite la modificación de actos administrativos firmes en materia tributaria a través de los procedimientos de revisión que regula el Título V de la LGT. La revisión de oficio solo procede, fuera de los errores aritméticos o de hecho, en caso de actos nulos de pleno derecho o en los supuestos tasados en que se admite la revocación.

La nulidad de pleno derecho se produce cuando se han contravenido gravemente normas jurídicas básicas, lo que, en principio, no ocurre en los supuestos que nos ocupan. Por tanto, hemos de analizar la posibilidad de revocar. La revocación viene regulada en el artículo 219 de la LGT, que únicamente la autoriza en beneficio de los interesados cuando concurre una de las circunstancias que expresamente contempla.

Es frecuente afirmar que la exigencia de que la revocación beneficie a los interesados impide que se produzca esta siempre que el adquirente pueda deducir al menos una parte del IVA soportado, ya que el concepto TPO no puede ser objeto de deducción. Y, si el concepto «interesados» se entiende en un sentido amplio, difícilmente se obtendrá la conformidad del transmitente, cuyo derecho a la deducción del IVA soportado puede verse reducido por la aplicación de la regla de prorrata, en el mismo ejercicio y en el siguiente.

No obstante, entendemos que esta argumentación confunde dos conceptos diferentes: que la revocación beneficie al interesado no implica necesariamente que la situación resultante de la revocación haya de ser la más favorable para el interesado, sino tan solo que sea mejor que la que resultaría de no producirse la revocación. Al adquirente, sujeto pasivo de TPO que ha satisfecho indebidamente IVA le interesa eliminar la doble imposición, que supondría el pago efectivo de ambos tributos. Por tanto, la revocación le beneficia, aunque este beneficio pueda ser inferior al que obtendría deduciéndose el IVA (más adelante tratamos el problema de la deducción por el adquirente).

Los supuestos en que procede la revocación, superado este primer escollo, tampoco ofrecen facilidades:

- Resulta difícil afirmar que la liquidación infringe manifiestamente la Ley cuando para determinar el tributo aplicable ha de actuar un órgano específico. Podrá existir infracción legal, pero no será manifiesta.
- Ninguna circunstancia sobrevenida pone de manifiesto la improcedencia del acto dictado, ya que el Consejo adopta su dictamen con los mismos elementos de juicio de que disponía la Administración autonómica al dictar la liquidación.
- La indefensión es una situación que no debe producirse en ningún procedimiento tributario, por lo que tendrá carácter excepcional, no pudiendo justificar la revocación con carácter general.

Ante las dificultades expuestas para conseguir la revocación de la liquidación, en caso de que se entienda aplicable el IVA y dado que la alternativa es la declaración de lesividad del acto administrativo y su impugnación en vía contencioso-administrativa (y tampoco resulta fácil calificar de lesivo para la Administración un acto que le atribuye el derecho a percibir un impuesto) es evidente la necesidad de que el acuerdo sobre el tributo aplicable se adopte antes de emitir ninguna liquidación.

No obstante, hay que reconocer que el RGR contempla expresamente la posibilidad de que la decisión del órgano competente se produzca una vez ya existe la segunda liquidación e, incluso, se ha hecho efectivo su importe, puesto que ordena anularla y devolver los ingresos efectuados. Ello puede explicarse, simplemente, recordando que el reglamento contempla únicamente a los tribunales, como órganos competentes para determinar el tributo procedente. En nuestra opinión, por los argumentos expuestos, no existe un fundamento legal para efectuar esta anulación, por lo que la coordinación debe producirse antes de que se dicte ningún acto administrativo que implique la opción por uno de los dos tributos.

c) El procedimiento

La Comisión Mixta de Coordinación para la Gestión Tributaria adoptó, en fecha 17 de abril de 2007, un documento para la adecuación del procedimiento de coordinación a la LGT en el cual mantiene el sistema anteriormente aplicable (de marzo de 1999), según el cual el dictamen del Consejo es adoptado a propuesta de una Comisión Técnica de Relación, integrada por funcionarios de las dos Administraciones.

Puesto que el Consejo Territorial de Dirección para la Gestión Tributaria era un órgano de la AEAT, la Comisión Técnica de Relación habría de encuadrarse también en esta, aunque formasen parte de la misma funcionarios de la Comunidad Autónoma. Pero ninguna Orden ministerial ni las relaciones de puestos de trabajo contemplaban estas Comisiones (art. 10.2 y 3 de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de organización y funcionamiento de la Administración General del Estado), como tampoco la contemplan las normas de creación u organización de la AEAT. Por tanto, entendemos que estas Comisiones no tienen la condición de órganos o unidades administrativas, sino que constituyen un mecanismo ad hoc para la elaboración de las propuestas con intervención de ambas Administraciones.

Tras la entrada en vigor de la Ley 22/2009, los Consejos Territoriales para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria no se integran ya en la estructura de la AEAT. Sin embargo, las Comisiones Técnicas no han sido reconocidas ni reguladas, por lo que entendemos válida la anterior conclusión.

Si el acuerdo del Consejo que determina el tributo aplicable es calificado por la Ley como «dictamen», la propuesta es simplemente un acto preparatorio del mismo. Ahora bien, aunque la normativa no lo especifique, nos parece evidente que el dictamen ha de tener carácter vinculante, en cuanto solo si los órganos competentes de ambas Administraciones están obligados a seguir el criterio establecido por el Consejo al dictar las resoluciones que les corresponden se logra evitar la doble imposición.

Si es así, el dictamen y, consiguientemente, la propuesta previa, han de ser adoptados a la vista de todos los elementos de juicio y, muy particularmente, las alegaciones que pueda formular el interesado acerca de la cuestión planteada, que es exactamente el tributo aplicable a la operación. Solo ofreciéndole audiencia con carácter previo a la emisión de la propuesta se evita la indefensión que se produciría si, emitido el dictamen, el órgano competente para resolver hubiese de aplicar el criterio que establece, desoyendo las posibles alegaciones relativas al tributo aplicable.

El concepto de dictamen hace referencia a un acto fundamentado y motivado en Derecho. Esto es particularmente importante, no solo en cuanto exigencia común de los actos administrativos, sino especialmente porque puede condicionar la tributación aplicable. Así, una operación no sujeta a IVA puede quedar íntegramente sujeta a TPO, mientras una exenta del primer concepto solo podrá quedar sujeta al segundo por las transmisiones de inmuebles. De igual manera, si se entiende que no concurre exención en el IVA, será de aplicación el tipo general de Actos Jurídicos Documentados, mientras que si existe exención, pero se ha renunciado a la misma, cabe la aplicación de un tipo especial, si la Comunidad Autónoma así lo ha establecido.

d) Recursos

El dictamen del Consejo no puede ser recurrido independientemente y menos aún lo puede ser la propuesta de la Comisión Técnica de Relación. Ambos son actos de trámite que contribuyen a la formación de una resolución posterior, la liquidación administrativa, que es el acto que realmente declara una obligación a cargo del sujeto pasivo y es susceptible de recurso de acuerdo con las reglas generales.

Si este recurso es el de reposición, se hará preciso un nuevo pronunciamiento del Consejo, ante las alegaciones vertidas por el recurrente, a fin de garantizar la unidad de criterio de ambas Administraciones (al menos si el órgano competente para resolver el recurso estima que existen argumentos nuevos a favor de una modificación del criterio). Aquella que dictó la liquidación y ante la que se interpuso el recurso podría resolver este apartándose del dictamen, pero si la otra Administración aplicase el criterio acordado, se produciría bien un supuesto de doble imposición (si el dictamen consideraba aplicable IVA y el recurso lleva a la Administración autonómica a liquidar TPO), bien uno de desimposición (en el caso contrario, en que se consideró aplicable TPO, por lo que la Administración estatal acepta la devolución del IVA y el recurso lleva a considerar inaplicable TPO).

En caso de que, directamente o tras la desestimación del recurso de reposición, se plantee una reclamación económico-administrativa, es evidente que el dictamen no vincula al órgano competente para resolver, ya que los Tribunales Económico-Administrativos están separados de las Administraciones gestoras². Únicamente, su resolución ha de vincular a ambas Administraciones públicas, pues de otra forma podría producirse la doble imposición que se pretende evitar (o un caso, igualmente rechazable, de desimposición). Este es uno de los puntos que no contempla la normativa, ya que la reclamación se dirige exclusivamente contra el acto de una Administración, que es el que puede ser anulado en consecuencia, quedando indemne el dictado (con igual criterio) por la otra Administración.

e) La ejecución

Una vez determinado el tributo aplicable mediante el dictamen del Consejo Territorial de Dirección para la Gestión Tributaria, las dos Administraciones han de adoptar los actos congruentes con dicho dictamen. Así, si el dictamen declara que la operación ha de tributar a la Comunidad Autónoma por el concepto TPO, la Administración autonómica ha de emitir la correspondiente liquidación administrativa por dicho concepto.

Hemos de recordar que partimos de la hipótesis más habitual, en que el transmitente ha procedido a repercutir el IVA, que le ha sido abonado por el adquirente. El primero, sujeto pasivo del IVA, habrá incluido la operación en la autoliquidación del periodo al que corresponda la operación, efectuando el ingreso que pueda resultar de dicha autoliquidación (o consignado la cantidad que resulte a compensar o, incluso, solicitado y aun recibido la devolución de la misma).

El adquirente, por su parte, habrá autoliquidado AJD y efectuado el ingreso correspondiente. Al comprobar dicha autoliquidación (o al liquidar la declaración) la Administración autonómica habrá advertido que no se ha aplicado el tributo procedente, dando inicio al procedimiento de coordinación. Finalizado este, el procedimiento de gestión prosigue, conduciendo a la liquidación administrativa.

El ingreso resultante de esta liquidación queda suspendido por aplicación del artículo 62.8 de la LGT. Pero, naturalmente, la suspensión no puede suponer la renuncia de la Administración autonómica a percibir la deuda tributaria resultante de la liquidación.

La incompatibilidad entre el IVA y TPO respecto de la misma operación implica que, si se entiende aplicable a la operación la modalidad TPO, no lo sea el IVA. Por tanto, el ingreso efectuado por dicho concepto tiene el carácter de ingreso indebido y debe ser devuelto.

Para que pueda efectuarse tal devolución, de conformidad con lo establecido en el artículo 221.4 de la LGT debe tramitarse el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, previsto en el artículo 120.3 de la misma Ley, o un procedimiento de comprobación, sea en vía de gestión o de inspección. Tramitado este procedimiento, el derecho a percibir la devolución es reconocido a favor de quien sopor-

² Es de esperar que el sistema de competencias se mantenga de forma similar cuando las Comunidades Autónomas se hagan cargo de la revisión en vía económico-administrativa de sus propias resoluciones relativas al ITP y AJD.

tó la repercusión del impuesto, es decir, del adquirente, de acuerdo con el artículo 14.2 c) del Reglamento general de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

Resulta así que la Administración autonómica es acreedora del adquirente por el importe de la deuda tributaria por TPO, mientras la Administración estatal es deudora del mismo sujeto por el importe del IVA a devolver. A partir de aquí, la Ley ordena la compensación entre ambas Administraciones, con lo que ambas deudas quedan canceladas hasta el importe concurrente y el exceso habrá de ser devuelto al adquirente o, por el contrario, le será exigida la diferencia.

De esta forma, se pone fin a la suspensión, evitando la doble imposición, ya que el adquirente no llega en ningún momento a haber pagado ambos impuestos (el ingreso efectuado por Actos Jurídicos Documentados se deduce del importe a satisfacer por TPO). Además, se garantiza el ingreso de la deuda por TPO, que la Administración autonómica percibe de la estatal, no siendo necesario que lo exija al obligado.

Desde luego, no se trata de una compensación en sentido técnico jurídico, ya que las Administraciones no son recíprocamente acreedoras y deudoras la una de la otra, sino que ambas son respectivamente acreedora y deudora de un tercero, el adquirente, y es únicamente respecto de este que se produce la extinción de ambas relaciones.

En rigor, se trata de un mecanismo de pago por cuenta de tercero que, en el Derecho privado, las partes pueden acordar en el ejercicio de la autonomía de la voluntad. En cambio, en el Derecho tributario se utiliza frecuentemente, impuesto por la Administración, un mecanismo similar. Se trata del embargo de créditos, por el que la Administración, acreedora de un obligado tributario ordena a un deudor de este que, en lugar de abonar a su acreedor el importe adeudado, lo ingrese en el Tesoro, quedando de esta forma canceladas ambas deudas en la parte concurrente. De igual manera, la Administración estatal, deudora del adquirente por el importe de la devolución del IVA acordada, ha de transferir a la Administración autonómica el importe de la liquidación por TPO, por el que es acreedora del mismo adquirente.

El RGR exige, como requisito principal para que se opere esta pseudocompensación y la extinción de ambas deudas en la parte concurrente, la firmeza de ambos actos administrativos, la liquidación y el reconocimiento del derecho a la devolución del ingreso indebido.

3. Excepciones

a) El IVA deducido

El artículo 62.8 de la LGT impone como requisito para que sea aplicable la suspensión, además de la incompatibilidad entre ambos impuestos, que el sujeto pasivo de aquel cuyo ingreso se exige y habría de quedar suspendido no tenga derecho a la completa deducción del importe soportado indebidamente ³.

³ El proyecto de LGT no contemplaba esta exigencia, que se introdujo en la tramitación parlamentaria mediante una enmienda del Grupo Catalán del Congreso de los Diputados.

Si el adquirente del bien tiene derecho a la completa deducción del IVA que le ha sido repercutido, habrá recuperado su importe, al deducirlo en su propia autoliquidación por dicho impuesto reduciendo el importe a ingresar o generando el derecho a compensar en los siguientes periodos de liquidación o a obtener la devolución correspondiente, de acuerdo con las normas correspondientes.

En tal caso, la Administración estatal que, como consecuencia de la deducción, ha recibido un ingreso menor o ha devuelto un importe mayor que aquel que realmente correspondía, si procede a transferir a la Administración autonómica el importe del IVA indebidamente repercutido, está duplicando la devolución. Para el adquirente, se produciría un enriquecimiento sin causa, ya que se le estaría devolviendo lo que ya habría recuperado por otra vía.

En el mismo sentido, el artículo 14.2 b) del Reglamento de Revisión al regular el derecho a la devolución de ingresos indebidos dispone:

2. Tendrán derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos las siguientes personas o entidades:

(...)

b) La persona o entidad que haya soportado la retención o el ingreso a cuenta, cuando el ingreso indebido se refiera a retenciones soportadas o ingresos a cuenta repercutidos. No procederá restitución alguna cuando el importe de la retención o ingreso a cuenta declarado indebido hubiese sido deducido en una autoliquidación o hubiese sido tenido en cuenta por la Administración en una liquidación o en una devolución realizada como consecuencia de la presentación de una comunicación de datos.

La aplicación de este precepto en el procedimiento dirigido a la devolución del IVA indebidamente repercutido daría lugar a que la suspensión no pudiera finalizar, ya que la Administración estatal no acordaría la devolución y, en consecuencia, la deuda suspendida no quedaría cancelada. De ahí que la ley excluya, en este supuesto, la suspensión.

Ahora bien, el artículo 93.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante LIVA) dispone:

Uno. *Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o satisfecho por las siguientes operaciones: (...)*

Si la operación no se hallaba sujeta al IVA, este no ha podido devengarse, por lo que las cuotas repercutidas no tienen carácter deducible. La deducción se produce en cuantía superior a la que legalmente corresponde, lo que viene taxativamente excluido por el artículo 94.Tres de la LIVA.

Si seguimos esta línea de razonamiento, debemos concluir que, en este caso, la Administración debe proceder a regularizar tanto al transmitente, eliminando el IVA que consideró repercutido en sus declaraciones, como al adquirente, denegando el derecho a la deducción de las mismas cuotas y, por tanto, exigiendo el ingreso correspondiente. Efectuado este, el adquirente ya no habrá recupera-

do el IVA indebidamente repercutido, con lo que procederá reconocer a su favor el derecho a la devolución (es decir, se le devolverá el mismo importe que antes se le ha exigido por haberlo deducido improcedentemente). Podrá, por tanto, efectuarse la transferencia a la Administración autonómica, con lo que tendrá sentido acordar la suspensión del ingreso de la deuda tributaria por TPO.

Desde un punto de vista práctico, esta solución exige que la Administración estatal desarrolle un gran número de actuaciones, ya que en todos los supuestos en que se haya repercutido indebidamente el IVA deberá tramitar un procedimiento ante el transmitente y, además, si el adquirente es empresario o profesional, otro distinto ante este. Si se admite la deducibilidad del IVA indebidamente repercutido por hallarse la operación sujeta a TPO, puede evitarse la actuación ante el adquirente que ha deducido íntegramente el impuesto soportado, reduciendo la carga de trabajo de la Administración y las molestias que la actuación impone al interesado.

Pero, sobre todo, si consideramos que el IVA indebidamente repercutido no tiene carácter deducible, vaciamos de todo significado la referencia expresa que contiene el artículo 62.8 de la LGT a que *el sujeto pasivo no tenga derecho a la completa deducción del importe soportado indebidamente*: si el sujeto no puede tener este derecho, el requisito para que proceda la suspensión se cumple necesariamente en todo caso.

En definitiva, puesto que hemos de presumir que el legislador no introduce en la norma jurídica cláusulas inútiles y que, como hemos visto, este requisito legal tiene un sentido económico claro y una finalidad determinada, hemos de concluir que en caso de que el adquirente sea un empresario o profesional que, de haber estado efectivamente sujeta a IVA la operación, hubiera tenido derecho a deducir íntegramente la cuota soportada, no procede la devolución ni, por tanto, la Administración debe suspender el ingreso. La Administración autonómica habrá de exigir normalmente el pago de la deuda tributaria liquidada por TPO.

Por supuesto, si la Administración estatal ha regularizado al adquirente, eliminando la deducibilidad de las cuotas de IVA indebidamente soportadas, no habrá obstáculo para que se aplique la suspensión y la compensación interadministrativa como si dicho adquirente no tuviese la condición de empresario o profesional.

b) Rectificación de las cuotas

El RGR prevé una segunda excepción: que el transmitente haya procedido a la rectificación de las cuotas repercutidas. El artículo 89 de la LIVA ordena al sujeto pasivo del impuesto la rectificación de las cuotas repercutidas *cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente* o concurran las circunstancias que permiten la modificación de la base imponible.

Como en el supuesto que nos interesa, no sujeción de la operación al IVA, las cuotas aplicables no aumentan, sino que se reducen a cero, no son de aplicación los supuestos de exclusión de la rectificación previstos en la Ley, de manera que puede efectuarse incluso si la improcedencia de la repercusión del impuesto ha sido puesta de manifiesto por una liquidación administrativa.

En el supuesto de rectificación, la normativa permite al sujeto pasivo del IVA optar entre dos posibilidades:

- a) Iniciar ante la Administración tributaria el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos.
- b) *Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.*

Si el sujeto pasivo opta por la primera posibilidad, la Administración reconocerá el derecho a percibir el importe de las cuotas a favor del adquirente. En este supuesto será de aplicación la suspensión prevista en el artículo 62.8 de la LGT si existe una liquidación por el TPO de la misma operación, ya que es el ingreso de esta deuda tributaria el que queda suspendido. En otro caso, la devolución se hará efectiva a quien soportó la repercusión y si, posteriormente, la Administración autonómica dicta la liquidación, el importe de la misma será exigible normalmente al sujeto pasivo del tributo.

Si, por el contrario, opta por la rectificación en las autoliquidaciones posteriores, será el propio sujeto pasivo del IVA quien recupere frente a la Administración estatal el importe de la cuota indebidamente repercutida. En consecuencia, ya no podrá solicitar la devolución de la misma y quedará obligado a reintegrar tal cuota a quien soportó la repercusión. En este caso, puesto que no se producirá la devolución y, por tanto, la Administración estatal no transferirá importe alguno a la Administración autonómica, la suspensión no tiene razón de ser. La deuda tributaria liquidada por TPO será exigida directamente al adquirente del bien, sujeto pasivo de este concepto impositivo.

c) *El IVA no ingresado*

Es posible también que el transmitente del bien repercuta el IVA sobre el adquirente, pero no presente la correspondiente autoliquidación y no efectúe el ingreso de la cuota en el Tesoro Público o bien que presente la autoliquidación, pero la misma no incorpore la operación.

En este supuesto, el artículo 14.2 c) 2.º del Reglamento de Revisión excluye la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas a quien soportó la repercusión, ya que exige, como requisito para la devolución, el previo ingreso de tales cuotas:

2.º Que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas. En los tributos en los que el destinatario de las operaciones que haya soportado la repercusión tenga derecho a la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas, se entenderá que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas cuando quien las repercutió las hubiese consignado debidamente en su autoliquidación del tributo, con independencia del resultado de dicha autoliquidación.

Este supuesto plantea una situación sumamente conflictiva. Si no cabe la devolución, no será posible la cancelación de la deuda por TPO mediante la transferencia del importe de dicha devolución de la Administración estatal a la autonómica. En consecuencia, no tiene sentido la suspensión y la deuda tributaria liquidada por el tributo procedente deberá ser exigida a quien adquirió el bien soportando la repercusión del IVA.

Si este satisface el tributo, se produce una evidente doble imposición. Si no es así, la Administración autonómica deja de percibir un importe al que tiene derecho. Si, pese a todo, la Administración estatal devuelve la cuota indebidamente repercutida al adquirente, o la transfiere a la Administración autonómica, está devolviendo un importe que no ha recibido.

Obviamente, la solución correcta es que el transmitente devuelva al adquirente la cuota indebidamente repercutida y no ingresada, pero para ello el adquirente deberá reclamarle su importe mediante un proceso ante la jurisdicción ordinaria, ya que nada adeuda a ninguna de las dos Administraciones: la estatal no puede exigirle el pago de un IVA que reconoce que no es aplicable a la operación y la autonómica solo puede dirigirse contra el sujeto pasivo del TPO, que es el adquirente. Y si, finalmente, no es posible hallarle o resulta insolvente, el adquirente ha de soportar la doble imposición que la norma pretende evitar.

4. El caso inverso: TPO-IVA

Hasta ahora hemos examinado el supuesto más común: el transmitente ha repercutido el IVA al adquirente y la Administración autonómica inicia actuaciones dirigidas a liquidar TPO. Si es este el tributo procedente, efectuada la liquidación se suspende el ingreso, hasta que la Administración estatal acuerda la devolución del IVA indebidamente repercutido. Acordada la devolución, transfiere a la Administración autonómica el importe de la deuda tributaria liquidada, con lo que queda extinguida dicha deuda.

¿Sucedec lo mismo si las partes de la operación entienden que el tributo procedente es TPO y, en consecuencia, el transmitente no repercute el IVA y el adquirente presenta la autoliquidación por la expresada modalidad del Impuesto sobre Transmisiones? ¿Debe la AEAT suspender el ingreso del IVA hasta recibir el importe de la cuota indebidamente ingresada por TPO, una vez la Administración autonómica ha reconocido al sujeto pasivo el derecho a la devolución?

Indudablemente, los preceptos que regulan esta situación están redactados en términos genéricos, lo que hace posible interpretar que se refieren tanto al caso general, que antes hemos examinado, como al que ahora contemplamos.

Cualquiera de las dos Administraciones podría detectar que las partes han aplicado incorrectamente la normativa tributaria, aunque más probablemente puede advertirlo la Administración autonómica, al examinar cada operación. Esta Administración, en este supuesto, giraría liquidación al adquirente, declarando aplicable el concepto Actos Jurídicos Documentados, cuyo tipo es inferior al general de TPO, reconociendo así, a favor del sujeto pasivo, el derecho a percibir una devolución.

La Administración estatal procedería a comprobar el IVA y, al advertir que la base imponible declarada por el transmitente no incorporaba la transmisión, dictaría la correspondiente liquidación administrativa que, en principio, supondría una deuda tributaria a cargo del mismo.

Llegaríamos así a una situación diversa de la que antes contemplábamos: en el caso general, la Administración autonómica le exige el pago de una deuda tributaria al adquirente del bien o derecho, mientras la Administración estatal adeuda el importe del IVA indebidamente repercutido al mismo adquirente, que soportó la repercusión, aunque el sujeto pasivo del impuesto, que lo ingresó en el Tesoro público sea el transmitente. En el supuesto inverso, la Administración estatal exige el ingreso al transmitente, mientras que la Administración autonómica es deudora del adquirente, ya que este soportó e ingresó la cuota de TPO, que no repercutió al transmitente, puesto que la normativa vigente no dispone la repercusión de este tributo.

Así, la situación triangular que permite la «compensación» interadministrativa (el pago al *creditor creditoris*) no existe en este supuesto. Se da, en cambio, una situación cuadrangular, en que cada Administración se relaciona con un sujeto distinto. Solo podría aplicarse el mecanismo de «compensación» interadministrativa si existiese, además de las relaciones entre cada Administración y cada parte de la operación, una deuda pendiente entre las partes mismas.

En realidad, esta relación puede existir. El órgano competente ha dictaminado que el tributo procedente es el IVA, que no fue repercutido por el transmitente. Ahora bien, la repercusión no es una facultad del sujeto pasivo de este impuesto, sino una obligación del mismo y así lo declara el artículo 88.Uno de la LIVA. En consecuencia, si se aplica la «compensación» interadministrativa, las Administraciones estarían repercutiendo parcialmente el IVA por cuenta del transmitente, al que corresponde tal obligación.

Sin embargo, este esquema, aparentemente sencillo y completo, plantea interrogantes de consideración:

- a) El apartado Dos del mismo artículo 88 de la LIVA establece que *La repercusión del impuesto deberá efectuarse mediante factura o documento sustitutivo, en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.*

¿Puede la Administración emitir una factura en sustitución del sujeto pasivo del impuesto? Pese a la previsión que contiene este apartado, no se halla contemplado en ninguna norma. Además, se trataría de una factura parcial, ya que la devolución del ingreso efectuado por TPO no cubrirá totalmente la cuota de IVA, pues la Administración autonómica retendrá, al menos, el importe exigible por Actos Jurídicos Documentados. Además, el tipo de IVA puede ser superior.

- b) El apartado cuatro del artículo 88 de la LIVA, además, señala que *Se perderá el derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo.* Es más que probable que, entre la comprobación de la autoliquidación presentada por el adquirente y la emisión de la liquidación dirigida al transmitente, previa la tramitación del correspondiente procedimiento, y la resolución de los posibles recursos (no olvidemos que ambas resoluciones han de ser firmes) haya transcurrido con exceso este plazo.

Es cierto que el artículo 89 de la LIVA permite al sujeto pasivo la rectificación de las cuotas repercutidas siempre que no hayan transcurrido cuatro años desde el devengo, pero también lo es que esa rectificación no cabe cuando sea la Administración la que ponga de manifiesto una cuota devengada mayor que la declarada por el sujeto pasivo (es decir, la hipótesis que contemplamos) y aprecie infracción tributaria en la conducta de este. Es indudable que la existencia de infracción deberá examinarse en cada caso concreto, pero también que si la operación pertenece al tráfico habitual de un empresario o profesional será difícil la confusión no culpable.

- c) Además, mientras en el supuesto general es muy difícil que la liquidación girada por TPO no arroje una deuda tributaria a ingresar, en el caso del IVA, el mecanismo de liquidación puede determinar fácilmente que no surja tal deuda; la liquidación puede determinar simplemente una menor devolución, lo que conllevaría que la Administración autonómica devolviese la devolución de TPO inútilmente.
- d) La Administración autonómica carece de competencias para regularizar el IVA. En consecuencia, no puede dictar un acto administrativo que sustituya la factura que no ha emitido el transmitente del bien.
- e) El tipo del TPO y el de IVA no coinciden necesariamente (para las transmisiones de inmuebles, el primero suele ser el 7 o el 8%, mientras el segundo puede ser el 8 o el 19%). Pero, si no procede aplicar la modalidad TPO, el ITP y AJD será aún aplicable, en su modalidad Actos Jurídicos Documentados, compatible con el IVA. En consecuencia, la Administración autonómica no devolvería la totalidad del ingreso por TPO, sino que retendría el importe que le corresponde por Actos Jurídicos Documentados. La repercusión resultante, por tanto, sería parcial, tanto si el tipo del IVA fuese el 18 por 100 como si fuese el 8 por 100. Ahora bien, ninguna norma permite una repercusión parcial, lo que constituye otro argumento contra esta posibilidad.

Por estas razones entendemos que no se justifica aplicar el mismo mecanismo de suspensión y extinción de la deuda a este supuesto inverso. Por otra parte, dado el interés que para los empresarios y profesionales tiene la aplicación del IVA, ya actúen como transmitentes o adquirentes, este caso resulta completamente excepcional.

5. La prescripción

El problema provocado por la colisión del IVA y el concepto TPO alcanzaba su máxima magnitud cuando, como consecuencia del paso del tiempo, la Administración que había percibido el ingreso por el concepto impropio (habitualmente el IVA) denegaba la devolución de su importe por haber prescrito el derecho a obtenerla, determinando así que la doble imposición tuviese carácter definitivo.

En definitiva, el problema surgía de que, al tratarse de dos tributos diferentes, se entendía que la realización de actuaciones respecto de uno de ellos no provocaba la interrupción de la prescripción

respecto del otro. En particular, la liquidación de TPO no interrumpía la prescripción del derecho a la devolución de los ingresos indebidamente efectuados por IVA.

La solución habilitada por la LGT consiste en disponer que el cómputo del plazo de prescripción del derecho a obtener la devolución del tributo improcedente se inicie a partir del pronunciamiento del órgano competente para determinar cuál es el tributo procedente. Ahora bien, este criterio plantea sus propios problemas.

En primer lugar, resulta preciso determinar cuál es el órgano competente para fijar el tributo procedente. Ya hemos tratado anteriormente este punto concluyendo que, en nuestra opinión, será tanto el Consejo Territorial para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria como el Tribunal Económico-Administrativo o el Tribunal jurisdiccional.

Pero a continuación se plantea otro interrogante: ¿qué ocurre si la Administración autonómica dicta una liquidación declarando aplicable TPO sin acudir al procedimiento de coordinación y, cuando el obligado al pago solicita la devolución, ha transcurrido el plazo de prescripción del derecho a la devolución del IVA?

Una posibilidad, ante esta situación, es atenerse a la literalidad del artículo 67 de la LGT y negar que empiece a contarse el plazo de prescripción del derecho a la devolución mientras no se pronuncie el órgano competente. Pero, en tal caso, si no se ha iniciado el procedimiento de coordinación, la devolución del IVA indebidamente ingresado podrá ser solicitada en cualquier momento, incluso si se ha extinguido por prescripción el derecho de la Administración autonómica a determinar el importe de la deuda tributaria por TPO y a exigir su ingreso, lo que supondría un caso de desimposición que la Ley, que solo pretende evitar la doble imposición, no puede amparar.

Pero si entendemos que la regla especial implica únicamente el inicio de un nuevo cómputo del plazo de prescripción del derecho a la devolución cuando, no habiéndose extinguido tal derecho por prescripción, actúa el órgano de coordinación, volvemos a una situación insostenible, de doble imposición o de inaplicabilidad del tributo procedente si el órgano actúa una vez cumplido el término de prescripción.

Una alternativa consistiría en exigir en todo caso que se inicie el procedimiento de coordinación y se pronuncie el órgano competente y, más en concreto, el Consejo. Ahora bien, esta exigencia representa una carga de trabajo desmesurada, ya que el número de operaciones que deberían ser analizadas es muy elevado, produciría una demora excesiva en la tramitación de los procedimientos y, sobre todo, no es realista, ya que es imposible garantizar que no pueda pasar inadvertida alguna posibilidad de conflicto IVA-ITP, de forma que siempre será preciso encontrar alguna solución al supuesto de que no haya actuado el Consejo.

Por tanto, entendemos que la disposición que prevé el artículo 67.1 de la LGT debe interpretarse en el sentido de que, cuando actúe un órgano competente para determinar el tributo procedente, ya sea eligiendo entre ambos, como hace el Consejo Territorial, ya pronunciándose acerca de la procedencia de uno solo de ellos, como los Tribunales, económico-administrativos o contencioso-admini-

nistrativos, la prescripción del derecho comenzará a contar desde su pronunciamiento y quedará interrumpida, en su caso, por la interposición de recursos por cualquiera de los dos conceptos.

En cambio, cuando no actúe ningún órgano competente para determinar el tributo aplicable, la prescripción producirá su efecto en la forma habitual. No obstante, esta prescripción tendrá un carácter provisional, en tanto pueda actuar el órgano competente por no haber prescrito el derecho de la otra Administración a determinar la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación. En caso de que, en el curso del correspondiente procedimiento, se produzca el pronunciamiento del órgano competente, se reabrirá la posibilidad de revisar el concepto cuyo pago o repercusión indebidos, en ausencia del mandato del artículo 67.1 de la LGT, hubiera dado lugar a doble imposición o impedido que la Administración competente exigiera el pago de la deuda tributaria realmente procedente, a fin de evitar esa doble imposición.

De esta forma, no desaparece el efecto fundamental de la prescripción, sin que ello represente ni doble imposición, ni desimposición, ni que una de las Administraciones vea imposibilitado el ejercicio de su derecho a la percepción del impuesto cuando aún no ha transcurrido el plazo de prescripción del mismo.

El argumento en contra de esta tesis sería que hace depender la prescripción de un derecho derivado de la normativa de un tributo determinado y ejercitable frente a la Administración que gestiona ese tributo, de actos correspondientes a la gestión de un tributo diferente, realizados por o frente a una Administración pública distinta, la competente para la gestión de este último tributo. En definitiva, que hace depender la prescripción del derecho a la devolución del IVA de actos correspondientes a la gestión de ITP, pues, por definición, hemos supuesto que no se ha ejercitado el derecho a obtener la devolución de IVA, mientras que la Administración autonómica sí ha iniciado, al menos, el procedimiento conducente a la liquidación de TPO.

A este argumento debemos contestar lo siguiente:

- 1.º Todo pronunciamiento relativo a la aplicabilidad de TPO implica, necesariamente, como reverso, un pronunciamiento relativo a la aplicabilidad (a la inaplicabilidad, si se quiere) del IVA. Y este pronunciamiento es emitido por órgano competente, ya que lo es para la aplicación del primer impuesto (lo inverso es también cierto, claro está).
- 2.º Las Comunidades Autónomas desarrollan la gestión del ITP y AJD por delegación del Estado. Ahora bien, un principio básico de la delegación supone que los actos dictados por el delegado se consideran dictados por el delegante (así lo establece, por ejemplo, el art. 13.4 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, si bien se refiere a la delegación entre órganos de una misma Administración).

Este principio se manifiesta, por ejemplo, en el régimen de impugnación de los actos dictados por las Comunidades Autónomas en la gestión de los impuestos cedidos: las propias Comunidades son competentes para resolver el recurso de reposición, para declarar la nulidad de pleno derecho y acordar la revocación, pero las reclamaciones económico-administrativas son resueltas por los órganos econó-

mico-administrativos del Estado (la Ley 22/2009 prevé que las Comunidades asuman esta competencia, pero todavía no se ha producido tal asunción por parte de ninguna Comunidad Autónoma). Ello no tendría sentido de no ser por basarse en que la Comunidad actúa por delegación del Estado.

Actos relativos al IVA e imputables a la Administración estatal o realizados ante ella son naturalmente aptos para producir la interrupción de la prescripción del derecho a la devolución de dicho impuesto, si tal derecho existe por haberse aplicado el tributo improcedentemente. Por ello, entendemos que no hay obstáculo para aceptar esta interrupción de la prescripción por parte de actos correspondientes a un procedimiento que se refiere a distinto impuesto, gestionado por otra Administración.

Y, al propio tiempo, esta interpretación permite gestionar ambos tributos de forma independiente, en tanto no surja el conflicto que hace necesaria la intervención del órgano competente para determinar el tributo procedente. En particular, la Administración estatal podrá declarar la prescripción del derecho a exigir el IVA o a la devolución del ingreso del mismo, indebidamente efectuado, con independencia de que la prescripción del derecho a determinar una hipotética deuda por TPO todavía no se haya producido.

6. Intereses de demora

El artículo 26 de la LGT señala que el interés de demora es una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios, entre otros supuestos, en caso de pago de una deuda tributaria fuera de plazo. En particular, su apartado 2 c) dispone que se exigirá *Cuando se suspenda la ejecución del acto, salvo en el supuesto de recursos y reclamaciones contra sanciones durante 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.*

Por su parte, los artículos 32.2, 120.3 *in fine* y 221.5 de la LGT ordenan a la Administración abonar intereses de demora al efectuar devoluciones de ingresos indebidos.

Como se ha señalado anteriormente, la extinción de la deuda liquidada por TPO no se produce hasta que la Administración estatal ha transferido a la autonómica el importe que esta acredita frente al adquirente (obviamente si queda cubierto por la devolución del IVA acordada). En consecuencia, de conformidad con las reglas generales, hasta dicho momento se produce el devengo del interés de demora a favor de la Administración acreedora de la deuda por TPO.

De igual manera, la obligación de la Administración estatal frente a quien soportó la repercusión indebida del IVA no queda cancelada hasta que se efectúa la transferencia a la Administración autonómica o el pago directo al propio adquirente, por lo que hasta dicho momento se devengan intereses de demora a cargo de aquella.

Se ha planteado la posibilidad de aplicar en esta materia no los intereses de demora tributarios, sino los previstos en el artículo 24 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, cuyo régimen es algo distinto, en cuanto exige la denuncia de la mora, siendo también diferente el

tipo exigible. Esta normativa sería aplicable entendiendo que el acreedor de la Administración estatal no es el adquirente del bien, sino la Administración autonómica, por lo que la relación no sería tributaria, no siéndole de aplicación la normativa tributaria.

No obstante, como se ha señalado, en nuestra opinión la transferencia interadministrativa no es sino un mecanismo de pago de una deuda tributaria y el pago se produce cuando el acreedor percibe la cantidad adeudada. En consecuencia, hasta ese momento el sujeto pasivo de TPO es deudor de la Administración autonómica y hasta ese momento se devengan intereses de demora a su cargo.

Nada se opone, por otra parte, a que la Administración estatal transfiera a la autonómica no solo el principal sino también los intereses de demora que adeuda a quien soportó indebidamente la repercusión del IVA, a fin de cancelar también las dos deudas por intereses de demora: los que la Administración estatal adeuda al adquirente y los que este adeuda a la Administración autonómica. Únicamente es preciso tomar en consideración dos extremos:

1. Aun cuando el principal de ambas deudas fuese idéntico (lo que no suele suceder aunque el tipo pueda ser el mismo, como consecuencia del ingreso efectuado por el concepto Actos Jurídicos Documentados), los intereses no han de coincidir, ya que el *dies a quo* de cada cómputo es distinto, como consecuencia del distinto plazo de ingreso del IVA y del ITP y AJD. El primero es un tributo periódico, que se ha de ingresar en fechas prefijadas, mientras el segundo ha de ser declarado en el plazo de un mes a partir de la fecha de realización de la operación gravada.

2. Cuando se produce la transferencia de los fondos de la Administración estatal a la autonómica todavía no se han liquidado los intereses de demora de la deuda tributaria por TPO, ya que no se conoce la fecha final del cómputo. Esta fecha viene determinada, precisamente, por la transferencia, que supone la entrega del importe satisfecho al acreedor y la extinción de la deuda.

Por consiguiente, es preciso que la Administración autonómica dicte un acto administrativo liquidando los intereses de demora. Como, además, el artículo 42 del RGR exige, para que proceda la transferencia interadministrativa, que los actos administrativos de ambas Administraciones hayan ganado firmeza, sería preciso dejar transcurrir el plazo de recurso antes de que la Administración estatal pudiese remitir a la autonómica el importe de los intereses, lo que supondría el devengo de nuevos intereses de demora por ambas partes. Por ello, a nuestro juicio, más por razones prácticas que por establecerlo ninguna norma, solo podrán ser objeto de compensación interadministrativa los intereses que la Administración autonómica haya liquidado y comunicado a la estatal con anterioridad al acuerdo de devolución.

C. OTROS SUPUESTOS DE TRIBUTOS INCOMPATIBLES

Si bien el conflicto IVA-ITP es el más frecuente y presenta la dificultad añadida de afectar a dos Administraciones públicas diferentes, el texto legal no hace referencia expresa a estos impuestos, de forma que el artículo 62.8 de la LGT puede ser aplicado a supuestos diferentes. Intentaremos distinguir algunos de ellos.

1. En una misma Administración

El conflicto entre dos tributos gestionados por una misma Administración puede producirse fundamentalmente al dictar el órgano competente una liquidación administrativa cuando el interesado ha presentado una autoliquidación con ingreso por un concepto distinto.

a) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

En este impuesto existe una clara incompatibilidad entre los conceptos Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Operaciones Societarias, por lo que puede plantearse la duda acerca del concepto aplicable a una determinada operación. Como hemos señalado, creemos justificado interpretar de manera amplia el concepto de tributos incompatibles, si ello permite evitar supuestos de doble imposición rechazados por las leyes.

No obstante, tratándose de dos modalidades de un mismo impuesto, entendemos que la liquidación administrativa deducirá el importe ingresado por el concepto autoliquidado de la deuda tributaria resultante con arreglo al criterio de la Administración, por lo que solo se habrá de ingresar la posible diferencia. No resultará, pues, necesario acudir a la suspensión del artículo 62.8 de la LGT.

b) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de No Residentes

Si el interesado ha presentado autoliquidación por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes y la Administración sostiene que debe entendersele domiciliado en España y, por tanto, sujeto al Impuesto sobre la renta que corresponda a su naturaleza de persona física o jurídica, se plantea una situación en que entendemos podría ser de aplicación la suspensión prevista en el artículo 62.8 de la LGT.

Se trata, claramente, de tributos incompatibles respecto de una misma operación, que afectan a un mismo contribuyente. Además, no existe posibilidad de deducción, ya que en el Impuesto sobre Sociedades el propio impuesto no constituye gasto deducible. No obstante, la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ya ordena considerar el ingreso efectuado por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes como pago a cuenta del primer concepto, por lo que hace innecesaria la aplicación del artículo 62.8 de la LGT.

c) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre Sociedades

Entendemos que puede plantearse el conflicto si los rendimientos de una sociedad han sido incorporados por sus socios o partícipes en sus declaraciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por entender que la entidad no está sujeta al Impuesto sobre Sociedades o por existir dudas acerca de la titularidad de tales rendimientos. Igualmente puede producirse en el caso contrario, que la Administración considere que los rendimientos declarados a nombre de la entidad deben imputarse a los socios o partícipes por no hallarse aquella sujeta al Impuesto sobre Sociedades.

También puede plantearse si quien controla una entidad imputa a esta rendimientos o incrementos patrimoniales que realmente forman parte de su renta. En general, podemos incluir en este supuesto todos aquellos casos en que son declarados a nombre de una persona o entidad cuando en realidad corresponden a otra y deben ser imputados a ella a efectos fiscales.

La incompatibilidad entre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades es clara. Más difícil resulta sostener la aplicabilidad de la normativa sobre tributos incompatibles cuando la diferencia no reside en el concepto tributario aplicable, sino en el sujeto pasivo del mismo, es decir, cuando la liquidación administrativa debe ser girada a una persona diferente de aquella que presentó autoliquidación incluyendo en ella la operación considerada.

En cualquier caso, en estos supuestos se advierte un problema común: el derecho a la devolución será reconocido a una persona (física o jurídica) distinta de aquella a la que la liquidación administrativa va a obligar al pago de la deuda tributaria.

La excepción será el caso de que la Administración entienda que la entidad que presentó autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades y efectuó el ingreso no tiene personalidad jurídica y, por tanto, no es sujeto pasivo de dicho impuesto. En rigor, en este caso la devolución debería ser reconocida a los socios o partícipes, ya que la entidad carente de personalidad jurídica no puede ser titular del derecho a recibirla. En este supuesto parece que sería de aplicación la suspensión de la deuda hasta la firmeza del acuerdo de devolución, en cuyo momento se produciría una compensación en sentido estricto (al menos parcial), ya que las mismas personas, la Administración y los socios o partícipes, tendrían simultáneamente la condición de deudores y acreedores recíprocos.

En los restantes supuestos, la aplicabilidad del artículo 62.8 de la LGT es más que dudosa. No obstante, entendemos que resultaría ventajosa para ambas partes, ya que, si se exige el pago de la deuda liquidada antes de que se produzca la devolución, realmente se da un desembolso superior al importe de la deuda realmente exigible, con los problemas de liquidez que ello puede generar y, si la devolución se hace efectiva antes del pago de la deuda, la Administración puede verse privada incluso de esos fondos que ya obraban en su poder.

d) Otros supuestos

Similar al caso anterior es el de que rendimientos correspondientes a una persona física o jurídica sean declarados por otra persona de igual naturaleza, ya sea para mantener oculta la titularidad real de los bienes que los producen, ya para obtener un ahorro fiscal ilícito por la aplicación de tipos inferiores o beneficios fiscales improcedentes.

En rigor, en este caso no existe incompatibilidad entre los tributos aplicables, pues se tratará de un único impuesto, sino en que dos sujetos distintos tributen por un mismo rendimiento (o ganancia patrimonial). Y, como hemos visto en el punto anterior, el derecho a la devolución se reconocería a favor de una persona distinta del obligado al pago de la deuda tributaria, por lo que no sería posible la compensación.

2. Entre distintas Administraciones

a) Administración estatal y Comunidad Autónoma de régimen común

Un conflicto de este tipo podría producirse acerca de algún concepto cuya sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones pueda resultar discutible. Por ejemplo, una atribución patrimonial que pudiese ser calificada como contraprestación contractual o como donación remuneratoria.

Este supuesto sería prácticamente idéntico al conflicto IVA-TPO, con la salvedad de que la relación sería triangular (las dos Administraciones y el perceptor) desde un principio, con lo cual podría aplicarse la normativa en materia de tributos incompatibles.

b) Administración estatal y Haciendas forales

La mayoría de los supuestos examinados anteriormente pueden producirse con intervención de una o más Haciendas forales. No obstante, lo que nos interesa examinar es la posibilidad de aplicar el artículo 62.8 de la LGT cuando un sujeto ingresa la deuda tributaria (especialmente mediante autoliquidación) en una Administración distinta de aquella que tiene derecho a percibirla, pero competente, en principio, para gestionar el tributo. En otros términos, determinar si el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades o el Impuesto sobre el Valor Añadido estatal y foral (vasco o navarro) son incompatibles.

En cuanto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Concierto y Convenio establecen que en ningún caso un mismo contribuyente habrá de satisfacerlo a dos Administraciones distintas respecto de un mismo ejercicio. Por ello, entendemos que existe incompatibilidad y, en consecuencia, que podrá ser aplicable la suspensión y la transferencia interadministrativa.

Hay que advertir, sin embargo, que en este impuesto las normas imponen la eficacia de las retenciones y pagos a cuenta ingresados en Administración no competente, lo que hace innecesaria la suspensión, pues veda a la Administración competente exigir al interesado la deuda resultante. En este caso, procederá la transferencia de los fondos entre las Administraciones, dejando al margen al obligado.

En cuanto al Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido, resulta evidente que las entidades que tributan en régimen de cifra relativa de negocio han de tributar por el mismo concepto y ejercicio a dos o más Administraciones distintas, por lo que no hay incompatibilidad alguna, lo que conduce a rechazar la aplicación del artículo 62.8 de la LGT.

Por lo que respecta a los restantes sujetos pasivos de estos tributos, obligados tan solo frente a una Administración, podría discutirse la incompatibilidad, si bien resulta difícil de entender que un mismo concepto tributario sea compatible para unos sujetos e incompatible para otros. No obstante, entendemos que la determinación de la incompatibilidad exige un proceso demasiado complejo que, además, solo puede efectuar la Administración competente, por lo que resulta preferible entender que

no existe incompatibilidad a estos efectos, sin perjuicio de que puedan instarse por todas las partes implicadas los procedimientos correspondientes para regularizar la situación tributaria del sujeto de acuerdo con la normativa aplicable.

D. CONCLUSIONES

Los puntos más relevantes que se desprenden del anterior análisis son los siguientes:

- 1.º El artículo 62.8 de la LGT constituye un mecanismo para evitar la doble imposición interna derivada de la exigencia de dos tributos por una misma manifestación de capacidad económica.
- 2.º Pese a haber surgido a fin de resolver la problemática derivada de la delimitación entre el IVA y la modalidad de TPO del ITP y AJD, es también aplicable a otros supuestos, al menos a falta de otros mecanismos específicos.
- 3.º Actúa en dos fases: la primera permite evitar el ingreso de la segunda deuda tributaria, dejándola en suspenso; la segunda consiste en la aplicación del ingreso realizado a la única deuda subsistente.
- 4.º Por tanto exige la determinación del tributo realmente aplicable a la operación de que se trate. La normativa vigente tan solo contempla un mecanismo específico cuando resultan afectadas la Administración estatal y una Comunidad Autónoma.
- 5.º El mecanismo del artículo 62.8 de la LGT solo es aplicable cuando la devolución del ingreso efectuado por el tributo improcedente se acordaría a favor del obligado al pago del tributo procedente.
- 6.º Este mecanismo no actúa automáticamente. Los interesados pueden optar por eliminar la doble imposición por otras vías.

Como valoración final, cabe señalar que la introducción del mecanismo estudiado ha permitido resolver supuestos que anteriormente no tenían solución, lo cual es indudablemente positivo. No obstante, la regulación existente es tan parca y tan genérica que deja un gran número de cuestiones pendientes. Sería conveniente que a través de modificaciones legales y reglamentarias se aclararan tales cuestiones a fin de facilitar la aplicación de esta norma y, en definitiva, evitar los perjuicios que resultan, para los obligados tributarios y para las Administraciones públicas.

EL INGRESO A CUENTA NO REPERCUTIDO DISMINUYE LA GANANCIA PATRIMONIAL DERIVADA DE LA TRANSMISIÓN DEL BIEN ADQUIRIDO EN ESPECIE

[Comentario a la STS de 6 de octubre de 2011, rec. núm. 2249/2008] *

M.^a ÁNGELES PEDROSA NUÑO

*Licenciada en Derecho
Gabinete Jurídico del CEF*

Extracto:

EN primer pronunciamiento en la materia, y radicalmente en contra de lo manifestado por la Administración hasta la fecha, el Tribunal Supremo aclara que la figura del ingreso a cuenta cuyo pago no ha sido trasladado al trabajador/contribuyente opera, en el momento de su transmisión, como uno de los elementos que restan el importe del valor de adquisición del bien adquirido en especie. Con ello el Tribunal continúa una línea doctrinal ya iniciada por otros Tribunales menores en aras de sentar, posiblemente, jurisprudencia en la materia.

Palabras clave: IRPF, retribución en especie, ingreso a cuenta y ganancia patrimonial.

* Véase el texto íntegro de esta sentencia en la RCyT. CEF, núm. 345, diciembre 2011 o en *Normacef Fiscal y Contable* (NFJ044738).

NOT IMPACTED INTERIM TAX PAYMENT DECREASES THE PROFIT RESULTING FROM THE TRASMISSION OF THE NON MONETARY PROPERTY ACQUIRED

[Commentary on the Tribunal Supremo judgment of 6 October 2011,
appeal number 2249/2008] *

M.^a ÁNGELES PEDROSA NUÑO

*Licenciada en Derecho
Gabinete Jurídico del CEF*

Abstract:

IN the first pronouncement on the field, totally against the stated by the Administration, the Tribunal Supremo clarifies that the feature of the interim tax payment that hasn't been impacted to the employee/taxpayer, works, at the time of its transmission, as one of the elements which reduces the amount of the acquisition price of the non monetary property. The court continues the doctrine initiated by other lower courts for the sake of establish, possibly, a precedent in this area.

Keywords: personal income tax, non monetary property, interim tax payment and profit.

* Véase el texto íntegro de esta sentencia en la *RCyT*. CEF, núm. 345, diciembre 2011 o en *Normacef Fiscal y Contable* (NFJ044738).

En la reciente Sentencia del **Tribunal Supremo** de 6 de octubre de 2011 (NFJ044738), nuestro más alto Tribunal frena la avidez recaudadora de la Administración tributaria quien, en una –desde mi punto de vista– equivocada conceptualización de la figura del ingreso a cuenta no repercutido, pretendía establecer una doble imposición sobre el mismo, haciéndole tributar en el momento de la adquisición de la retribución en especie (como un rendimiento del trabajo más, adicionado a la valoración que se haya realizado de la retribución en especie conforme a las normas del IRPF) y en el momento de la transmisión del elemento patrimonial que en su día percibió el contribuyente como retribución en especie (no permitiendo incluirlo en el importe real de la adquisición satisfecho a la hora de calcular una de las partes del binomio con el que calcula la correspondiente ganancia patrimonial –el valor de adquisición–).

Ratifica así, aunque con argumentos mucho más sólidos y contundentes que los empleados por la sentencia de instancia, el fallo de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 31 de marzo de 2008, rec. núm. 156/2005 (NFJ044736), que ve en recurso y que se limita a establecer que, a los efectos de la alteración patrimonial, el valor de adquisición estará integrado por la suma del importe efectivamente recibido por el trabajador y el importe de la retribución en especie no repercutido, tal como autoliquidó el contribuyente.

Cuestión a analizar, por tanto, si la mayor tributación en especie representada por el ingreso a cuenta sin repercusión al empleado debe formar parte del valor de adquisición del elemento adquirido como retribución en especie a la hora de su transmisión, al objeto de evitar la doble imposición.

Implicaciones, hasta las más altas, incluso de los principios constitucionales (art. 31.1 CE –principio de capacidad económica–) y generales aplicables al Derecho Tributario (prohibición de la doble imposición).

Recordemos, en primer lugar, las fórmulas de liquidación del impuesto (IRPF) en las que aparece implicado el ingreso a cuenta no repercutido:

- Rendimientos del trabajo:

$$\text{Retribuciones en especie: valoración} + \text{ingresos a cuenta no repercutidos} = X$$

- Ganancias y pérdidas de patrimonio. Transmisiones a título oneroso:

Valor de transmisión (importe real de la enajenación – gastos y tributos abonados por el transmitente) –
 – **valor de adquisición** (importe real de la adquisición + mejoras + gastos y tributos inherentes a la
 adquisición – amortizaciones, todos ellos actualizados) = X

Y planteémonos ahora el supuesto de hecho de un modo más claro, a través de un ejemplo, del que no pueden ser mejor exponente las circunstancias analizadas en los autos:

- El contribuyente recibió de la empresa para la que prestaba sus servicios opciones sobre acciones (*stock options*), valoradas en 309.852.410 pesetas, por las cuales tributó en concepto de retribución en especie, y a cuyo valor adicionó el importe del ingreso a cuenta que correspondía y que no le había sido repercutido, en este caso 131.759.941 pesetas.
- En un momento posterior, el contribuyente decide ejercitar su derecho a opción y adquiere las correspondientes acciones, que finalmente termina por transmitir a un tercero ajeno a la relación laboral.
- Pues bien, en este último estadio, el contribuyente ha de tributar por la ganancia patrimonial que se le produce, disminuyendo el valor de transmisión de las acciones en el importe del valor de adquisición de las mismas, que él pretende que sea de 441.612.351 pesetas (309.852.410 pesetas retribución en especie + 131.759.941 pesetas ingreso a cuenta no repercutido) y no de 309.852.410 pesetas, como pretende la Administración, ya que de ser así, en su opinión, la misma cantidad (131.759.941 pesetas ingreso a cuenta no repercutido) adicionaría su base imponible por el IRPF en dos ocasiones: en el de la adquisición de la retribución en especie (no paga por el valor de lo que adquiere sino por eso mismo incrementado en el ingreso a cuenta no repercutido) y en el de la transmisión del elemento patrimonial adquirido del empleador, en este caso indirectamente –*stock options*–, (en el que esa cantidad disminuiría, de no computarse, el valor de adquisición del elemento transmitido y por tanto haría más grande la ganancia patrimonial por la que tributar en este momento).

Así, si suponemos que las acciones adquiridas, una vez ejercitada la opción, se transmiten por 500.000.000 pesetas, no es lo mismo que el ingreso a cuenta no repercutido aumente el valor de adquisición [500.000.000 pesetas valor de transmisión – (309.852.410 pesetas + + 131.759.941 pesetas) 441.612.351 pesetas valor de adquisición = 58.387.649 pesetas ganancia patrimonial], o que no lo haga (500.000.000 pesetas valor de transmisión – – 309.852.410 pesetas valor de adquisición = 190.147.590 pesetas ganancia patrimonial) porque la base imponible correspondiente a la ganancia patrimonial es manifiestamente más pequeña de ser así, si lo aumenta.

Pues bien, el Abogado del Estado, echa tierra en contra de la sentencia de instancia [recordemos, Sentencia de la Audiencia Nacional de 31 de marzo de 2008, rec. núm. 156/2005 (NFJ044736)], señalando, entre otros argumentos, que la interpretación que en ella se contiene de las normas reguladoras de las ganancias y pérdidas patrimoniales en el IRPF vulnera su interpretación lógica y sistemática, en

la medida en que tienden a la búsqueda de los valores reales, objetivos o de mercado de los elementos patrimoniales, y que por tanto no es posible considerar como valor real del elemento adquirido, en el momento de su adquisición, el resultante de adicionar a ese mismo valor real, objetivo o de mercado, el importe de la tributación por IRPF que el sujeto pasivo haya tenido que soportar por la incorporación a su patrimonio de una renta diferente y anterior en el tiempo como es la retribución en especie, consistente, en este caso, en haberle sido concedido por su empleadora el derecho a adquirir acciones de la misma a un precio muy inferior a su valor de mercado a través de la fórmula de las *stock options*.

Asimismo, señala la representación estatal, que con esta –a su juicio– desacertada interpretación se reduce «artificialmente» la cifra de la ganancia real obtenida por parte del contribuyente merced a la posterior transmisión de las acciones adquiridas mediante el ejercicio de las *stock options*.

También conviene recordar las palabras del Tribunal Económico-Administrativo Central contenidas en la resolución que da origen a este proceso [Resolución de 20 de enero de 2005, R.G. 7764/2001 (NFJ044788)], quien denunciaba que el reclamante no pretendía simplemente, como parecía deducirse de sus palabras, que la mayor retribución en especie representada por el ingreso a cuenta sin repercusión al empleado forme parte del valor de adquisición de las acciones con objeto de evitar la doble imposición que según él se producía, sino más bien «la exoneración de la tributación de las ganancias obtenidas como consecuencia de la ulterior transmisión de las acciones, que se han beneficiado del descuento sobre el valor de cotización de las mismas».

En definitiva, uno y otro no están por la labor de que el contribuyente pague menos aplicando la tesis del recurrente, cuando ya obtuvieron algo –retribución en especie–, por un valor –precio– privilegiado en el mercado, que a cualquier otro sujeto ajeno a la relación laboral no le habría sido ofrecido.

Y, quizás, aunque no podamos tener conocimiento de ello por el especial formato que tienen las consultas tributarias –en ellas la Administración tributaria no explica los motivos que fundamentan sus decisiones–, ese es el espíritu que implícitamente se halla contenido en las respuestas dadas por la Dirección General de Tributos –en adelante DGT– a las consultas planteadas ante ella con números V1629/2008 (NFC030911), 1418/2002 (NFC016702), 197/2000 (NFC011017), 1280/1999 (NFC009848) o 1123/1999 (NFC009763), sobre esta misma cuestión.

En todas ellas, la respuesta es única: en el supuesto de que la entrega del bien transmitido hubiera dado lugar a una retribución en especie sujeta a gravamen y, en consecuencia, al correspondiente ingreso a cuenta del IRPF, este último no formará parte del valor de adquisición de dichos bienes a efectos de futuras transmisiones.

Y a esta conclusión jurídica llega la DGT analizando supuestos de hecho como el analizado en la sentencia que da lugar a este Comentario (adquisición y transmisión de bienes adquiridos en especie, como consecuencia de la relación laboral) –como es el caso de las Consultas V1629/2008 (NFC030911), de 4 de agosto de 2008; 1418/2002 (NFC016702), de 30 de septiembre de 2002, y 1123/1999 (NFC009763), de 29 de junio de 1999–, pero también en otros supuestos de transmisión de bienes adquiridos en especie, al margen de esa relación laboral, en concreto, en supuestos de obtención de premios –como en el caso de las Consultas 197/2000 (NFC011017), de 9 de febrero de

2000, y 1280/1999 (NFC009848), de 19 de julio de 1999–, en los que la DGT insiste en la misma idea de que la transmisión del bien adquirido en especie –en este caso como premio– generará una ganancia o pérdida patrimonial por diferencia entre el valor de adquisición –sin incluir el ingreso a cuenta– y el valor de transmisión.

Todo ello es rebatido por la defensa del contribuyente, a la que finalmente se terminarán sumando tanto la Audiencia Nacional, como el Tribunal Supremo, en las sentencias que se relacionan al comienzo de este Comentario, quienes, especialmente este último, se niegan en rotundo a aceptar la tesis de la Administración.

Señala, así, en primer lugar, el Tribunal Supremo, que el Abogado del Estado fundamenta su posición en las normas establecidas en la normativa del IRPF para las adquisiciones a título lucrativo, las cuales aplica por analogía al supuesto aquí analizado ¹, lo cual rebate de pleno el Tribunal Supremo, quien recuerda, basándose en lo establecido en el Código Civil (art. 4) y en su propia jurisprudencia, que la figura de la analogía tiene una función integradora, debiendo emplearse exclusivamente para llenar lagunas del ordenamiento jurídico, y partiendo de una clara semejanza entre el supuesto regulado en la norma que se pretende aplicar y el supuesto de hecho no regulado por la misma.

Pues bien, teniendo en cuenta estos argumentos de partida, señala el Tribunal que si en este caso estamos ante un supuesto de transmisión onerosa, y conteniendo la Ley 40/1998 (Ley IRPF) un precepto específico que regula este tipo de transmisiones, el artículo 33 ², no resulta posible acudir,

¹ «... **FJ 4.º**: ... El error que a su juicio ha sido cometido por la Sentencia de instancia se comprende si "nos fijamos en el esquema seguido por el artículo 34 de la misma Ley 40/98, para la determinación de los incrementos o disminuciones patrimoniales por la transmisión de elementos adquiridos o transmitidos a título lucrativo", que considera aplicable al caso "por analogía". Esto es –explica–, "en el caso de un elemento patrimonial adquirido a título lucrativo, que posteriormente sea transmitido por el sujeto pasivo, la determinación de su valor de adquisición a los efectos de la sujeción al IRPF de la ganancia patrimonial obtenida en el momento de esa posterior transmisión, será el valor resultante de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para la valoración de bienes y derechos", y sin que pueda oponerse –como se hace de adverso– que "según el tenor literal del artículo 33.1 b) de la Ley 40/98, el valor de adquisición está formado por la suma del importe real por el que dicha adquisición se hubiere efectuado, más el coste de inversiones y mejoras efectuados en los bienes adquiridos, y 'los gastos y tributos inherentes a la adquisición' que hubieran sido satisfechos por el adquirente", por cuanto "de la interpretación tanto literal, como sobre todo lógica y sistemática de este precepto legal, se deduce claramente que el mismo se refiere a los tributos indirectos que recaen sobre la propia operación de adquisición del bien o derecho", pero "no a los Impuestos directos que hubieran tenido como objeto gravar el incremento de renta global o total del sujeto pasivo derivado de la originaria adquisición del elemento posteriormente transmitido, ya sea a título lucrativo, o como en el caso que nos ocupa, a título de retribución en especie, que en modo alguno son inherentes o recaen sobre la adquisición misma del elemento patrimonial"...»

² «Artículo 33. *Transmisiones a título oneroso*.

1. El valor de adquisición estará formado por la suma de:
 - a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiere efectuado.
 - b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones.
2. El valor de adquisición a que se refiere el apartado anterior se actualizará, exclusivamente en el caso de bienes inmuebles, mediante la aplicación de los coeficientes que se establezcan en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado. Los coeficientes se aplicarán de la siguiente manera:
 - a) Sobre los importes a que se refieren las letras a) y b) del apartado anterior, atendiendo al año en que se hayan satisfecho.
 - b) Sobre las amortizaciones, atendiendo al año al que correspondan.

sobre la base de una pretendida analogía a las reglas establecidas en la citada norma para las transmisiones lucrativas.

En segundo lugar, tampoco comparte el Tribunal Supremo la tesis del Abogado del Estado conforme a la cual la figura del ingreso a cuenta no se incluye entre los supuestos a los que se refiere el artículo 33.1 b) de la Ley 40/1998 (Ley IRPF) cuando señala que forman parte del valor de adquisición los gastos y tributos inherentes a la adquisición, que hubieran sido satisfechos por el adquirente, al referirse el precepto, siempre según el Abogado del Estado, a los tributos indirectos que eventualmente hubieran gravado la operación de adquisición.

Y es que, según el Tribunal Supremo, lo discutido no es si la figura del ingreso a cuenta encaja dentro de la categoría de los gastos y tributos inherentes a la adquisición, sino si tiene cabida dentro del concepto del importe real por el que la adquisición se hubiera efectuado.

Así, según él, no ofrece duda que el importe por el que se ha visto obligado a tributar el contribuyente por adquirir el elemento patrimonial en que se materializa la retribución en especie es la cantidad por el que este se ha valorado conforme a las reglas del IRPF más la retribución en especie, la cual comporta una mayor renta para el trabajador en su declaración del IRPF, o dicho de otro modo, ha supuesto un mayor coste para él.

En concreto, en el supuesto de autos, dado que lo adquirido en su día fueron *stock options* y lo transmitido han sido las acciones en que se materializaron cuando se ejercitaron tales acciones, el valor de adquisición de estas, las acciones, estará conformado por la suma del precio que el trabajador pagó por ellas y el valor de la retribución en especie que en su día se imputó. Y, por lo que tiene que ver con el ingreso a cuenta, recuerda lo dispuesto en el artículo 44.2 de la Ley 40/1998 (Ley IRPF): «En los casos de rentas en especie, su valoración se realizará según las normas contenidas en esta Ley. A dicho valor se adicionará el ingreso a cuenta, salvo que su importe hubiera sido repercutido al perceptor de la renta».

Y termina concluyendo que: «Si la Administración considera que dentro del concepto valor de adquisición se incluye tanto el importe realmente satisfecho por el trabajador como la cantidad correspondiente a la retribución en especie, y el ingreso a cuenta –como hemos señalado– forma parte de la retribución en especie, en la medida en que no se hubiese repercutido al empleado, ninguna razón existe, o al menos no hace prueba de ello el Abogado del Estado, que permita entender que estando incluida la retribución en especie deba excluirse la parte de la valoración de la misma correspondiente al ingreso a cuenta.

Por lo tanto, en este caso, la conclusión que se deriva de lo establecido en la propia norma es que el ingreso a cuenta debe incluirse dentro de la valoración de la retribución en especie que forma parte, a su vez, del concepto valor de adquisición a efectos de una transmisión patrimonial onerosa.»

3. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere la letra b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente. Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá este.»

Se desmarca así de lo reconocido por la Administración en el cuerpo de la liquidación provisional: «[a] efectos de la alteración patrimonial por la venta de las acciones, tras ejercer la opción de compra, el valor de adquisición estará integrado por la suma del importe efectivamente satisfecho por el trabajador y el importe de la retribución en especie, sin embargo, el ingreso a cuenta practicado sobre la retribución en especie no formará parte del valor de adquisición de las acciones».

Se trata, en definitiva, y con esto termino el análisis de esta sentencia, del primer pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre la cuestión controvertida, de la que no consta tampoco mucha más documentación a la referenciada en estas líneas.

Nótese, no obstante, el interés que pueden tener las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 26 de diciembre de 2008, recs. núms. 1295/2006 (NFJ033192) y 1515/2006 (NFJ044780), a la hora de valorar la importancia cualitativa de la sentencia objeto de este Comentario, pero sobre todo el peso específico de su sentencia de instancia, que es a la que en concreto —y por una cuestión temporal— se refieren.

Así, en esos pronunciamientos, el Tribunal Superior de Justicia se hace eco de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 31 de marzo de 2008 (NFJ044736), y a la vista de su contenido, y teniendo en cuenta lo que se discute en sus autos —cálculo de la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de unas acciones adquiridas tras el ejercicio de la opción que en su día fue concedida como retribución en especie al contribuyente por la empresa para la que trabajaba, *stock options*—, termina por concluir que en el valor de adquisición de las acciones debe incluirse tanto el nominal como el importe del ingreso a cuenta satisfecho por la empresa.

Sin ánimo de ser tendenciosa, me permito concluir que, puesto que estas sentencias no han sido recurridas por la Administración tributaria y el sentido de su fallo es tan claro en orden a asumir plenamente los postulados de la sentencia de la Audiencia Nacional, revisada por la sentencia del Tribunal Supremo objeto de este Comentario, la idea que trasluce —la inclusión del ingreso a cuenta no repercutido en el valor de adquisición de los elementos patrimoniales adquiridos vía retribución en especie—, ahora confirmada por el Tribunal Supremo —aunque en único pronunciamiento aún en la materia— pueda resultar ser la conclusión jurídico-tributaria elegida para la resolución de este entuerto legal y la que, a mi entender es más acertada desde el punto de vista técnico, a la vista de los principios constitucionales (capacidad económica, justicia tributaria...) o de la prohibición de la doble imposición, de la naturaleza jurídica del ingreso a cuenta como un mayor coste de adquisición del bien en que se materializa la retribución en especie y del esquema liquidatorio de las ganancias y pérdidas patrimoniales.

CUESTIONES A DEBATE...

(Ponencia del Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria)

LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS. *CORPORATE COMPLIANCE*

GABINETE JURÍDICO DEL CEF

Extracto:

LA reforma operada en el Código Penal, por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, incorporó como gran novedad en nuestro sistema jurídico la responsabilidad penal de las personas jurídicas, novedad con gran incidencia en la organización empresarial, pues, a partir del 23 de diciembre de 2010, esto es, a partir de su entrada en vigor, la fijación de la responsabilidad se estableció por una doble vía.

Una primera que supone la imputación por aquellos delitos cometidos en su nombre o por su cuenta, y en su provecho, por las personas que tienen poder de representación en la misma, y una segunda que supone la imputación de la responsabilidad por aquellas infracciones cometidas por sus trabajadores por no haber ejercido sobre ellas el debido control. Esta segunda vía lleva implícita el reforzamiento o establecimiento de las políticas de control internas, lo que frecuentemente se denomina por el término inglés *Corporate Compliance*.

Bajo este contexto, el **Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria** que se imparte en el CEF ha dedicado una de sus ponencias al estudio de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, dada la importancia que, aun extralimitándose del ámbito fiscal, puede acarrear en el ámbito empresarial, afectando tanto a grandes como a pequeñas empresas.

En la misma, tras el estudio de los aspectos teóricos que configuran esta materia, se efectuó un análisis de los mecanismos y fases que completan la elaboración de un programa de *Corporate Compliance*, con ejemplos prácticos para ayudar a la empresa a eludir o atenuar la responsabilidad penal en la que pudiera incurrir.

El presente artículo es resumen de la conferencia que tuvo lugar el día 24 de noviembre de 2011.

Palabras clave: Código Penal, responsabilidad penal, personas jurídicas y *Corporate Compliance*.

ISSUES TO DEBATE...

(Ponencia del Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria)

THE CRIMINAL LIABILITY OF LEGAL PERSONS. *CORPORATE COMPLIANCE*

GABINETE JURÍDICO DEL CEF

Abstract:

THE reform of the Penal Code performed by the Organic Law 5/2010, of June the 22th, incorporated as a new feature in our legal system the criminal liability of legal persons; which is a novelty with a high incidence in business organization, because, after December the 23rd 2010, this is, after its entry into force, the fixing of responsibility was established in a double track.

The first track involves the attribution to the people who have the power of attorney in the business those crimes committed on their behalf or on their own, and in their advantage. The second track means the attribution of the responsibility for crimes committed by their workers for not having exercised on them the mandatory control. This second way implies the strengthening or the establishment of policies of internal control, often denominated with the English term *Corporate Compliance*.

Under this context, the **Tax Improvement and Updating Course**—taught in the CEF—has dedicated one of its speeches to the study of the criminal liability of legal persons, given the importance that, even overstepping the tax scope, it may have in the business area, affecting both large and small companies.

In the speech, after the study of the theoretical aspects that constitute this field, was conducted an analysis of the mechanisms and phases that complete the elaboration of a program of *Corporate Compliance*, with practical examples to help the company to evade or attenuate the criminal liability in which it might incur.

This article is a summary of the conference that took place on 24 November, 2011.

Keywords: Penal Code, criminal liability, legal persons and *Corporate Compliance*.

Sumario

1. Introducción.
2. Un ejemplo introductorio: efectos de la modificación incorporada por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, en el CP.
3. ¿Qué requisitos son necesarios para la imputación de la responsabilidad penal?
4. ¿Cómo es la responsabilidad?
5. ¿Pero son realmente aplicables las disposiciones relativas a la responsabilidad penal a todas las personas jurídicas?
6. ¿Cuáles son los riesgos más comunes que pueden afectar a una sociedad?
7. ¿Cuáles son las consecuencias de la apreciación de responsabilidad penal en las personas jurídicas?
8. ¿Puede la sociedad eludir su responsabilidad?
9. El *Corporate Compliance*.
10. Fases en la elaboración del *Corporate Compliance*.

1. INTRODUCCIÓN

El 23 de diciembre de 2010 entró en vigor la reforma del Código Penal aprobada por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (en adelante, CP), en la que como gran novedad cabe destacar la incorporación al sistema jurídico de la responsabilidad penal de las personas jurídicas.

Esta reforma –que encuentra su origen en Decisiones marco de la Unión Europea que obligan a modificar nuestro ordenamiento penal con el objeto de alcanzar una armonización jurídica europea y está impulsada por las reformas que se han ido incorporando en la práctica totalidad de los países de la Unión Europea– ha supuesto un cambio radical en el derecho penal español, rompiendo con los principios existentes hasta el momento.

Esta modificación, y en concreto en lo que se refiere a la sancionabilidad de las personas jurídicas que actúan en el tráfico jurídico mercantil, implica que las empresas regulen un sistema de actuación que les permita colaborar activamente en la prevención y detección de los delitos cometidos en su sede, sistema conocido como *Corporate Compliance*.

Principalmente, este nuevo modelo de responsabilidad penal de las personas jurídicas se encuentra regulado en el artículo 31 bis del CP. No obstante, si se desea efectuar un estudio del tema en profundidad es necesario acudir a la primera interpretación que efectúa un organismo oficial en referencia a esta materia. Nos estamos refiriendo a la Circular 1/2011 de la Fiscalía General del Estado, relativa a la responsabilidad penal de las personas jurídicas.

2. UN EJEMPLO INTRODUCTORIO: EFECTOS DE LA MODIFICACIÓN INCORPORADA POR LA LEY ORGÁNICA 5/2010, DE 22 DE JUNIO, EN EL CP

Véase el siguiente ejemplo: Uno de los comerciales de una sociedad acepta regalos de uno de sus proveedores para obtener una ventaja competitiva.

Con la normativa vigente antes del 23 de diciembre de 2010, la sociedad no tendría consecuencias penales. Después de esa fecha, las consecuencias para la sociedad serían una multa económica y prohibición temporal de realizar la actividad.

Esto es, desde el 23 de diciembre de 2010:

- Los administradores continúan respondiendo personalmente por delitos o faltas cometidos en nombre de la sociedad.
- La sociedad sigue respondiendo económicamente por los delitos de sus representantes, administradores o empleados.
- La sociedad tiene responsabilidad penal directa, «se sentará en el banquillo de los acusados».

3. ¿QUÉ REQUISITOS SON NECESARIOS PARA LA IMPUTACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD PENAL?

El CP tras su modificación por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, ha establecido una doble vía para la fijación de la responsabilidad de las personas jurídicas.

Con base en el artículo 31 bis del CP una persona jurídica será penalmente responsable:

- En caso de delitos cometidos en su nombre o por su cuenta, y en su provecho, por sus representantes legales y administradores, de hecho o de derecho.
- Por los delitos cometidos por trabajadores, en el ejercicio de actividades sociales y por cuenta y en provecho de la empresa, cuando no se haya ejercido sobre ellos el debido control.

Si bien, ¿qué ha de entenderse por debido control? Su falta de regulación lo convierte en un concepto jurídico indeterminado.

4. ¿CÓMO ES LA RESPONSABILIDAD?

A este respecto hay que tener en cuenta tres aspectos:

- La persona jurídica será responsable aunque no se haya identificado a la persona física, no haya sido posible dirigir el procedimiento contra ella, hubiera fallecido o se hubiere sustraído a la acción de la justicia.
- Los agravantes o atenuantes de aplicación a la persona física, no excluirá ni modificará la responsabilidad penal de las personas jurídicas.
- En caso de cometerse un delito serán penalmente responsables tanto la persona jurídica como la persona física.

5. ¿PERO SON REALMENTE APLICABLES LAS DISPOSICIONES RELATIVAS A LA RESPONSABILIDAD PENAL A TODAS LAS PERSONAS JURÍDICAS?

Establece el apartado 5 del artículo 31 bis del CP que las disposiciones relativas a la responsabilidad penal de las personas jurídicas no serán aplicables al Estado, a las Administraciones Públicas territoriales e institucionales, a los Organismos Reguladores, las Agencias y Entidades Públicas Empresariales, a los partidos políticos y sindicatos, a las organizaciones internacionales de derecho público, ni a aquellas otras que ejerzan potestades públicas de soberanía, administrativas o cuando se trate de Sociedades mercantiles Estatales que ejecuten políticas públicas o presten servicios de interés económico general.

Si bien, en estos supuestos, los órganos jurisdiccionales podrán efectuar declaración de responsabilidad penal en el caso de que aprecien que se trata de una forma jurídica creada por sus promotores, fundadores, administradores o representantes con el propósito de eludir una eventual responsabilidad penal.

6. ¿CUÁLES SON LOS RIESGOS MÁS COMUNES QUE PUEDEN AFECTAR A UNA SOCIEDAD?

Únicamente la responsabilidad penal de las personas jurídicas puede ser declarada en aquellos supuestos que se prevean expresamente en la ley. No obstante, la larga lista de delitos que se prevén en el CP incluye todos aquellos ilícitos en los que las personas jurídicas podrían verse implicadas.

De entre el catálogo de delitos tipificados en el CP destacamos a continuación aquellos en los que, con mayor frecuencia, podría participar una persona jurídica, definiendo en cada uno de ellos los hechos constitutivos del delito así como un ejemplo que permita claramente determinar la conducta:

Delito	Regulación	Descripción	Ejemplo
Descubrimiento y revelación de secretos	Libro II, título X, capítulo I del CP	• Descubrir los secretos o vulnerar la intimidad de otros sin su consentimiento. • Apoderarse, utilizar o modificar, sin estar autorizado, datos reservados de carácter personal que se hallen registrados. • Acceder a datos o programas informáticos contenidos en un sistema informático o en parte del mismo, sin autorización y violando las medidas de seguridad establecidas para impedirlo.	Acceso a datos personales mediante el ataque informático por medio de un virus.
Estafas	Libro II, título XIII, capítulo VI, sección 1.ª del CP	• Utilizar engaño bastante para producir error en otro, induciéndolo a realizar un acto de disposición en perjuicio propio o ajeno. • Fabricar, poseer o facilitar programas informáticos específicamente destinados a cometer estafas. • Enajenar, gravar o arrendar a otro una cosa mueble o inmueble, sin tener capacidad de disposición sobre la misma.	Acceder a los datos bancarios de los proveedores para realizar disposiciones de fondos.
Insolvencias punibles	Libro II, título XIII, capítulo VII del CP	• Alzamiento de bienes que dificulte o impida el pago a los acreedores. • Realizar actos de disposición que disminuyan el patrimonio. • Causar o agravar, dolosamente, una situación de concurso. • Aportar datos falsos del estado contable en un procedimiento concursal.	Traspasar activos de una sociedad a otra con el objeto de evitar satisfacer las deudas que se tienen con los acreedores.
Delitos informáticos	Libro II, título XIII, capítulo IX del CP	• Dañar, borrar, deteriorar, alterar, suprimir o hacer inaccesibles datos, programas informáticos o documentos electrónicos ajenos. • Obstaculizar o interrumpir el funcionamiento de un sistema informático ajeno.	Interrupción de servicios <i>on-line</i> prestados por una empresa competidora.
Corrupción entre particulares	Libro II, título XIII, capítulo XI, sección 4.ª del CP	Prometer, ofrecer o conceder a directivos, administradores, empleados o colaboradores de una empresa un beneficio o ventaja de cualquier naturaleza no justificados para que le favorezca a él o a un tercero frente a otros.	• Hacer entrega, por parte de un trabajador de la sociedad, de un regalo a un representante del cliente o proveedor que proporcione a la empresa una ventaja frente a otros. .../...

Delito	Regulación	Descripción	Ejemplo
.../...			• Aceptar o solicitar, por parte de un empleado de la sociedad, un regalo o beneficio de un tercero (cliente o proveedor) a cambio de otorgarle un trato de favor frente a un tercero.
Delitos fiscales	Libro II, título XIV del CP	Defraudar a la Hacienda Pública por un importe superior a 120.000 euros referidos a un determinado impuesto y a un mismo ejercicio.	Disfrute de beneficios fiscales indebidamente obtenidos por importe de 130.000 euros en el IS, ejercicio 2010.
Delitos contra la Seguridad Social	Libro II, título XIV del CP	Defraudar a la Seguridad Social, eludiendo el pago de cuotas, obteniendo indebidamente devoluciones de las mismas o disfrutando de deducciones de forma indebida, siempre por un importe superior a 120.000 euros.	Elusión del pago de cuotas por importe de 150.000 euros.
Delitos urbanísticos	Libro II, título XVI, capítulo I del CP	Llevar a cabo obras de urbanización, construcción o edificación no autorizadas en suelos destinados a viales, zonas verdes, bienes de dominio público o lugares que tengan legal o administrativamente reconocido su valor paisajístico, ecológico, artístico, histórico o cultural.	Ampliar uno de los almacenes de la sociedad sin adquirir las licencias pertinentes.
Delitos medioambientales	Libro II, título XVI, capítulo III del CP	Provocar o realizar, directa o indirectamente, emisiones, vertidos, radiaciones, extracciones o excavaciones, aterramientos, ruidos, vibraciones, inyecciones o depósitos, en la atmósfera, el suelo, el subsuelo o las aguas terrestres, subterráneas o marítimas, así como las captaciones de aguas que puedan perjudicar gravemente el equilibrio de los sistemas naturales.	• Afectar a una especie protegida con el desarrollo de la actividad. • Falta de control sobre los residuos que genera la actividad de la sociedad.
Delitos contra los trabajadores	Libro II, título XV del CP	• Imponer a los trabajadores condiciones laborales que perjudiquen, supriman o restrinjan sus derechos. • Reclutar y emplear súbditos extranjeros sin permiso de trabajo en condiciones que le perjudiquen. • Producir grave discriminación en el empleo. • No facilitar los medios necesarios para que los trabajadores desempeñen su actividad con las medidas de seguridad e higiene adecuadas.	Que tenga lugar un accidente en la sociedad y no contemos con las medidas de seguridad legalmente exigidas para garantizar la seguridad de sus trabajadores.
			.../...

Delito	Regulación	Descripción	Ejemplo
.../...			
Delitos contra el mercado y consumidores	Libro II, título XIII, capítulo XI, sección 3.ª del CP	• Secreto de empresa. • Detracción de materias primas o productos de primera necesidad. • Publicidad engañosa. • Facturación fraudulenta. • Alteración de precios, información falsa e información privilegiada. • Acceso a servicios de telecomunicaciones.	Efectuar publicidad engañosa de algún producto.
Cohecho/tráfico de influencias	Libro II, Título XIX, capítulos V y VI del CP	• Ofrecer o entregar algún tipo de retribución a una autoridad para que realice un acto contrario a los deberes de su cargo. • Influir en un funcionario público aprovechándose de cualquier situación derivada de su relación personal con este.	• Ofrecer un regalo o promesa a un funcionario al postular una licitación administrativa, para que este se incline a favor de la sociedad. • Utilizar la influencia personal de un empleado con un funcionario público para conseguir un contrato beneficioso para la sociedad.
Falsificaciones	Libro II, título XVIII, capítulo II, sección 4.ª del CP	• Alterar, copiar, reproducir o falsificar, tarjetas de crédito o débito o cheques de viajes. • Mera tenencia de los mismos y su utilización en perjuicio de otro, a sabiendas de su falsedad.	Falsificar cheques de viaje y facilitarlos a los empleados de la empresa.
Blanqueo de capitales	Libro II, título XIII, capítulo XIV del CP	• Adquirir, poseer, utilizar, convertir o transmitir bienes, sabiendo que estos tienen su origen en una actividad delictiva. • Ocultar o encubrir el origen delictivo de dichos bienes. • Ocultar o encubrir la verdadera naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento o derechos sobre los bienes o propiedad de los mismos.	Recibir pagos en efectivo o mediante cheque bancario al portador de más de 15.000 euros sin identificar previamente a la persona con quien vamos a realizar negocios.
Delitos contra la propiedad industrial e intelectual	Libro II, título XIII, capítulo XI, secciones 1.ª y 2.ª del CP	Reproducir, plagiar, distribuir o comunicar: • Una obra literaria, artística o científica. • Patente, modelo de utilidad o modelo industrial. • Marca o signo distintivo idénticos o confundibles. • Denominación de origen o una indicación geográfica. • Invención objeto de una patente secreta.	• Utilizar con fines industriales un modelo de utilidad, patente o dibujos industriales, sin el consentimiento de su titular. • Uno de los ingenieros de la sociedad se hace con los planos de un proveedor y los facilita a otro proveedor más barato.

7. ¿CUÁLES SON LAS CONSECUENCIAS DE LA APRECIACIÓN DE RESPONSABILIDAD PENAL EN LAS PERSONAS JURÍDICAS?

Las penas previstas en la ley (art. 33.7 del CP), y calificadas todas ellas como graves, son las siguientes:

- Multas económicas por cuotas o proporcional, que incluso pueden llegar a 10 veces el supuesto beneficio obtenido.
- Disolución de la persona jurídica.
- Suspensión de actividades por un plazo de hasta 5 años.
- Clausura de locales y establecimientos por un plazo de hasta 5 años.
- Prohibición temporal (hasta 15 años) o definitiva de realizar en el futuro las actividades en cuyo ejercicio se haya cometido, favorecido o encubierto el delito.
- Inhabilitación para obtener subvenciones y ayudas públicas, para contratar con el sector público y para gozar de beneficios e incentivos fiscales o de la Seguridad Social, por un plazo de hasta 15 años.
- Intervención judicial por un periodo de hasta 15 años.

A ello, hay que añadir que las personas jurídicas pueden incluso recibir penas como medidas cautelares, como señala el último párrafo del artículo anteriormente citado, en el que se señala que la clausura temporal de los locales o establecimientos, la suspensión de las actividades sociales y la intervención judicial podrán ser acordadas también por el Juez Instructor como medida cautelar durante la instrucción de la causa.

Si bien lo mencionado hace referencia a las penas impuestas por ley, no son menos los daños colaterales que suponen dicha responsabilidad –o simplemente la medida cautelar tomada sobre la sociedad–, entre los que se pueden destacar:

- Imposibilidad material de obtener financiación ajena.
- Pérdida de confianza de proveedores y clientes.
- Desprestigio del nombre comercial.
- Desmoralización de la plantilla.

8. ¿PUEDE LA SOCIEDAD ELUDIR SU RESPONSABILIDAD?

Lo primero a tener en cuenta es que la transformación, fusión, absorción o escisión de una persona jurídica no extingue su responsabilidad penal, que se trasladará a la entidad o entidades en

que se transforme, fusione o escinda. A ello hay que añadir que la disolución encubierta o aparente de la persona jurídica, es decir, cuando se continúe la actividad económica y se mantenga la identidad sustancial de clientes, proveedores y empleados, o de la parte más relevante de todos ellos, tampoco extingue la responsabilidad penal (art. 130.2 del CP).

Como ya se ha indicado existen dos tipos de conductas delictivas por las que una sociedad puede ser responsable: los delitos cometidos por las personas con poder de representación en nombre o por cuenta de la empresa y en su provecho y aquellos cometidos por los trabajadores, en el ejercicio de actividades sociales y por cuenta y en provecho de la empresa, cuando no se haya ejercido sobre ellos el debido control. Por ello, para evitar que la empresa sea juzgada por cargos delictivos deberá efectuar un estricto control que exige haber acometido por parte de la empresa un sistema de detección y prevención de delitos en el seno de la organización empresarial, lo que viene denominándose en el ámbito anglosajón como *Corporate Compliance*.

Por otra parte, el artículo 31 bis del CP, en su apartado 4, enumera una lista cerrada de circunstancias atenuantes de la responsabilidad penal de las personas jurídicas una vez cometido el delito, siendo estas: haber confesado la infracción a las autoridades [letra a)], haber colaborado en la investigación del hecho aportando pruebas que fueran nuevas y decisivas para esclarecer las responsabilidades penales dimanantes de los hechos [letra b)], haber reparado o disminuido el daño causado por el delito [letra c)] y haber establecido, antes del comienzo del juicio oral, medidas eficaces para prevenir y descubrir los delitos que en el futuro pudieran cometerse con los medios o bajo la cobertura de la persona jurídica [letra d)].

Por tanto, el *Corporate Compliance* podrá actuar como eximente o como atenuante según el caso.

9. EL CORPORATE COMPLIANCE

El CP sanciona a las personas jurídicas por las infracciones cometidas por sus empleados, cuando no se haya ejercido el debido control, un debido control que requiere la implantación de un sistema de *Corporate Compliance*, esto es, un sistema de control que detecte y prevenga las conductas delictivas, que pudieran efectuar los trabajadores de la empresa.

Un *Corporate Compliance* específico que debe establecerse en función de la actividad y organización específica de cada empresa.

Por todo lo expuesto anteriormente, el programa de *Corporate Compliance* se ha convertido prácticamente en una obligación para la empresa, es una necesidad, no en sentido jurídico, pero sí desde un punto de vista preventivo, lo que aporta, en último término, un valor añadido a la empresa.

Teniendo en cuenta lo anteriormente expuesto, dada la importancia que adquiere la elaboración y cumplimiento de las normas que puedan ser implantadas en cada una de las empresas, podría lle-

garse a la conclusión de que una sociedad que tiene implementados sistemas para prevenir y descubrir los delitos ejercería el debido control sobre sus empleados lo que le eximiría de la derivación de la responsabilidad por delitos cometidos por los mismos. Si bien, no debe pensarse que la mera formalización de códigos de actuación estándares son suficientes para eludir de manera automática la responsabilidad penal a la persona jurídica.

En estos términos se manifiesta la Fiscalía General del Estado, en la Circular 1/2011, relativa a la responsabilidad penal de las personas jurídicas, en la cual se expone lo siguiente:

«En íntima conexión con lo anterior, la elaboración y el cumplimiento de las normas de autorregulación de las empresas o *compliance guide*, solo son relevantes en la medida en que traduzcan una conducta. Su formalización no aporta ni su inexistencia resta la capacidad potencial de incurrir en responsabilidad penal, porque lo determinante no es si se actuó de acuerdo con la guía o si esta era hipotética u objetivamente apta para evitar el delito, sino si con guía o sin ella, procede atribuir a la persona jurídica la responsabilidad penal derivada de los delitos cometidos por sus gestores, por haber tenido lugar dichas conductas ilícitas cuando los mismos actuaban en nombre, por cuenta y en provecho de la corporación, o como consecuencia de haber omitido aquellos el debido control sobre sus subordinados jerárquicos en el ejercicio de actividades sociales y por cuenta y en provecho de la entidad».

Y es más, de la Circular parece posible concluir que siempre que se cometa delito existe responsabilidad penal debido a que las medidas implantadas no han sido suficientes.

10. FASES EN LA ELABORACIÓN DEL CORPORATE COMPLIANCE

El proceso de elaboración puede dividirse en cinco fases, que de forma muy escueta se resumen a continuación.

Una primera fase abarca la detección de riesgos penales para lo que es conveniente efectuar entrevistas con los responsables de cada área, identificando los riesgos penales existentes y verificando los controles actuales con los que cuenta para mitigar el riesgo identificado. Esta verificación de los controles existentes va unida a lo que podemos delimitar como una segunda fase de revisión y mejora de los procedimientos, con una identificación de las medidas a implantar. Seguidamente, y con el objetivo de llevar a cabo una acción preventiva, conviene efectuar un plan de acción, que como fase tercera, contenga acciones correctoras específicas para cada empresa.

La implantación del plan previsto, como fase cuarta, requiere la concienciación de los empleados lo que puede llevarse a cabo mediante comunicaciones y planes de formación de los mismos (podría ser recomendable que la empresa contara con un certificado en el que se indique que en la misma se ha implantado un programa de detección y prevención de delitos). Y finalmente una última etapa de evaluación final, que requiere una revisión de los controles establecidos, con las adaptaciones respecto a los riesgos que surjan y las mejoras que sean necesarias para una actualización continua, con el objetivo de encontrarse siempre protegido.

LA RENDICIÓN DE CUENTAS DE LOS AYUNTAMIENTOS

NICOLÁS SÁNCHEZ GARCÍA

*Auditor de la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana
Profesor de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Católica de Valencia*

Extracto:

EXISTE un importante número de alcaldes que no presentan sus cuentas de forma regular, que las presentan de tal forma que impiden que sean conocidas por los ciudadanos o los grupos de la oposición municipal, o que puedan ser revisadas por las instituciones de control de cuentas.

La obligación que tienen los alcaldes de rendir cuentas de su gestión y de hacerlo en la forma en que determina la normativa vigente es una exigencia de una sociedad democrática, donde los alcaldes deben ofrecer una gestión rigurosa y transparente, pues los fondos públicos deben ser administrados de forma ejemplar.

Si no se presentan las cuentas de un ayuntamiento o se presentan de forma incompleta o inadecuada, es muy difícil la detección de actuaciones irregulares o ilegales, en especial los supuestos de corrupción.

Es imprescindible que la sociedad se dote de mecanismos que permitan exigir a sus gobernantes, en los diferentes niveles de gobierno, las responsabilidades que hubiere lugar por la gestión inadecuada de los fondos públicos, censurando a los alcaldes que no rindan cuentas de su gestión.

Las instituciones de control de cuentas deben hacer un esfuerzo para que el contenido de sus informes sea conocido por la sociedad, sabiendo transmitir la relevancia que tiene el incumplimiento de las obligaciones contables en los ayuntamientos, al tiempo que los medios de comunicación deberían ser más sensibles ante este tipo de actuaciones, procurando que los ciudadanos perciban el alcance de este tipo de actuaciones.

Palabras clave: cuentas de los ayuntamientos, responsabilidad de los alcaldes, control de cuentas y gestión de fondos públicos.

THE PRESENTATION OF LOCAL GOVERNMENT ACCOUNTS

NICOLÁS SÁNCHEZ GARCÍA

*Auditor de la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana
Profesor de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Católica de Valencia*

Abstract:

THERE is an important number of mayors who do not present their accounts on a regular basis; they present them in such a way that does not permit citizens or municipal opposition groups to have access to them or public sector financial control institutions to audit them.

The obligation of mayors to be accountable for their management and to achieve this in the way determined by the legislation in force is a requirement of a democratic society, where mayors must offer a rigorous and transparent management, because public funds must be administered in an exemplary manner.

The detection of irregular or illegal actions, especially cases of corruption, becomes very difficult when mayors fail to present the accounts of a municipality, or present them in an incomplete or inadequate form.

It is therefore essential that society is provided with mechanisms which allow to demand accountability from its leaders at the different levels of government, especially in case of inadequate management of public funds or failure to present accounts.

Public sector audit institutions must make an effort so that the content of their reports is known by the society, communicating thus the relevancy of infringements of accounting obligations in municipalities. Simultaneously, the mass media should be more sensitive to this type of proceedings by trying to alert citizens on the scope of these actions.

Keywords: accounts of municipalities, responsibility of mayors, auditing of accounts and management of public funds.

Sumario

1. Marco de la rendición de cuentas de los ayuntamientos.
2. Situación de la rendición de cuentas de los ayuntamientos españoles.
3. Significado de la rendición de cuentas.
4. Justificación y relevancia de las irregularidades contables.
5. Actuaciones de la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana.
6. Conclusiones.

NOTA: Este trabajo tiene su origen en una comunicación presentada en el IV Congreso Nacional de Auditoría del Sector Público, organizado por la Fundación para la Formación e Investigación en Auditoría del Sector Público (FIASEP) y el Consello de Contas de Galicia, en Santiago de Compostela, entre los días 25 y 27 de mayo de 2010.

1. MARCO DE LA RENDICIÓN DE CUENTAS DE LOS AYUNTAMIENTOS

Una de las obligaciones principales de todos aquellos que manejan fondos públicos, tanto en el ámbito de la Administración del Estado, como en las comunidades autónomas y la Administración Local, es la de rendir anualmente las cuentas de la gestión realizada.

Si los gestores públicos no presentan sus cuentas, o las presentan de forma incompleta o con errores significativos, además de incumplir la obligación de ejemplaridad y transparencia que debe presidir la gestión de fondos públicos, está impidiendo, o al menos dificultando, que se puedan ejercer los mecanismos establecidos por las sociedades democráticas para el control de la gestión pública.

En todas estas sociedades existen órganos de control independientes, que asumen la obligación de comprobar si los gestores públicos se han ajustado a los procedimientos establecidos para el gasto público y si en este se ha realizado una gestión adecuada, de acuerdo con los principios de economía, eficiencia y eficacia.

En la Administración del Estado y en las comunidades autónomas estos controles se realizan de una forma regular y especialmente intensa, en la medida en que ambos niveles administrativos están sometidos a fiscalizaciones anuales por parte del Tribunal de Cuentas, o de las instituciones autonómicas de control de cuentas.

En el caso de los ayuntamientos, y del resto de entidades locales, los informes específicos de fiscalización se realizan de forma limitada u ocasional, circunstancia que ha contribuido a que numerosos alcaldes no rindan las cuentas de sus ayuntamientos a los órganos de control, que realicen este trámite con retraso, o que lo realicen de forma incompleta o inadecuada ¹.

La circunstancia de que los gestores municipales no cuenten con una fiscalización regular de su gestión ha determinado que en numerosos ayuntamientos se haya creado un cierto clima de impunidad, donde se promueven numerosas actuaciones que, no solo quebrantan los principios más elementales de la ética pública, sino que han determinado enriquecimientos ilícitos, financiación

¹ En el Informe especial sobre las competencias de la Sindicatura de Comptes en la fiscalización de las entidades locales, pág. 25, se indica que en la Comunitat Valenciana se había fiscalizado un 43,5 de los municipios valencianos. Entre los que habían sido objeto de alguna fiscalización particular, un 63 por 100 de los ayuntamientos habían sido fiscalizados solo una vez, en dos ocasiones un porcentaje del 32 por 100, mientras que un 5 por 100 han sido fiscalizados en 3 o 4 ocasiones. Este informe se puede consultar en la página web: www.sindicom.gva.es.

irregular de los partidos políticos, operaciones económicas de muy dudosa legalidad y, en definitiva, quebrantos efectivos para las arcas municipales ².

Los ciudadanos y los grupos políticos son los primeros interesados en que los gestores públicos rindan cuentas de su gestión de forma adecuada, y que estas sean revisadas por órganos independientes y especializados, al objeto de contar con datos suficientes para afrontar las convocatorias electorales.

En virtud de lo previsto en la legislación vigente, los ayuntamientos deben presentar sus cuentas ante el Tribunal de Cuentas y ante las instituciones autonómicas de control de cuentas, en los supuestos en que estas han sido creadas ³. Estos órganos de control de cuentas dependen de las Cortes Generales o de las asambleas legislativas de las comunidades autónomas, y son los órganos encargados de ejercer el control de las cuentas públicas y promover, en los supuestos en que fuera procedente, la depuración de las eventuales responsabilidades a los gestores municipales.

La cuenta general de los ayuntamientos, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 209 de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (LRHL), está integrada por la cuenta de la propia entidad, la de los organismos autónomos y las cuentas anuales de las sociedades mercantiles de capital íntegramente propiedad de las entidades locales.

Con posterioridad, en las Instrucciones de Contabilidad Local se amplía el contenido de las cuentas anuales, en la medida en que se hace referencia a las cuentas anuales de las sociedades mercantiles participadas mayoritariamente por los ayuntamientos. En cualquier caso, no se integran en la cuenta general del ayuntamiento las cuentas de las sociedades mercantiles no participadas íntegramente por la entidad y las cuentas de las fundaciones públicas locales, carencias que han contribuido a dificultar el control de la gestión económico-financiera de los ayuntamientos y que aconsejan una reforma de la normativa vigente, al objeto de incluir las cuentas de todos los entes públicos locales, al tiempo que se puede valorar una reducción de los plazos de formación, aprobación y rendición de la cuenta general ⁴.

El procedimiento de elaboración y rendición de cuentas por parte de los ayuntamientos se realiza de acuerdo con el siguiente procedimiento:

- La cuenta general se forma por la intervención del ayuntamiento, que podrá recabar de las distintas entidades implicadas la información que considere necesaria para efectuar los procesos de agregación o consolidación contable que, en su caso, haya establecido el pleno del ayuntamiento ⁵.
- Los estados y cuentas de los ayuntamientos serán rendidos por el alcalde antes del día 15 de mayo del ejercicio siguiente al que correspondan. Las cuentas de los organismos autónomos

² RODRÍGUEZ-ARANA, J.: *Principios de Ética Pública, ¿Corrupción o servicio?*, Madrid 1993. Ed. Montecorvo, págs. 87-88.

³ En este sentido, interesa precisar que, aunque inicialmente no fue así, en la actualidad todas las instituciones autonómicas de control de cuentas tienen asignadas competencias sobre fiscalización de las entidades locales. PASCUAL GARCÍA, J. *Régimen Jurídico del Gasto Público: presupuestación, ejecución y control*, 5.ª ed. Ed. BOE, Madrid 2009, pág. 859.

⁴ Informe especial sobre las competencias de la Sindicatura de Comptes en la fiscalización de las entidades locales, pág. 36, que se puede consultar en la página web: www.sindicom.gva.es.

⁵ Regla 100 de la Instrucción del modelo normal de Contabilidad Local aprobada por Orden EHA/4041/2004, de 23 de noviembre (ICAL).

y sociedades mercantiles cuyo capital pertenezca íntegramente al ayuntamiento serán remitidas a la entidad, en el mismo plazo, por los órganos competentes de cada uno de ellos ⁶.

- La cuenta general pone de manifiesto la gestión realizada por el ayuntamiento en los aspectos económico, financiero, patrimonial y presupuestario; y en ella se integran la cuenta de la propia entidad, la de los organismos autónomos y la de las sociedades mercantiles cuyo capital social sea íntegramente de la entidad ⁷.
- La cuenta de la propia entidad y la de sus organismos autónomos estará integrada por el balance, la cuenta del resultado económico-patrimonial, el estado de liquidación del presupuesto y la memoria; mientras que las cuentas de las sociedades mercantiles que se integren en la cuenta general del ayuntamiento estarán integradas por los documentos previstos en el Plan General de Contabilidad de la empresa española ⁸.
- La cuenta general será sometida a informe de la comisión especial de cuentas de la entidad local, antes del día 1 de junio. Esta comisión está constituida por miembros de los distintos grupos políticos integrantes del ayuntamiento ⁹.
- Con posterioridad, la cuenta general, junto con el informe de la comisión especial de cuentas, se somete a un trámite de exposición pública, por un plazo de 15 días, aunque los interesados disponen de un plazo de 23 días. Durante este plazo cualquier ciudadano, o grupo representativo de intereses sociales, tenga o no la condición de interesado, puede presentar las reclamaciones, reparos u observaciones que se estimen convenientes ¹⁰.
- Los escritos de reclamaciones, reparos u observaciones que se hubieran presentado serán analizados por la comisión especial de cuentas, que emitirá un nuevo informe sobre la cuenta general, tras practicar cuantas comprobaciones estime necesarias ¹¹.
- La cuenta general se somete al pleno del ayuntamiento, donde están presentes todos los concejales, para formalizar el trámite de aprobación de la cuenta general, antes del 1 de octubre. La votación se realizará a la vista de los informes de la comisión especial de cuentas y de los escritos de reclamaciones, reparos u observaciones que se hubieran presentado durante el trámite de exposición pública ¹². Hay que significar, no obstante, que el pleno de la entidad puede no aprobar la cuenta general, sin que esta circunstancia impida la tramitación posterior de esta; a pesar de que la aprobación de la cuenta general no requiere la conformidad con las actuaciones reflejadas en ella, ni genera responsabilidad por razón de las mismas ¹³.

⁶ Artículo 212.1 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (LRHL).

⁷ Artículos 208 y 209.1 de la LRHL y regla 97 de la ICAL.

⁸ Reglas 98 y 99 de la ICAL.

⁹ Artículo 212.2 de la LRHL y regla 102 de la ICAL.

¹⁰ Artículo 212.3 de la LRHL.

¹¹ Artículo 212.3 de la LRHL y regla 102.2 de la ICAL.

¹² Artículo 212.4 de la LRHL.

¹³ En este sentido se expresa la regla 102.4 de la ICAL.

- Una vez formalizado el trámite anterior y aprobada por el pleno del ayuntamiento, o con el certificado del secretario de la entidad de que ha sido sometida a votación en el pleno, la cuenta general se debe remitir al Tribunal de Cuentas antes del día 15 de octubre ¹⁴, y a las instituciones autonómicas de control de cuentas, en los supuestos en que estas se hayan creado ¹⁵, en el plazo que se determine en las leyes autonómicas, que no siempre coincide con el plazo establecido con carácter general ¹⁶.

Hay que significar que la rendición de cuentas se realiza por vía telemática ¹⁷ y que se han firmado diversos convenios bilaterales entre el Tribunal de Cuentas y las instituciones autonómicas de control de cuentas, en los que se establece la rendición de cuentas en un acto único, mediante un formato normalizado de la cuenta general que se presenta en soporte informático, de modo que basta con remitir la cuenta general a una de las dos instituciones de control de cuentas, estableciéndose entre ellas cauces para intercambio de la información ¹⁸.

¹⁴ Artículo 223.2 de la LRHL y regla 102.3 de la ICAL.

¹⁵ En el momento actual, las únicas comunidades autónomas que no disponen de institución propia de control de cuentas públicas, en donde la rendición de la cuenta general de los ayuntamientos se realiza únicamente en el Tribunal de Cuentas, son Cantabria, Extremadura, Murcia y La Rioja. Hay que hacer notar, no obstante, que el artículo 46 de la Ley Orgánica 1/2011, de 28 de enero, de reforma del Estatuto de Autonomía de la comunidad autónoma de Extremadura, ha creado el Consejo de Cuentas como órgano de control de la actividad económico-financiera del sector público autonómico y de las entidades locales de Extremadura.

¹⁶ En este sentido, en el artículo 9.1 de la Ley de la Generalitat Valenciana 6/1985, de 11 de mayo, de Sindicatura de Comptes se dispone que las entidades locales habrán de presentar sus cuentas generales en esta institución de control de cuentas antes del 31 de octubre del año siguiente al del ejercicio económico al que correspondan. En el mismo sentido, en el artículo 11.1 b) de la Ley 1/1988, de 17 de marzo, de la Cámara de Cuentas de Andalucía se dispone que se rendirán antes del primero de noviembre inmediato posterior al ejercicio económico a que se refieran. El artículo 16.1 b) de la Ley 4/1989, de 2 de mayo de la Audiencia de Cuentas de Canarias dispone que las cuentas de las corporaciones locales, se presentarán en la institución de control de cuentas dentro del mes siguiente a su aprobación por los plenos respectivos y, en todo caso, antes del 1 de octubre inmediato posterior al ejercicio presupuestario a que se refieran. El artículo 15.1 de la Ley 11/1999, de 29 de abril, de la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid y el artículo 8.1 de la Ley 2/2002, de 9 de abril, reguladora del Consejo de Cuentas de Castilla y León disponen que las corporaciones locales rendirán directamente sus cuentas a la institución de control de cuentas dentro del mes siguiente a su aprobación por el pleno, circunstancia que determina que el plazo finalice el día 31 de octubre del año siguiente al que se refieran las cuentas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 212.4 de la LRHL. El artículo 11.2 de la Ley 4/2004, de 2 de abril, de Sindicatura de Comptes de les Illes Balears y el artículo 8.3 de la Ley 3/2003, de 24 de marzo, de la Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias disponen que las cuentas de las corporaciones locales se rendirán dentro de los 30 días siguientes a aquel en el que, de acuerdo con la normativa reguladora de las Haciendas Locales, deban ser aprobadas.

¹⁷ En el caso de la Comunitat Valenciana la rendición de cuentas de las entidades locales se puede realizar por vía telemática desde el ejercicio 2002, aunque es obligatorio desde el ejercicio 2007, con la finalidad de mejorar el contenido y la coherencia de los estados contables, simplificar el sistema y obtener de forma rápida y segura los datos que son necesarios para la elaboración del informe anual sobre la cuenta general de las entidades locales. La rendición de cuentas por vía telemática ha facilitado que un mayor número de ayuntamientos presentaran la cuenta general en la Sindicatura de Comptes, al tiempo que contribuye a seleccionar las entidades locales sobre las que hay que realizar fiscalizaciones específicas. Informe especial sobre las competencias de la Sindicatura de Comptes en la fiscalización de las entidades locales, págs. 7, 8, 18 y 19, que se puede consultar en la página web: www.sindicom.gva.es.

¹⁸ Se han formalizado convenios bilaterales de colaboración entre el Tribunal de Cuentas y las siguientes instituciones autonómicas de control de cuentas: Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana, Audiencia de Cuentas de Canarias, Cámara de Cuentas de Madrid, Sindicatura de Comptes de les Illes Balears, Consejo de Cuentas de Castilla y León, Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias, Cámara de Cuentas de Andalucía y Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha. En el caso de la Comunitat Valenciana el sistema de rendición conjunta se aplica desde el año 2006. Informe especial..., pág. 19.

Estos convenios han supuesto una simplificación del trámite de rendición de la cuenta general por parte de los ayuntamientos, que evita una duplicidad en las actuaciones, al tiempo que garantiza el conocimiento por ambas instituciones de las cuentas rendidas, al objeto de que cada una de ellas pueda ejercer las competencias de control de la gestión económico-financiera de los ayuntamientos que les reconocen las leyes estatales y autonómicas ¹⁹.

La implantación de este sistema de rendición de las cuentas de las entidades locales, entre ellas los ayuntamientos, ha facilitado un avance notable respecto al sistema anterior, que se puede resumir en los siguientes argumentos ²⁰:

- La información obtenida de las entidades locales permite elaborar un censo de las entidades y entes locales del sector público local.
- Las entidades locales conocen, antes de su remisión y gracias al sistema de detección de incidencias, las incoherencias que existan en los estados contables que integran la cuenta general, con el fin de que pueda subsanarlas o justificarlas.
- La rendición en soporte informático permite tratar la información y ampliar el contenido de los informes de fiscalización, al poder analizar con mayor contenido aspectos económicos y financieros del sector público local.

Como puede comprobarse, nuestro ordenamiento jurídico diseña un procedimiento riguroso, pues se trata de una obligación esencial en una sociedad democrática, que es solo el inicio de los mecanismos a través de los cuales los gestores municipales deben responder ante la sociedad de su gestión.

2. SITUACIÓN DE LA RENDICIÓN DE CUENTAS DE LOS AYUNTAMIENTOS ESPAÑOLES

El análisis de los informes publicados por los diferentes órganos de control de cuentas existentes en España, sobre el cumplimiento por parte de los ayuntamientos de su obligación de rendir anualmente la cuenta general en un plazo determinado, pone de manifiesto que, en numerosas ocasiones, los alcaldes no cumplen con las obligaciones establecidas en la legislación vigente.

En el informe de fiscalización de la Sindicatura de Comptes de Cataluña relativo a la cuenta general de las corporaciones locales del ejercicio 2008 se indica que únicamente habían presentado la cuenta general el 29 por 100 de los ayuntamientos catalanes, que son sobre los que se realiza el informe. En este sentido, se recoge en el citado informe una relación de 114 ayuntamientos con una

¹⁹ Se puede obtener información sobre estos mecanismos de coordinación del acto de rendición de cuentas por parte de las entidades locales y sobre la forma en que este trámite ha de formalizarse en la página web <http://www.rendiciondecuentas.es>.

²⁰ Informe especial sobre las competencias de la Sindicatura de Comptes en la fiscalización de las entidades locales, pág. 19.

población superior a 5.000 habitantes que no presentaron su cuenta general en la institución encargada de revisarla ²¹.

En el informe realizado por la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana sobre la cuenta general de las corporaciones locales correspondiente al ejercicio 2008 se ponen de manifiesto las siguientes circunstancias de interés ²²:

- Únicamente un 50,7 por 100 de los ayuntamientos presentaron la cuenta general en el plazo establecido al efecto; aunque se indica en el informe que este porcentaje se había elevado al 97,6 por 100 del total seis meses después.
- Se indica en el informe que no han presentado la cuenta general diversos ayuntamientos de especial relevancia, algunos de los cuales no han presentado tampoco las cuentas generales de ejercicios anteriores.
- Un total del 42 por 100 de los ayuntamientos que han presentado la cuenta general han sido requeridos, haciéndose constar que de este porcentaje solo un 49 por 100 ha subsanado o justificado debidamente las incidencias detectadas.
- En el informe se resalta que hay un total de 27 ayuntamientos valencianos que no han rendido las cuentas en alguno o varios ejercicios del periodo comprendido entre 2003 y 2007, en dos casos en todos estos ejercicios.

En el informe de la cuenta general de las corporaciones locales de Galicia correspondiente al ejercicio 2007 se realiza un análisis de la rendición de cuentas de los municipios de la comunidad autónoma, en la que se pueden destacar las siguientes conclusiones ²³:

- Se ha incrementado el número de ayuntamientos que no han presentado ninguna documentación de la cuenta general de 2007, que representan el 6,67 por 100 del total, entre los cuales hay un importante número de ayuntamientos significativos, en razón de su población y presupuesto.
- El 40 por 100 de los ayuntamientos gallegos rindieron la cuenta general en el plazo establecido al efecto, que era antes del 15 de octubre de 2008; mientras que un porcentaje del 28,25 por 100 lo hizo fuera de plazo, entre el 15 de octubre y el 31 de diciembre de 2008; al tiempo que se constató que el 31,75 por 100 no había rendido la cuenta general en esta última fecha.
- Un porcentaje del 2,86 por 100 de los ayuntamientos que han presentado sus cuentas han realizado este trámite con defectos significativos que implican la no rendición.

²¹ Informe de fiscalización 24/2010, relativo a la cuenta general de las corporaciones locales, ejercicio 2008 (págs. 69-73), que se puede consultar en la página web de la institución: www.sindicatura.org.

²² Informe de fiscalización de la cuenta general de las entidades locales correspondiente al ejercicio 2008 (págs. 19-28), que se puede consultar en la página web de la institución: www.sindicom.gva.es.

²³ Informe de la cuenta general de las corporaciones locales de Galicia del ejercicio 2007, volumen 1 (págs. 54-61, 64, 77-83, 87-92, 94-97 y 100-101) y volumen 2 (págs. 799-803, 808-809, 893-911, 1.007-1.017), que se puede consultar en la página web de la institución: www.ccontasgalicia.es.

- En un total del 8,85 por 100 de los ayuntamientos gallegos que han presentado la cuenta general, no se tiene constancia de que haya sido aprobada por el pleno de la entidad local.
- Se hace mención a que un total de 40 ayuntamientos no han rendido las cuentas de los ejercicios correspondientes al periodo 2000 a 2006. Se detalla la situación a 31 de diciembre de 2008 y a 31 de diciembre de 2009, con indicación de la causa que implica la consideración de cuentas no rendidas.

En el informe sobre las cuentas de las entidades locales de la comunidad autónoma del País Vasco del ejercicio 2007 se hace mención a que el 2,4 por 100 de los ayuntamientos vascos no rindieron la cuenta general en el citado ejercicio, al tiempo que se indica que en el análisis realizado de las cuentas presentadas se detectaron deficiencias en un porcentaje del 84,9 por 100 del total. En este contexto, se destaca que en el 7,76 por 100 de los supuestos no se tiene constancia de que la cuenta general haya sido aprobada por el pleno de la entidad local ²⁴.

En el último informe anual del sector público local andaluz publicado por la Cámara de Cuentas de Andalucía se ponen de manifiesto una serie de circunstancias, que se produjeron en ayuntamientos de todos los tramos de población, y que determinaron que en el citado informe no se pudiera ofrecer un análisis completo de todos los ayuntamientos que componen el sector público local andaluz ²⁵:

- Un 60 por 100 de los ayuntamientos de la comunidad autónoma no rindieron sus cuentas correspondientes al ejercicio 2006.
- Con relación al 40 por 100 de los ayuntamientos que sí rindieron sus cuentas, un porcentaje del 92 por 100 lo hizo fuera del plazo establecido al efecto.
- En un 33 por 100 de las cuentas que se rindieron de forma telemática no se tiene constancia de que la cuenta general fuera aprobada por el pleno del ayuntamiento.
- En cualquier caso, interesa destacar que los ayuntamientos que habían rendido sus cuentas en el ejercicio 2005 representan un porcentaje del 39 por 100 del total y que, entre los que las rindieron, lo hicieron dentro de plazo solo un 28 por 100 del total.

En un análisis de los datos recogidos en el último informe general del sector público local elaborado por la Audiencia de Cuentas de Canarias, que se refiere a las cuentas generales de los ayuntamientos del ejercicio 2006, se pueden extraer las siguientes conclusiones de interés ²⁶:

- Las cuentas generales de los ayuntamientos fueron rendidas fuera del plazo establecido en el artículo 223.2 de la LRHL, aunque dentro del ámbito temporal del informe. No se hace

²⁴ Informe sobre las cuentas de las entidades locales de la comunidad autónoma del País Vasco del ejercicio 2007 (págs. 54, 59, 64 y 107-115), que se puede consultar en la página web de la institución: www.tvcp.org.

²⁵ Informe anual del sector público local andaluz correspondiente al ejercicio 2006 (págs. 4-12), que se puede consultar en la página web de la institución: www.ccuentas.es.

²⁶ Informe general del sector público local, ejercicio 2006 (págs. 9, 17, 21-22), que se puede consultar en la página web de la institución: www.acuentascanarias.org.

mención a los diversos niveles de incumplimiento del citado plazo, pero hay que tener en cuenta que el citado informe se aprobó en fecha 29 de julio de 2010, cuando el plazo de presentación de las cuentas había finalizado el día 15 de octubre de 2007.

- Se hace mención a que, en un 47,13 por 100 de los supuestos, las cuentas generales rendidas han sido presentadas al pleno de los ayuntamientos fuera del plazo establecido, habiéndose incumplido los plazos de los distintos trámites de la cuenta general.
- En un 2,30 por 100 de los supuestos no se tiene constancia de que se haya presentado la cuenta general al pleno de los ayuntamientos para su aprobación.
- La documentación que integra las cuentas generales de los ayuntamientos presenta diversas carencias respecto a lo establecido en las Instrucciones de contabilidad y en el resto de normativa contable que les son de aplicación, presentando en algunos casos deficiencias en su elaboración y no siempre contiene todos los estados, anexos y justificantes exigidos por la normativa vigente.

En relación con el informe de las cuentas generales de las corporaciones locales correspondiente al ejercicio 2008, que ha sido elaborado por la Cámara de Cuentas de Madrid, se puede hacer referencia a los siguientes datos de interés ²⁷:

- En el plazo establecido para la rendición de las cuentas generales únicamente había formalizado este trámite el 10,06 por 100 de los ayuntamientos, porcentaje que se había elevado al 16,2 por 100 en fecha 31 de diciembre y al 37,99 por 100 el día 31 de mayo de 2010. Estos datos significan que en esta fecha, que es a la que se remite el informe, un 62,01 por 100 de los ayuntamientos no había rendido sus cuentas.
- Un significativo número de ayuntamientos, que se eleva a un porcentaje del 8,38 por 100, tiene un total de 9 cuentas pendientes, pues no han presentado ninguna de las comprendidas en periodo 2000 a 2008; mientras que un 37,43 por 100 no ha presentado las cuentas correspondientes a los ejercicios 2006 a 2008.
- No han cumplido los plazos establecidos para cada uno de los trámites en los que está estructurada la aprobación de la cuenta general del ejercicio, en especial en la fecha de presentación al pleno del ayuntamiento, en un 48,53 por 100 de los ayuntamientos que rindieron sus cuentas del ejercicio 2008; mientras que en un 1,47 por 100 no estaba aprobada por el pleno del ayuntamiento.

En relación con la situación en las Islas Baleares, a la vista del informe sobre las cuentas generales de las entidades locales del ejercicio 2007 elaborado por la Sindicatura de Comptes, se pueden destacar las siguientes circunstancias ²⁸:

²⁷ Informe de las cuentas generales de las corporaciones locales, ejercicio 2008 (págs. 6, 9-19, 70-72), que se puede consultar en la página web de la institución: www.camaradecuentasmadrid.org.

²⁸ Informe 46/2010 agregado de las cuentas generales de las entidades locales correspondientes al ejercicio 2007, tomo I (págs. 13-14, 10), que se puede consultar en la página web de la institución: www.sindicaturaib.org.

- Un 40,30 por 100 de los ayuntamientos no habían rendido la cuenta general correspondiente al citado ejercicio en el momento de realizar el informe, aunque interesa resaltar que únicamente un 2,99 por 100 de los ayuntamientos la había presentado en el plazo establecido al efecto.
- Un 31,34 por 100 de los ayuntamientos rindieron sus cuentas después de la finalización de los trabajos del informe de fiscalización, de modo que las cuentas de estas entidades no han sido analizadas en el informe; quedando por ser presentadas las cuentas correspondientes a un 8,96 por 100 de los ayuntamientos.
- Se indica en el informe que se han puesto de manifiesto incidencias relativas a la rendición y aprobación de la cuenta general que son generalizadas en todos los ayuntamientos.

La situación de la rendición de los ayuntamientos de Castilla y León, a la vista del último informe publicado por el Consejo de Cuentas de esta comunidad autónoma, permite destacar las siguientes notas de interés ²⁹:

- En la fecha de cierre de los trabajos para la elaboración del informe, que se produjo el día 31 de octubre de 2009, un año más tarde de la finalización del plazo de rendición de la cuenta general por los ayuntamientos, solo habían presentado sus cuentas un 59,6 por 100 de los ayuntamientos de la comunidad autónoma.
- En el plazo establecido para la rendición de las cuentas de los ayuntamientos únicamente habían realizado este trámite un 17 por 100 de los ayuntamientos, porcentaje que se elevó al 27,6 por 100 en la fecha de cierre del ejercicio 2008.
- En fecha 31 de octubre de 2009 había un significativo número de ayuntamientos que no habían rendido las cuentas de ejercicios anteriores al año 2007. Se indica que las cuentas del ejercicio 2006 no las han presentado un 30,9 por 100 de los ayuntamientos, mientras que en relación con las cuentas de 2004 y 2005 representan sendos porcentajes del 17,7 y 19,6 por 100.
- En el informe se indica que se han puesto de manifiesto incidencias en un 98,79 por 100 de las cuentas analizadas, que se han resuelto únicamente en un 3,6 por 100 de los casos.

El último informe aprobado por la Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias sobre fiscalización del sector local, que se refiere al ejercicio 2006, pone de manifiesto las siguientes circunstancias ³⁰:

- Un 5 por 100 de los ayuntamientos rindieron la cuenta general en el plazo establecido al efecto, porcentaje que se había elevado al 73 por 100 en la fecha de cierre de los trabajos para la elaboración del informe de fiscalización.

²⁹ Informe anual sobre las cuentas del sector público local de Castilla y León del ejercicio 2007, tomo I (págs. 28, 34-43 y 50), que se puede consultar en la página web de la institución: www.consejodecuentas.es.

³⁰ Informe definitivo sobre la fiscalización del sector local del Principado de Asturias del ejercicio 2006 (págs. 7, 10-13 y 23), que se puede consultar en la página web de la institución: www.sindicatur.es.

- Las circunstancias expresadas determinaron que en el informe solo se analicen las cuentas generales del 43,59 por 100 de los ayuntamientos, que son los que presentaron sus cuentas hasta el día 31 de julio de 2008.
- En el momento de elaboración del informe de fiscalización correspondiente al ejercicio 2006, un 7,69 por 100 de los ayuntamientos no habían rendido las cuentas del ejercicio anterior.

Una visión del panorama sobre el cumplimiento de la obligación de rendir cuentas por parte de los ayuntamientos españoles se puede completar con los datos que ofrece el Tribunal de Cuentas en su último informe publicado sobre el sector público local, donde se destacan las siguientes circunstancias de interés ³¹:

- El porcentaje de ayuntamientos que no rindieron la cuenta general en el plazo establecido al efecto fue del 64 por 100 en el año 2004 y del 66 por 100 en el año 2005, aunque los mayores porcentajes se producen en los ayuntamientos de menor población.
- Los porcentajes de ayuntamientos que no habían rendido la cuenta general en el momento de aprobación del informe eran del 24 por 100 respecto al año 2004 y del 27 por 100 en relación con el año 2005.
- La circunstancia de no haber rendido la cuenta general se produce en todos los ayuntamientos, aunque los mayores porcentajes se producen en los de menor población. En este sentido, en los municipios de más de 50.000 habitantes los porcentajes eran del 9 por 100 respecto al año 2004 y del 6 por 100 en relación con el año 2005; en lo que afecta a los municipios de entre 5.000 y 50.000 habitantes se produjeron sendos porcentajes del 18 por 100; mientras que en los de menos de 5.000 habitantes los municipios que no habían rendido la cuenta eran un 24 por 100 en relación con el año 2004 y un 27 por 100 en relación con el año 2005.
- Se indica en el informe que un gran número de ayuntamientos incumplen reiteradamente la obligación de rendición de cuentas, en la medida en que durante el periodo comprendido entre 2001 y 2005 no han presentado cuentas de dos o más ejercicios o las correspondientes al ejercicio 2004 o al año 2005 un 33,9 por 100 de los ayuntamientos, siendo especialmente relevante que un 10 por 100 del total no ha presentado las cuentas de ninguno de los cinco ejercicios.

Como se puede concluir de los datos expuestos de los diferentes órganos de control de cuentas existentes en España, existe un número significativo de ayuntamientos españoles que no cumplen con la obligación de rendir sus cuentas, o que las rinden fuera de los plazos previstos en la normativa vigente, o que no presentan las cuentas de acuerdo con el contenido establecido en la LRHL y en las Instrucciones de Contabilidad Local.

³¹ Informe de fiscalización de los sectores públicos autonómico y local de los ejercicios 2004 y 2005 (págs. 220-227), que se puede consultar en la página web de la institución: www.tcu.es. Este informe se elabora con las actuaciones de fiscalización realizadas por el Tribunal de Cuentas en las comunidades autónomas que en los citados ejercicios no tenían constituido órgano de control externo, no había comenzado su actividad o carecía de competencias en materia de entidades locales; así como de la información recogida en los informes de los órganos de control externo de las comunidades autónomas que tenían constituidos este tipo de instituciones.

3. SIGNIFICADO DE LA RENDICIÓN DE CUENTAS

La obligación que tienen los alcaldes de rendir la cuenta general del ayuntamiento y el procedimiento establecido para su aprobación y posterior remisión a las instituciones de control de cuentas se orienta a la consecución de los siguientes objetivos:

- Garantizar que la actividad desarrollada por los órganos de gobierno de los ayuntamientos se ajusta al presupuesto aprobado cada año por el pleno de la entidad, donde están presentes todos los concejales. Hay que significar que en el presupuesto se dispone en qué se tienen que gastar los ingresos del ayuntamiento y cuánto se puede gastar en cada caso concreto ³².
- Facilitar una gestión transparente que pueda ser controlada en el ámbito político, por los representantes de los grupos de la oposición municipal, que participan en la comisión especial de cuentas y en el pleno que aprueba las cuentas.
- Arbitrar un mecanismo de participación de la sociedad y de los grupos representativos de los diversos sectores de esta, en el control de la actividad de los órganos de gobierno municipal; en la medida en que el trámite de exposición pública permite el análisis de las cuentas y la formulación de cuantas observaciones se estimen precisas, que han de ser examinadas, tanto en la comisión especial de cuentas, como en el pleno del ayuntamiento y que se incorporan al expediente administrativo correspondiente.
- Permitir un control efectivo de las cuentas por parte del Tribunal de Cuentas y de las instituciones autonómicas de control de cuentas públicas, con el objetivo de realizar un análisis de la gestión económico-financiera desarrollada por el ayuntamiento y proponer medidas de mejora de la gestión pública municipal.
- Promover eventuales medidas de responsabilidad contable, administrativa o penal en los supuestos en que los gestores públicos hubieran incumplido las normas de gestión presupuestaria o hubieran causado un perjuicio en la hacienda municipal.

Como se puede comprobar, el cumplimiento del procedimiento establecido y la necesidad de que los ayuntamientos dispongan de una contabilidad elaborada de forma correcta no constituye una imposición arbitraria, sino una exigencia inexcusable de un Estado democrático, donde los gestores públicos deben siempre responder ante la sociedad, incluso en los supuestos en los que la normativa vigente no lo exija ³³.

En este sentido, hay una serie de actuaciones desarrolladas por los alcaldes, que se producen con demasiada frecuencia, y que impiden que los controles establecidos sean eficaces, en unos casos porque no pueden desarrollarse y en otros porque quienes han de ejercerlos carecen de todos o alguno de los instrumentos necesarios ³⁴.

³² NAVAS VÁZQUEZ, R.: «La rendición de cuentas por las corporaciones locales», *Diario Expansión*, de fecha 29 de agosto de 2000, pág. 12.

³³ IRURZUN MONTORO, F.: «Ética y responsabilidad en la Administración Pública», *Revista Documentación Administrativa*, n.º 286-287, enero-agosto 2010, pág. 96.

³⁴ LÓPEZ LÓPEZ, J.C.: «Aprobación y rendición de cuentas: problemas y responsabilidades», *Revista Española de Control Externo*, n.º 4/2000, págs. 79-103.

Las circunstancias que se producen con mayor frecuencia, de acuerdo con lo que se recoge en los informes elaborados por las instituciones de control de cuentas de las Administraciones públicas en los últimos años, son las siguientes:

- Ausencia total de contabilidad en el ayuntamiento, circunstancia esta que impide la formación de la cuenta general y el control de la actividad económico-financiera de la entidad.
- Desinterés en llevar de forma adecuada la contabilidad municipal, de tal forma que no se registran todas las actuaciones que tienen relevancia económica.
- Inexistencia de personal cualificado que ejerza las funciones de intervención o control interno, circunstancia que dificulta el cumplimiento de la normativa presupuestaria y contable a la que se sujetan los ayuntamientos.
- Significativos retrasos en la elaboración de las cuentas anuales y en la llevanza de la contabilidad municipal, circunstancia que impide un adecuado control de las finanzas municipales.
- Elaboración de unas cuentas que no contienen todos los documentos e información que establece la normativa vigente.
- Elaboración de las cuentas con grandes defectos en su elaboración, por haberse realizado por personal que no tiene la suficiente capacitación profesional.
- Incumplimientos relevantes en el procedimiento de aprobación de la cuenta general, como son la falta de informe de la comisión especial de cuentas o el trámite de exposición pública.
- Falta de presentación de las cuentas ante los órganos de control, o su presentación de forma incompleta.
- Presentación de las cuentas ante los órganos de control realizada con significativos retrasos, superando ampliamente los plazos establecidos en la normativa vigente.
- Remisión de la cuenta general a los órganos de control sin la preceptiva aprobación del pleno del ayuntamiento.

Las actuaciones con trascendencia pública de los alcaldes, por su condición de representantes y máximas autoridades de los ayuntamientos, deben estar presididas por la ejemplaridad y honradez ³⁵. En este sentido, en los diferentes códigos de conducta que se han formulado sobre las actitudes que los ciudadanos esperan de los gestores de fondos públicos, se enuncian los siguientes principios ³⁶, que son de aplicación al tema que se está tratando:

- Los alcaldes nunca deben situarse por encima de las leyes y nunca deben tener actuaciones que desprestigien al ayuntamiento.
- Los alcaldes deben caracterizarse por realizar una gestión que se ajuste a los principios de justicia, imparcialidad y ecuanimidad.

³⁵ CARRETERO SÁNCHEZ, S.: «La clase política y la pendiente renovación deontológica», *Actualidad Administrativa*, n.º 3, quincena del 1 al 15 de febrero de 2010, tomo 1, Ed. La Ley, pág. 7.

³⁶ RODRÍGUEZ-ARANA, J.: *Principios de Ética Pública, ¿Corrupción o servicio?*, Madrid 1993. Ed. Montecorvo, pág. 79.

- Los alcaldes deben asegurar que la gestión de los fondos públicos se realice de manera eficiente y eficaz.
- Los alcaldes deben abstenerse de cualquier actividad que pueda desembocar en conflictos de interés y tratar de fomentar la confianza de los ciudadanos.

Es cierto que la irrupción en nuestro ordenamiento jurídico de los códigos de conducta de los servidores públicos no ha estado exenta de controversia doctrinal. Su origen inmediato hay que encontrarlo en la influencia del derecho anglosajón y en las recomendaciones de distintos organismos internacionales en la lucha contra la corrupción ³⁷.

El cumplimiento de las actitudes enunciadas es imprescindible para la consecución del objetivo del buen gobierno, que implica como meta prioritaria la mejora de la transparencia de los gobiernos hacia sus gobernados ³⁸, reforzando el derecho de los ciudadanos a toda información sobre los aspectos de la actividad administrativa que afecte a sus derechos e intereses legítimos ³⁹.

La transparencia es uno de los principios básicos de la vida pública, que exige que los que ocupan cargos públicos obren de la forma más abierta posible, en todas las decisiones que toman y en todas las acciones que realizan; de modo que deben justificar sus decisiones y limitar la información solo en el caso de que sea lo más necesario para el interés público ⁴⁰.

En este contexto, el Código de Buen Gobierno de los miembros del Gobierno y de los altos cargos de la Administración General del Estado dispone que las actividades públicas relevantes de los altos cargos serán transparentes y accesibles para los ciudadanos con las únicas excepciones previstas en las leyes; al tiempo que se indica que extremarán el celo, de modo que el desempeño de las obligaciones contraídas sea una efectiva referencia de ejemplaridad en la actuación de los empleados públicos ⁴¹.

Con independencia de que muchos de los problemas que plantea la actuación correcta de las Administraciones públicas y de sus servidores no han encontrado aún, como es sabido, una solución definitiva ⁴²; en la línea de los principios enunciados, el Estatuto Básico del Empleado Público recoge una serie de principios éticos aplicables en todas las Administraciones públicas, que deben comen-

³⁷ IRURZUN MONTORO, F.: «Ética y responsabilidad en la Administración Pública», *Revista Documentación Administrativa*, n.º 286-287, enero-agosto 2010, pág. 98.

³⁸ DE MIGUEL, M.; RIBES, G.; DE MIGUEL, B. y DEL VAL SEGARRA, M.: *El buen gobierno en la Administración pública española: principios incluidos y excluidos*, XV Congreso Nacional de Ética de la Economía y de las Organizaciones, IESE Business School, Barcelona 2007, pág. 2.

³⁹ CARRO FERNÁNDEZ-VALMAYOR, J.L.: «Ética pública y normativa administrativa», *Revista de Administración Pública*, n.º 181, enero-abril de 2010, pág. 34.

⁴⁰ En este sentido se expresa el Informe NOLAN sobre normas de conducta para la vida pública. CANALES ALIENDE, J.M.: *Algunas reflexiones sobre la ética pública*. VII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Lisboa 2002, pág. 3. Publicado en *Lecciones de Administración y Gestión Pública*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Alicante, Alicante 2002.

⁴¹ Artículos 2.10 y 3.4 del citado Código de Buen Gobierno de los miembros del Gobierno y de los altos cargos de la Administración General del Estado, publicado en el Boletín Oficial del Estado de 7 de marzo de 2005.

⁴² CARRO FERNÁNDEZ-VALMAYOR, J.L.: «Ética pública y normativa administrativa», *Revista de Administración Pública*, n.º 181, enero-abril de 2010, pág. 11.

zar por un respeto a las normas jurídicas vigentes y que exige el deber básico de tramitar dentro de los plazos establecidos los procedimientos y expedientes administrativos, informando de los asuntos que los ciudadanos tengan derecho a conocer ⁴³.

Los cargos públicos, entre los que se encuentran los alcaldes, tienen su única razón de ser en el servicio al interés general. La función asignada a las normas jurídicas de asegurar este interés general, sin embargo, resulta seriamente alterada si quienes ostentan responsabilidades públicas no son conscientes en su fuero interno de que la única fuente de legitimación de su poder reside en la confianza ciudadana, otorgada solamente en aras del interés general ⁴⁴.

En este sentido, en los supuestos en que los alcaldes no cumplan con su obligación de rendir las cuentas, o no lo hagan en los plazos y en la forma establecida, además de incumplir la normativa vigente, están subordinando el interés general a intereses diversos de los que las justifican. En este contexto, los fenómenos de corrupción se suscitan cuando las instituciones públicas no son capaces de hacer cumplir las normas jurídicas y fracasan en ofrecer controles, supervisión y transparencia adecuados ⁴⁵.

Los principios enunciados no son, exclusivamente, principios de ética pública, en la medida en que han sido incorporados en las normas jurídicas que determinan la elaboración y rendición de las cuentas de los ayuntamientos. En todas las sociedades democráticas, también en nuestro país, existen mecanismos que establecen la obligación de que todos aquellos que manejan fondos públicos rindan cuentas de su gestión, de tal forma que puedan ser examinadas por órganos independientes de control.

4. JUSTIFICACIÓN Y RELEVANCIA DE LAS IRREGULARIDADES CONTABLES

No se puede extraer una conclusión general de las causas que motivan las situaciones irregulares, en numerosas ocasiones claramente contrarias a las leyes, que se producen en torno a la rendición de cuentas de los ayuntamientos. En cualquier caso, sí se puede afirmar que han de ponerse en marcha todos los mecanismos necesarios para que este tipo de circunstancias no se produzcan, para que los alcaldes y concejales sean auténticamente responsables de sus actos y los mecanismos de control establecidos puedan funcionar con normalidad.

La rendición de cuentas de los ayuntamientos debe constituir un objetivo prioritario de los municipios, no solo por ser una exigencia legal, sino porque es expresión de la transparencia de quienes gestionan y manejan fondos públicos ⁴⁶. Entre las causas que se suelen mencionar con mayor frecuencia para justificar la falta de rendición de cuentas o una rendición inadecuada se pueden citar las siguientes ⁴⁷:

⁴³ CANALES ALIENDE, J.M.: *Algunas reflexiones sobre la ética pública*. VII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Lisboa 2002, págs. 18-19.

⁴⁴ GARCÍA MEXÍA, P.: «La ética pública. Perspectivas actuales», *Revista de Estudios Políticos*, n.º 114, octubre-diciembre 2001, pág. 133.

⁴⁵ DIEGO BAUTISTA, O.: *Ética pública y buen gobierno*, IAPEM, Toluca 2009, pág. 80.

⁴⁶ BARRERES, E.; FONS, B.; GUARDIOLA, F.; MARIMÓN, E. y PRIETO, M.: *La contabilidad de las Administraciones Locales*, Barcelona 2005, Ed. Faura Casas, pág. 38.

⁴⁷ Con la finalidad de conocer las circunstancias que determinan la no presentación de las cuentas por los ayuntamientos se puede acudir al Informe de fiscalización de las entidades locales que no han presentado la cuenta general correspondien-

- La falta de medios humanos y materiales, especialmente en los pequeños y medianos ayuntamientos, donde no suele haber personal cualificado para una adecuada llevanza de la contabilidad municipal. En este contexto hay que tener en cuenta que en los ayuntamientos en que un funcionario acumula las funciones de secretaría e intervención se dedica de forma preferente a la primera ⁴⁸.
- Un inadecuado ejercicio de las funciones interventoras, que se ejercen por personal que no tiene la capacitación suficiente, o que tiene una dependencia excesiva respecto de los órganos gestores, no solo retributiva, sino también disciplinaria o de provisión de puestos de trabajo ⁴⁹.
- Ausencia de personal de apoyo que permita registrar en la contabilidad municipal de forma adecuada todas las actuaciones de contenido económico, en aquellos supuestos en que exista un funcionario que tenga asignadas las funciones de intervención ⁵⁰.
- Falta de una adecuada segregación de funciones del personal y una insuficiencia en la realización de las funciones del control interno, lo cual determina una falta de fiabilidad de la contabilidad municipal. En este sentido, es bastante frecuente que el funcionario que tiene asignadas las funciones de intervención colabore activamente en la gestión municipal, realizando funciones que son difícilmente compatibles ⁵¹.
- El retraso en la llevanza de la contabilidad municipal, por no disponer la entidad de procedimientos adecuados y de medios informáticos suficientes ⁵².
- La complejidad que supone la aplicación de las Instrucciones de Contabilidad Local y los procesos telemáticos de rendición de cuentas, a lo cual suele sumarse una falta de formación del personal del ayuntamiento sobre temas de gestión presupuestaria y contabilidad pública ⁵³.
- La ausencia de inventarios de bienes u otros registros auxiliares que impide una confección adecuada de parte de los documentos que integran la cuenta general, en concreto del balance y de la cuenta del resultado económico-patrimonial.

te al ejercicio 2006 realizado por la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana, págs. 22-28, que se puede consultar en la página web: www.sindicom.gva.es.

- ⁴⁸ La primera causa alegada por los ayuntamientos para justificar el incumplimiento de la obligación de rendir la cuenta general ha sido la insuficiencia de medios, que representan un 60 por 100 del total, aunque en un 81,7 por 100 de los supuestos no se hizo constar esta circunstancia ante pleno o presidente de la entidad y en el 73,3 por 100 de los casos el interventor no hizo constar esta circunstancia en su informe. Se indica, por otra parte, que un 16,7 por 100 de los ayuntamientos no ha tomado medida efectiva alguna para resolver esta situación (Informe de fiscalización..., págs. 22 y 24).
- ⁴⁹ El 51,2 por 100 de los ayuntamientos que no rindieron sus cuentas manifestaron que el secretario/interventor o interventor no había realizado ningún curso específico relativo a las instrucciones de contabilidad para la Administración local (Informe de fiscalización..., pág. 31).
- ⁵⁰ En un 61,7 por 100 de los ayuntamientos que no habían rendido las cuentas se manifiesta que únicamente una persona, e incluso ninguna, tiene atribuidas funciones y tareas relacionadas con la contabilidad dentro de la organización de cada entidad (Informe de fiscalización..., págs. 30 y 31).
- ⁵¹ Informe especial sobre las competencias de la Sindicatura de Comptes en la fiscalización de las entidades locales, págs. 8, 35 y 37, que se puede consultar en la página web: www.sindicom.gva.es.
- ⁵² En un 45 por 100 de los ayuntamientos se justifica la no rendición de las cuentas en el retraso en la llevanza de la contabilidad (Informe de fiscalización..., pág. 25).
- ⁵³ En un 16,7 por 100 de los supuestos en que no se han rendido las cuentas, las entidades locales han justificado esta circunstancia en el desconocimiento sobre el funcionamiento de la plataforma de rendición de cuentas, mientras que en un porcentaje idéntico se ha alegado un mal funcionamiento de la plataforma (Informe de fiscalización..., págs. 27 y 28).

- Unos procedimientos inadecuados para la confección de los presupuestos municipales, que dificulta un cálculo adecuado de los ingresos a percibir durante un ejercicio o de los gastos que deban ser realizados. Estas circunstancias determinan, con relativa frecuencia, que los estados de liquidación del presupuesto se alejen notablemente del presupuesto aprobado.
- El interés de los alcaldes en no facilitar información sobre la gestión presupuestaria municipal a los grupos de la oposición, circunstancia que se fomenta cuando se comprueba que no existe ningún tipo de consecuencia jurídica de este tipo de actuaciones.

En cualquier caso, las circunstancias anteriores no suelen recogerse de forma expresa en los informes de la intervención o en los acuerdos plenarios y, desde luego, no justifican las prácticas irregulares de los alcaldes. En este sentido, es imprescindible que los alcaldes valoren la necesidad y conveniencia de llevar al día la contabilidad municipal, adoptando alguna de las siguientes opciones alternativas:

- Dotar las plazas de personal funcionario que sean necesarias para asistir a la intervención municipal en la llevanza de la contabilidad, incluso en los supuestos en que ello suponga limitar determinados servicios que, aparentemente, le reportan una mayor rentabilidad a corto plazo al ayuntamiento.
- En los supuestos en que los recursos municipales sean muy limitados y no exista la posibilidad de contar con personal cualificado que desarrolle estas funciones, los ayuntamientos deben solicitar la asistencia de las diputaciones provinciales o de las comunidades autónomas, que pueden asistir a los ayuntamientos que tengan una mayor dificultad ⁵⁴.

En cualquier caso, hay que significar que no todos los ayuntamientos tienen las mismas obligaciones contables, pues existen tres modelos alternativos de contabilidad a los cuales pueden acogerse los ayuntamientos, dependiendo del presupuesto que manejen. Existe, en concreto, el denominado modelo simplificado, que exige la presentación de unos documentos muy básicos, que pueden ser elaborados por personas que carezcan de conocimientos de contabilidad pública ⁵⁵.

No existen argumentos que justifiquen este tipo de actuaciones en un Estado democrático, donde los gestores públicos responden cada cuatro años ante los ciudadanos y estos deben tener elementos de juicio suficientes para exigir responsabilidades políticas a los gestores públicos.

Por otra parte, parece evidente que no resulta razonable que este tipo de actuaciones, que constituyen un flagrante incumplimiento de las normas presupuestarias y contables, queden impunes, como si la obligación de rendir cuentas fuera una «sugerencia» legal, que solo obliga a los que voluntariamente se someten a ella.

⁵⁴ CÁRCABA, A. y ÁLVAREZ, M.: «La calidad de la información contable en la Administración Local», *Auditoría Pública*, n.º 25/1991, págs. 8-25.

⁵⁵ SÁNCHEZ, N.: «Estructura y contenido de la Contabilidad Local», *RCyT. CEF*, n.º 276 (2)/2006, págs. 345-362. En este sentido, en el Informe de fiscalización de las entidades locales que no han presentado la cuenta general correspondiente al ejercicio 2006 realizado por la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana, pág. 132, se indica que las entidades locales que no dispongan de medios suficientes deberían utilizar los servicios de asistencia a municipios ofrecidos por las respectivas diputaciones provinciales. Este informe se puede consultar en la página web: www.sindicom.gva.es.

Es evidente que la no presentación de cuentas, como cualquier otra actuación orientada a entorpecer el control de estas, debería conllevar una responsabilidad política para el gestor responsable que no hay que desdeñar. Parece claro, no obstante, que, para que este tipo de responsabilidades sean efectivas, se necesita una opinión pública viva capaz de «tomar nota» de este tipo de actuaciones.

Una sociedad democrática debe estar persuadida de que a ella corresponde promover cualquier impulso ético-público de verdadera trascendencia, que se ha de realizar con la colaboración de los medios de comunicación social, que en una sociedad democrática sirven de vehículo para una opinión pública libre, capaz de impedir el abuso de poder ⁵⁶.

Con la finalidad de facilitar que los medios de comunicación puedan cumplir con esta misión de sensibilizar a los ciudadanos de las actuaciones irregulares o claramente ilegales de los alcaldes, las instituciones de control de cuentas se han dotado de gabinetes de prensa, circunstancia esta que ha determinado que los informes que publican tengan una mayor repercusión pública.

Hay que significar, no obstante, que los medios de comunicación suelen limitarse a reunir algunos de los datos recogidos en las notas de prensa que emiten las instituciones de control de cuentas, sin realizar mayores indagaciones, ni hacerse eco de las recomendaciones que se hacen en los informes de fiscalización.

Las noticias publicadas suelen ser estrictamente descriptivas, sin que ninguno de los periódicos realice reflexión alguna sobre su alcance y significación, lo cual hubiera facilitado la comprensión de las informaciones. En los casos en que se realiza una enumeración de datos estadísticos, más o menos extensa, que es de muy difícil comprensión para personas no expertas en la materia.

Las noticias referidas a los informes y actuaciones de las instituciones de control de cuentas tienen un componente técnico muy significativo, que determina que los medios de comunicación sigan teniendo escasa sensibilidad respecto a las materias relacionadas con los presupuestos y la contabilidad de los ayuntamientos, circunstancias que determinan que las incluyan entre las noticias de mayor interés para los ciudadanos.

Los medios de comunicación, por otra parte, no suelen realizar un seguimiento de las noticias referidas a estos temas pues, salvo excepciones muy significadas, solo se publican al día siguiente de la remisión de las notas de prensa por las instituciones de control de cuentas.

Se puede concluir que no existe una especial sensibilidad de la opinión pública y de los medios de comunicación ante este tipo de actuaciones, dado que las materias relacionadas con los presupuestos municipales y la contabilidad pública son tremendamente especializadas y es difícil opinar sobre ellas.

Hay que significar que la no rendición de cuentas, su rendición defectuosa o fuera de los plazos establecidos al efecto no es, por sí misma, un supuesto de responsabilidad penal o contable. Es

⁵⁶ GARCÍA MEXÍA, P.: «La ética pública. Perspectivas actuales», *Revista de Estudios Políticos*, n.º 114, octubre-diciembre 2001, págs. 148 y 153.

evidente, sin embargo, que puede ser un indicio importante de irregularidades contables que, una vez constatadas, sí podrían ser constitutivas de este tipo de responsabilidad ⁵⁷.

La experiencia demuestra que, ante la impunidad que ha venido caracterizando este tipo de actuaciones, numerosos alcaldes optan por alguna de las actuaciones siguientes:

- No rendir las cuentas, que es la mejor manera de que nadie pueda hacer objeciones a su gestión.
- Rendir las cuentas con retraso, lo cual impide o dificulta que las instituciones de control de cuentas las puedan examinar, dado que tienen unos plazos para presentar sus informes sobre las cuentas de los ayuntamientos.
- Rendir las cuentas de forma incompleta, que es una forma de dificultar la revisión que efectúan los órganos de control.

No formalizar los trámites de examen de la comisión especial de cuentas, exposición pública o aprobación por el pleno del ayuntamiento, al objeto de impedir que los grupos de la oposición tengan información de primera mano sobre la gestión municipal.

En los informes de fiscalización de las diferentes instituciones de control de cuentas públicas se pone de manifiesto que, a pesar de los esfuerzos realizados en los últimos años, el control que se realiza sobre los ayuntamientos resulta claramente insuficiente y que en las fiscalizaciones realizadas se detectan significativos incumplimientos de la normativa en la gestión de fondos públicos ⁵⁸.

5. ACTUACIONES DE LA SINDICATURA DE COMPTES DE LA COMUNITAT VALENCIANA

La Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana, como el resto de las instituciones de control de cuentas, está realizando un esfuerzo por ejercer, de forma efectiva, las funciones de control de las cuentas de los ayuntamientos que le asigna la normativa vigente, con el objetivo de impulsar la transparencia en la gestión pública municipal, comprobando que las cuentas se presentan de forma adecuada y que han sido aprobadas por el pleno de la entidad local, por el procedimiento establecido al efecto ⁵⁹.

⁵⁷ ROSIÑOL, C.: *La responsabilidad contable y la gestión de los recursos públicos*, Ed. Civitas, Madrid 1999, págs. 32 y 74.

⁵⁸ En este sentido se puede consultar el Informe especial sobre las competencias de la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana en la fiscalización de las entidades locales, que se puede consultar en la página web de la Institución www.sindicom.gva.es.

⁵⁹ MARCH, R.: «La rendición de cuentas de las entidades locales de la Comunidad Valenciana», *Auditoría Pública*, 35/2005, págs. 101-107.

En este sentido, se realiza anualmente un informe global sobre las cuentas presentadas por los ayuntamientos, al objeto de comprobar el cumplimiento efectivo de esta obligación legal, que se orienta a los siguientes objetivos ⁶⁰:

- Incrementar el cumplimiento de la obligación que tienen las entidades locales de presentar sus cuentas a la Sindicatura de Comptes en el plazo legal, exclusivamente en soporte informático.
- Completar el censo del sector público local, para dar más información sobre las entidades locales, sus entes dependientes y las entidades públicas empresariales, sociedades mercantiles y fundaciones de las que aquellas forman parte o participan.
- Ampliar la información sobre el examen de las cuentas y del análisis económico-financiero del sector público local, proporcionando información de las incidencias detectadas en el examen de las cuentas generales y de la evolución del gasto y de los ingresos públicos.
- Emitir un informe que recoja la situación relativa a la presentación de cuentas y un análisis del sector público local valenciano.
- Mejorar la transparencia en la rendición de cuentas.

Este informe se remite a las Cortes Valencianas y se publica en la página web de la Sindicatura de Comptes, donde se publica, además, una relación actualizada de todos los ayuntamientos que no han presentado las cuentas, en la cual se excluyen aquellos que han formalizado este trámite después de la publicación del informe anterior ⁶¹.

Hay que significar que estos incumplimientos e incidencias afectan a todo tipo de ayuntamientos, no solo a los de menor población y presupuesto, pues existen ayuntamientos de gran población que no presentan sus cuentas.

La Sindicatura de Comptes no tiene la posibilidad de imponer sanciones a los ayuntamientos que no rinden sus cuentas, o lo hacen de forma incompleta, ni puede desarrollar actuaciones orientadas a exigir responsabilidades a los gestores municipales, puesto que estas son competencias reservadas al Tribunal de Cuentas ⁶².

El valor que tienen los informes de la Sindicatura de Comptes radica en la relevancia pública que tienen entre los gestores y funcionarios municipales, especialmente desde que los informes se publican en la página web de la institución y desde que en esta existe una relación actualizada de

⁶⁰ Informe de fiscalización de la cuenta general de las entidades locales correspondiente al ejercicio 2008, págs. 5 y 6. Se puede consultar en la página web www.sindicom.gva.es. La Sindicatura de Comptes ha realizado este informe desde el año 1988, referido a las cuentas generales de las entidades locales del año 1985.

⁶¹ El análisis de los datos recogidos en la página web de la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana, en fecha 9 de marzo de 2011, en relación con la cuenta general del ejercicio 2009, permite concluir que existe un total de 28 ayuntamientos valencianos, que tienen pendiente de rendir alguna de las cuentas correspondientes a los últimos cinco ejercicios, en algún caso todas ellas. Se puede apreciar, por otra parte, que 71 ayuntamientos no han presentado la cuenta general correspondiente al ejercicio 2009, a pesar de que el plazo finalizó el día 31 de octubre de 2010.

⁶² DEL CACHO, A. y VACAS, L.: *Introducción al orden jurisdiccional contable*, La Ley n.º 3/1994, págs. 445-458.

todos los ayuntamientos que no han rendido sus cuentas, que ha comenzado a tener una significativa relevancia.

Los informes que desarrolla la Sindicatura de Comptes, por otra parte, son remitidos al Tribunal de Cuentas y, en determinados supuestos, esta institución se encarga de promover la imposición de sanciones a los alcaldes por el Tribunal de Cuentas, o de que se abran expedientes orientados a exigir responsabilidades a los gestores que hayan causado un quebranto a las arcas municipales ⁶³.

Hay que significar que las medidas adoptadas por la Sindicatura de Comptes se están demostrando efectivas pues han conseguido que se reduzca de forma notable el número de ayuntamientos que no rinden sus cuentas. En este sentido, se pueden resaltar los siguientes datos de interés:

- El porcentaje de ayuntamientos que presentó la cuenta general del ejercicio 2008 en el plazo establecido fue del 50,7 por 100, cuando respecto a la cuenta general del ejercicio 2007 este porcentaje era del 19,3 y del 0,3 por 100 en lo que afecta al ejercicio 2006.
- El porcentaje de ayuntamientos que había presentado la cuenta general del ejercicio 2008 seis meses después de la finalización del plazo legal fue del 97,6 por 100, cuando respecto a la cuenta general del ejercicio 2007 este porcentaje era del 76,2 y del 33,7 por 100 en lo que afecta al ejercicio 2006.

Ha de hacerse notar que los ayuntamientos que han rendido su cuenta general con posterioridad a la finalización del plazo establecido lo han hecho después de recibir un escrito recordatorio de rendición y cinco requerimientos entre los meses de septiembre de 2009 y abril de 2010, con la advertencia de que esta circunstancia suponía un incumplimiento grave de la obligación que tiene todo gestor de fondos públicos y que podría implicar responsabilidades.

La tendencia positiva expresada no se puede predicar respecto a los ayuntamientos que presentan sus cuentas con incidencias, que representan un 41,1 por 100 del total. Estas entidades han sido requeridas por la Sindicatura de Comptes y en el informe se expresa que solo un 51,1 por 100 las han justificado posteriormente, habiéndose constatado que muchos de los ayuntamientos no presentan documentación complementaria y que los requerimientos no se ponen en conocimiento del pleno de la entidad local.

Las actuaciones de la Sindicatura de Comptes se completan con la realización de informes específicos sobre los ayuntamientos que no han rendido sus cuentas, o las han presentado de forma manifiestamente incompleta o incorrecta, donde se analizan las circunstancias que se producen en cada caso concreto.

En algunos casos se realizan informes completos de fiscalización, aunque en los últimos años se ha generalizado la realización de informes de fiscalización parcial, referidos a determinadas áreas de la contabilidad especialmente significativas, como son el análisis del resultado presupuestario y

⁶³ CORTELL, R.: «La responsabilidad contable y su enjuiciamiento: principios generales», *Revista Española de Control Externo*, n.º 4/2000, págs. 105-125.

el remanente de tesorería; el procedimiento de elaboración, aprobación y modificación del presupuesto municipal; o de aprobación y rendición de la cuenta general. Esta opción ha contribuido a incrementar de forma notable las entidades locales que son fiscalizadas cada año ⁶⁴.

Las recomendaciones a los ayuntamientos que se recogen en el informe anual sobre la cuenta general de las entidades locales del ejercicio 2008 aprobado por la Sindicatura de Cuentas, en relación con la rendición de cuentas de los ayuntamientos son las siguientes ⁶⁵:

- Las entidades locales deben prestar especial atención a toda la documentación que afecta al ciclo presupuestario, en especial a la rendición de cuentas que debe ser un objetivo prioritario de estas, por ser una exigencia legal y porque refleja transparencia en la gestión y en el manejo de los fondos públicos.
- Los alcaldes deben exigir la formación de la cuenta general a aquellos que tienen la obligación y adoptar, en su caso, las medidas disciplinarias que procedan en los supuestos en que no se realice.
- Los plenos de los ayuntamientos deben exigir la presentación de las cuentas municipales para que sea aprobada antes del 1 de octubre de cada año, sin perjuicio de que las instituciones de control de cuentas exijan posteriormente la rendición.
- Con anterioridad a la remisión telemática de la cuenta general a la institución de control de cuentas, deben ser analizadas y justificadas las incidencias detectadas por la plataforma de rendición de cuentas.
- Los ayuntamientos deben potenciar los servicios de control interno con la finalidad de garantizar la fiabilidad de la contabilidad y rendición de cuentas, así como el cumplimiento del principio de legalidad.

En el citado informe, asimismo, se recogen las siguientes recomendaciones para los responsables políticos de la comunidad autónoma, con la finalidad de que la Sindicatura de Comptes pueda ejercer sus funciones de forma más adecuada ⁶⁶:

- La institución de control de cuentas debe contar con una mayor consignación presupuestaria que le permita incrementar los medios personales que desarrollan las funciones de fiscalización.
- Debería promoverse un cambio normativo que contemple medidas disciplinarias o sanciones económicas para quienes incumplan la obligación de rendir cuentas o de prestar el deber de colaboración en una fiscalización.

⁶⁴ Informe especial sobre las competencias de la Sindicatura de Comptes en la fiscalización de las entidades locales, pág. 8, que se puede consultar en la página web: www.sindicom.gva.es.

⁶⁵ Informe de la Sindicatura de Comptes sobre la cuenta general de las entidades locales de 2008, págs. 44 y 45. Este informe se puede consultar en la página web: www.sindicom.gva.es.

⁶⁶ Estas recomendaciones también se recogen en el Informe especial sobre las competencias de la Sindicatura de Comptes en la fiscalización de las entidades locales, págs. 7 y 36, que se puede consultar en la página web: www.sindicom.gva.es.

- La Administración autonómica debe hacer uso de la facultad, a que se refiere la legislación vigente que permite establecer como requisito para la concesión de subvenciones y ayudas a las entidades locales que estas hayan presentado la cuenta general, debidamente aprobada, a la Sindicatura de Comptes ⁶⁷.

La última de las recomendaciones se fundamenta en las recogidas en otros informes anteriores de la Sindicatura de Comptes en los que se expresa la necesidad de que se dicten disposiciones legislativas, tanto en el ámbito de las competencias de la Administración del Estado como de la propia Comunitat Valenciana, para reforzar el cumplimiento por los ayuntamientos de la obligación de presentar sus cuentas.

En los citados informes se propone que, de la misma forma que para contratar con la Administración, es preciso estar al corriente de las obligaciones tributarias y con la Seguridad Social, de igual modo se puede exigir a las entidades locales que estuvieran al corriente en la rendición de cuentas con el objeto de percibir alguna ayuda o subvención ⁶⁸.

6. CONCLUSIONES

Existe un significativo número de alcaldes que no presentan sus cuentas de forma regular, que las presentan de tal forma que impiden que sean conocidas por los ciudadanos o los grupos de la oposición municipal, o que puedan ser revisadas por las instituciones de control de cuentas. En estos supuestos es muy difícil la detección de actuaciones irregulares o ilegales, en especial los supuestos de corrupción.

La obligación que tienen los alcaldes de rendir cuentas de su gestión y de hacerlo en la forma en que determina la normativa vigente es una exigencia de una sociedad democrática, donde los alcaldes deben ofrecer una gestión rigurosa y transparente, pues los fondos públicos deben ser administrados de forma ejemplar.

No existe argumento alguno que permita justificar la falta de presentación de cuentas por los ayuntamientos, o su rendición incompleta, pues en nuestro ordenamiento jurídico hay mecanismos suficientes que permiten que, en todos los casos, los alcaldes puedan formalizar este trámite ⁶⁹.

⁶⁷ En este sentido el artículo 199.4 de la Ley de la Generalitat 8/2010, de 23 de junio, de Régimen Local de la Comunitat Valenciana, dispone que las convocatorias de ayudas o subvenciones a las entidades locales que efectúe la Generalitat podrán contemplar como requisito para su concesión que los peticionarios hayan presentado la cuenta general aprobada a la Sindicatura de Comptes.

⁶⁸ Informe de fiscalización de las entidades locales que no han presentado la cuenta general correspondiente al ejercicio 2006, pág. 132, que se puede consultar en la página web: www.sindicom.gva.es.

⁶⁹ Los ayuntamientos deben mancomunarse para el sostenimiento del puesto o en caso de falta de medios deberían ser funcionarios de las diputaciones provinciales los que desempeñasen el puesto. En los municipios de menos de 5.000 habitantes el sostenimiento del puesto de interventor, podría efectuarse acudiendo a fórmulas asociativas entre los municipios limítrofes. Informe especial sobre las competencias de la Sindicatura de Comptes en la fiscalización de las entidades locales, pág. 37, que se puede consultar en la página web: www.sindicom.gva.es.

Es imprescindible que la sociedad se dote de mecanismos que permitan exigir a sus gobernantes, en los diferentes niveles de gobierno, las responsabilidades que hubiere lugar por la gestión inadecuada de los fondos públicos, censurando a los alcaldes que no rindan cuentas de su gestión. En los supuestos en que se produce un relajamiento de los controles democráticos, en especial cuando están ausentes, la consecuencia habitual es el abuso de poder ⁷⁰.

Un adecuado sistema de control exige el establecimiento de un marco legal adecuado que permita la investigación de estas situaciones; la existencia de mecanismos adecuados de responsabilidad y participación, que permitan identificar este tipo de actuaciones y adoptar medidas eficaces para que no vuelvan a producirse; así como la participación y el escrutinio público que son poderosos factores que desincentivan este tipo de conductas indebidas ⁷¹.

El marco jurídico que regula la rendición de las cuentas de los ayuntamientos debe ser reformado con la finalidad de establecer medidas que obliguen a los alcaldes a cumplir las obligaciones que establece la legislación vigente, mediante el establecimiento de medidas disuasorias concretas, que pueden ser establecidas por las instituciones de control de cuentas o por los Gobiernos estatal o autonómicos, a la vista de las conclusiones de los informes de las citadas instituciones.

En el contexto expresado, es imprescindible promover una profunda renovación ética de los servidores públicos, aunque es la propia sociedad la que debe acometer esta renovación ⁷². Con frecuencia se propone la aprobación de códigos de conducta que determinen una serie de valores y normas éticas, pero estos instrumentos se tornan papel mojado si no se comunican y se inculcan de manera adecuada a través de mecanismos adecuados de socialización ⁷³.

Las instituciones de control de cuentas públicas deben hacer un esfuerzo para que el contenido de sus informes sea conocido por la sociedad, sabiendo transmitir la relevancia que tiene el incumplimiento de las obligaciones contables en los ayuntamientos.

Los medios de comunicación deberían ser más sensibles ante este tipo de actitudes de los alcaldes, procurando transmitir informaciones que sean fácilmente comprensibles por los ciudadanos y que estos perciban el alcance de este tipo de actuaciones.

⁷⁰ GARCÍA MEXÍA, P.: «La ética pública. Perspectivas actuales», *Revista de Estudios Políticos*, n.º 114, octubre-diciembre 2001, pág. 151.

⁷¹ Idem, pág. 81.

⁷² CARRETERO SÁNCHEZ, S.: «La clase política y la pendiente renovación deontológica», *Actualidad Administrativa*, n.º 3, quincena 1-15 de febrero de 2010, tomo 1, Ed. La Ley, pág. 4.

⁷³ GARCÍA MEXÍA, P.: «La ética pública. Perspectivas actuales», *Revista de Estudios Políticos*, n.º 114, octubre-diciembre 2001, págs. 81-82.

CONSULTAS PLANTEADAS AL ICAC

QUESTIONS FORMULATED TO ICAC

SOTERO AMADOR FERNÁNDEZ

Profesor del CEF

BOICAC núm. 81, marzo 2010. Consulta 5. Instrumentos financieros, NRV 9.^a Adquisición de acciones propias a los socios minoritarios, entregando como contraprestación un terreno.

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable por parte de una sociedad de la adquisición de acciones propias a los socios minoritarios entregando como contraprestación un terreno.

Respuesta:

El tratamiento contable de las operaciones con instrumentos de patrimonio propios se encuentra regulado en la norma de registro y valoración 9.^a 4 del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. En dicha norma se establece que el importe de los instrumentos de patrimonio propio se registrará en el patrimonio neto, como una variación de los fondos propios, y en ningún caso podrán ser reconocidos como activos financieros de la empresa ni se registrará resultado alguno en la cuenta de pérdidas y ganancias.

De acuerdo con lo indicado, las acciones propias se valorarán por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada. Los gastos derivados de la transacción se registrarán directamente contra el patrimonio neto, como menores reservas.

No obstante lo anterior, en el caso objeto de consulta, dado que la contraprestación se materializa en un activo no monetario, contabilizado por un precio de adquisición inferior al valor razonable de la deuda, la cancelación del pasivo reconocido con los socios minoritarios entregando a cambio el citado activo pondrá de manifiesto el correspondiente resultado, que se reflejará en la partida 11 b) «Resultado por enajenaciones» y otras del modelo normal de la cuenta de pérdidas y ganancias.

EJEMPLO:

La sociedad «SRB, SA» tiene un capital social de 100.000.000 de u.m. dividido en 10.000.000 de acciones de 10 u.m. de valor nominal estando en el 95 por 100 de las mismas en poder de accionistas perteneciente a un grupo familiar y el 5 por 100 restante son propiedad de un accionista minoritario.

Los socios mayoritarios llegan a un acuerdo con el minoritario para que se produzca su salida de la sociedad mediante la adquisición de sus acciones por parte de la sociedad. El precio acordado para la operación es de 22 u.m./acción que se pagarán mediante la entrega de unos terrenos propiedad de la compañía y que figuran en su contabilidad por un precio de adquisición de 6.000.000 de u.m.

Además la operación supone unos gastos para «SRB, SA» de 40.000 u.m.

Solución:

Según señala la consulta la adquisición de las acciones propias entregando como contraprestación un activo no monetario producirá un resultado que se reflejará en la correspondiente partida de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Por la adquisición de 500.000 acciones propias al precio unitario de 22 u.m. con unos gastos de transacción de 40.000 u.m.:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales (500.000 × 22)	11.000.000	
113	Reservas voluntarias	40.000	
521	Deudas a corto plazo		11.000.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		40.000

Por la cancelación del pasivo surgido con los minoritarios y el reconocimiento del correspondiente resultado:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
521	Deudas a corto plazo	11.000.000	
210	Terrenos y bienes naturales		6.000.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		5.000.000

BOICAC núm. 82, junio 2010. Consulta 1. Instrumentos financieros, NRV 9.ª. Registro de los avales por la empresa avalada.

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable de los gastos asociados a la obtención de un aval.

Respuesta:

La norma de registro y valoración 9.ª «Instrumentos financieros», apartado 5.5 del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (aplicable también a una empresa que siga PGC-PYMES, al amparo de lo dispuesto en el art. 3.3 del RD 1515/2007, de 16 de noviembre), recoge el tratamiento contable de los contratos de garantía financiera para el emisor del contrato, incluyendo entre estas operaciones las fianzas o avales otorgados.

En particular y en relación con las cantidades percibidas por el emisor, la norma establece que «estos contratos se valorarán inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será igual a la prima recibida más, en su caso, el valor actual de las primas a recibir».

El supuesto objeto de consulta plantea el registro del aval por el tenedor del contrato (empresa avalada) que está obligado a desembolsar un pago inicial y unos pagos periódicos. Desde esta perspectiva, el aval no constituye un instrumento financiero, sino un contrato a ejecutar accesorio de otro principal, cuyo tratamiento contable debería guardar sintonía con el previsto para este último.

En consecuencia, con carácter general, los desembolsos en los que incurra la empresa relacionados con el aval deberán reconocerse en la cuenta de pérdidas y ganancias como un gasto de la explotación, sin perjuicio de que al cierre del ejercicio deba reconocerse la correspondiente periodificación.

No obstante lo anterior, en aquellos supuestos en que el aval esté directamente relacionado con una operación financiera, por ejemplo, cuando el tipo de interés dependa del otorgamiento del aval, la obtención del préstamo y la formalización del aval pueden considerarse una sola operación de financiación para la empresa, en la medida en que el aval es requisito indispensable para obtener el préstamo, circunstancia que debería llevar a incluir en el cálculo del tipo de interés efectivo de la operación todos los desembolsos derivados del aval.

EJEMPLO 1:

La sociedad anónima «SRB, SA» tiene como actividad la realización de auditorías de calidad en la ejecución de obras públicas. La Administración le exige para poder realizar esta actividad un depósito en efectivo o un aval bancario de 500.000 euros.

La sociedad obtiene un aval con el que cubrir sus posibles responsabilidades en la entidad financiera «VVA» con las siguientes condiciones:

- Fecha de concesión 1 de enero de 20X12
- Importe 500.000 euros
- Comisión de apertura 4 por 1.000
- Comisión anual 1 por 100 pagadero el 31 de diciembre
- Duración de la operación 3 años

Se pide:

Contabilizar las operaciones de «SRB, SA» del año 20X12.

Solución:

En este caso la obtención del aval está relaciona con las posibles responsabilidades derivadas de otro contrato principal como es la prestación de servicios de auditoría, es decir, estamos ante un aval técnico por lo que las cantidades que se pagan inicial y posteriormente se imputan a la cuenta de resultados como un gasto de explotación del ejercicio sin perjuicio de su posible periodificación.

1 de enero de 20X12

Por la comisión de apertura del aval

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
6291	Otros servicios. Comisión de aval ($500.000 \times 4\%$)	2.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.000

31 de diciembre de 20X12

Por la comisión devengada en el ejercicio por el mantenimiento del aval:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
6291	Otros servicios. Comisión de aval ($500.000 \times 1\%$)	5.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		5.000

EJEMPLO 2:

La sociedad «SRB, SA» necesita financiación para la adquisición de algunos fijos por lo que acude a la entidad financiera «VVA» para solicitar un préstamo de 200.000 euros. La entidad financiera le ofrece un préstamo por la cuantía solicitada, si bien, después de analizar los estados financieros de la sociedad, le solicita un aval por parte de un tercero.

La sociedad ofrece a la entidad financiera el aval de una sociedad filial denominada «LBG, SA» que tiene una sólida posición en el mercado así como una magnífica estructura económico-financiera.

La entidad financiera acepta el aval ofrecido por la sociedad «SRB, SA», el cual conlleva una comisión de concesión del 1 por 100, cuantía que será detrída del importe del préstamo.

Las restantes condiciones del préstamo son las siguientes:

- Nominal 200.000
- Plazo de devolución 4 años
- Sistema de amortización Anualidades constantes
- Tipo de interés anual 3 por 100
- Fecha de concesión 1 de enero de 20X12
- Fecha de vencimiento anualidades 31 de diciembre
- Comisión de apertura 0,5 por 100

Se pide:

Contabilizar las operaciones de «SRB, SA» del año 20X12.

Solución:

En este caso estamos ante un aval financiero puro, ya que está relacionado con una operación financiera, por lo que los gastos que ocasiona han de reflejarse como un resultado financiero, en esta situación concreta como un incremento del tipo de interés efectivo del prestatario ya que la comisión inicial corre de su cuenta.

La anualidad que amortiza el préstamo con la entidad financiera es:

$$200.000 = \text{Anualidad } a_{4|3,03}$$

$$\text{Anualidad} = 53.805,40$$

.../...

.../...

El importe recibido por el prestamista es:

Conceptos	Importe
Nominal del préstamo	200.000
Comisión de apertura ($5\% \times 200.000$)	-1.000
Comisión del aval ($1\% \times 200.000$)	-2.000
Importe recibido	197.000

Desde el punto de vista contable nos encontramos con un pasivo financiero que se incluye en la categoría de «Débitos y partidas a pagar», cuya valoración inicial es por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación recibida ajustado por los costes de transacción que les sean directamente atribuibles. Los pasivos financieros incluidos en esta categoría se valorarán por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, aplicando el método del tipo de interés efectivo.

El tipo de interés efectivo (ie) viene determinado por el siguiente equilibrio patrimonial:

$$197.000 = 53.805,40 a_{4|\text{ie}}$$

$$\text{Tipo de interés efectivo} = 3,634955888\%$$

A partir del tipo de interés efectivo, del importe recibido y de las cantidades a pagar se construye el cuadro que servirá para realizar las anotaciones contables de la operación.

Años	Capital vivo inicio periodo	Intereses	Pago	Amortización	Coste amortizado
1	197.000,00	7.160,86	53.805,41	46.644,55	150.355,45
2	150.355,45	5.465,35	53.805,41	48.340,05	102.015,40
3	102.015,40	3.708,21	53.805,41	50.097,19	51.918,21
4	51.918,21	1.887,20	53.805,41	51.918,21	0,00

1 de enero de 20X12

Por la obtención del préstamo:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	197.000,00	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		46.644,55
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		150.355,45

.../...

.../...

31 de diciembre de 20X12

Por el pago de la primera anualidad y la reclasificación de la segunda cuota de amortización:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	7.160,86	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	46.644,55	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		53.805,41

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	48.340,05	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		48.340,05

SOTERO AMADOR FERNÁNDEZ

Profesor del CEF

BOICAC núm. 82, junio 2010. Consulta 2. Subvenciones, donaciones y legados recibidos, NRV 18.^a. Subvención recibida por creación de puestos de trabajo.

SUMARIO:

Sobre el reconocimiento de una subvención por creación de empleo.

Respuesta:

La consulta se refiere al tratamiento contable y reconocimiento de una subvención recibida por la empresa consultante de un organismo oficial y que tiene como finalidad la creación de puestos de trabajo mediante incentivos a la contratación indefinida. Como requisito el trabajador debe permanecer en la empresa un mínimo de tres años.

El Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, dedica su norma de registro y valoración (NRV) 18.^a al tratamiento contable de las subvenciones, donaciones y legados recibidos.

La citada NRV 18.^a aclara que las subvenciones que tengan carácter de reintegrables se registrarán como pasivos de la empresa hasta que adquieran la condición de no reintegrables. A estos efectos, se considerará no reintegrable cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención, se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre la recepción de la subvención, donación o legado.

En desarrollo de la NRV 18.^a 1, la disposición adicional única de la Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, por la que se aprueban aspectos contables de empresas públicas que operan en determinadas circunstancias, ha regulado con un alcance general, es decir, aplicable a todo tipo de empresa, los criterios para calificar una subvención como no reintegrable:

«2. A los exclusivos efectos de su registro contable, para entender cumplidas las condiciones establecidas para su concesión se aplicarán los siguientes criterios.

(...)

c) Subvenciones concedidas para financiar gastos específicos de ejecución plurianual: si las condiciones del otorgamiento exigen la finalización del plan de actuación y la justificación de que se han realizado las actividades subvencionadas, por ejemplo, la realización de cursos de formación, se considerará no reintegrable cuando en la fecha de formulación de las cuentas anuales se haya ejecutado la actuación, total o parcialmente.

En el supuesto de ejecución parcial, la subvención se calificará como no reintegrable en proporción al gasto ejecutado, siempre que no existan dudas razonables de que se concluirá en los términos fijados en las condiciones del otorgamiento.»

Considerando la identidad de razón que pueda existir entre una subvención por creación de empleo condicionada a un periodo de permanencia mínimo, en el caso objeto de consulta tres años, y el supuesto regulado en la letra c) del apartado 2 de la mencionada disposición, la empresa debería considerar no reintegrable la subvención conforme transcurra el plazo de permanencia, reconociendo en proporción al periodo de tiempo transcurrido la subvención en el patrimonio neto para reclasificarla de forma simultánea a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Es decir, aunque se subvencione la contratación indefinida, en tanto la obtención de la misma estuviera condicionada a un periodo mínimo de permanencia del trabajador, será ese periodo el utilizado para correlacionar el ingreso de la subvención con los gastos asociados.

Respecto a las cuentas a utilizar para reflejar la operación hay que indicar que tanto en el caso de que la empresa aplique el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, como en el caso de serle de aplicación el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas, en la cuarta y quinta parte de los citados planes y dentro de subgrupo 74 figura la cuenta 747, «Otras subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio», que la entidad podrá utilizar, para traspasar al resultado del ejercicio el importe correspondiente a cada año.

EJEMPLO:

La sociedad «SRB, SA» ha contratado durante el mes de diciembre de 20X13 a diez trabajadores para la sección de informática mediante contratos de trabajo de carácter indefinido, los cuales dan derecho, de forma automática según la legislación vigente, a una bonificación de 27.000 euros en las cuotas de la Seguridad Social del año 20X14, siempre que los trabajadores tengan una permanencia mínima de tres años en la empresa.

.../...

.../...

Los datos conjuntos de las nóminas de los 10 trabajadores durante el año 20X14 han sido los siguientes:

- Sueldo bruto 500.000
- Seguridad Social a cargo de la empresa 130.000
- Seguridad Social a cargo de los empleados 20.000
- Retenciones de IRPF 100.000

Se pide:

Contabilizar las operaciones de la sociedad «SRB, SA» correspondientes al año 20X14 considerando que los pagos a las Administraciones públicas están realizados en su totalidad. Tipo impositivo del 30 por 100 cuando proceda.

Solución:

Diciembre de 20X13

Por la obtención de la subvención que inicialmente se considera reintegrable y que, según señala la consulta *la empresa debería considerar no reintegrable la subvención conforme transcurra el plazo de permanencia, reconociendo en proporción al periodo de tiempo transcurrido la subvención en el patrimonio neto para reclasificarla de forma simultánea a la cuenta de pérdidas y ganancias.*

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
471	Organismos de la Seguridad Social, deudores	27.000	
172	Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados		27.000

Por las nóminas del año 20X14:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios	500.000	
642	Seguridad Social a cargo de la empresa	130.000	
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas		100.000
476	Organismos de la Seguridad Social, acreedores (130.000 + 20.000 – 27.000)		123.000
471	Organismos de la Seguridad Social, deudores		27.000
465	Remuneraciones pendientes de pago		380.000

.../...

.../...

Por el pago a los trabajadores de las nóminas de año 20X14:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
465	Remuneraciones pendientes de pago	380.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		380.000

Por el pago a las Administraciones públicas teniendo en cuenta que se han aplicado todas las bonificaciones originadas por los contratos indefinidos:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas	100.000	
476	Organismos de la Seguridad Social, acreedores	123.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		223.000

Por la consideración de la tercera parte de subvención como no reintegrable y su traspaso a resultados, considerando un efecto impositivo del 30 por 100, ya que la consulta indica que *aunque se subvencione la contratación indefinida, en tanto la obtención de la misma estuviera condicionada a un periodo mínimo de permanencia del trabajador, será ese periodo el utilizado para correlacionar el ingreso de la subvención con los gastos asociados.*

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
172	Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados	9.000	
942	Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados (27.000/3)		9.000

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	2.700	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		2.700

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
842	Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados	9.000	
747	Otras subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio		9.000

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	2.700	
8301	Impuesto diferido		2.700

.../...

.../...

Por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9, que en este caso tienen el mismo saldo quedando la subvención pendiente de imputar (dos terceras partes) en la cuenta «Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados».

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
942	Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados	9.000	
842	Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados		9.000

En los ejercicios siguientes se seguiría la misma estructura contable con respecto a las cuentas de la subvención.

SUPUESTOS PROPUESTOS EN LA OPOSICIÓN PARA GESTORES DE HACIENDA DEL GOBIERNO DE NAVARRA (1.ª PARTE)

EXERCISES PROPOSED IN THE COMPETITIVE EXAMINATION OF GOVERNMENT OF NAVARRA FOR FINANCE MANAGERS (FIRST PART)

FERNANDO VALLEJO TORRECILLA

Licenciado en Ciencias Empresariales

[Supuestos propuestos en la Oposición para Gestores de Hacienda del Gobierno de Navarra (Convocatoria de 29 de enero de 2011)].

Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera.** Aportaciones no dinerarias, deterioro del inmovilizado material, contrato de *renting*, permuta, inmovilizaciones intangibles, activos financieros disponibles para la venta, pasivos financieros, operaciones comerciales, operaciones de *factoring*, subvenciones e instrumentos financieros, IVA y regla de la prorrata, impuesto sobre beneficios.
- Caso 2. Contabilidad de sociedades.** Accionistas morosos, combinaciones de negocios: escisión parcial de una sociedad.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

CONTABILIDAD FINANCIERA

ENUNCIADO

1. APORTACIONES NO DINERARIAS

La sociedad «X» aporta a la sociedad «Y» un terreno en concepto de ampliación de capital cuyo valor de adquisición es de 60.000 euros y su valor de mercado de 100.000 euros.

SE PIDE:

Contabilizar la operación desde el punto de vista de «X» e «Y», considerando que ambas sociedades forman un grupo de sociedades y que lo aportado es un elemento aislado de su actividad económica.

2. DETERIORO DEL INMOVILIZADO MATERIAL

La empresa «XYZ» adquirió el día 1 de julio de X1 una máquina por un importe de 500.000 euros. Su vida útil estimada es de 5 años y se utiliza el método de amortización lineal, asignando un valor residual nulo. Dicho activo fue financiado en un 60 por 100 con una subvención obtenida de la Comunidad Foral.

A 31 de diciembre de X2 se dispone de la siguiente información:

- El valor razonable de dicho activo es de 350.000 euros y los costes de venta se estiman en un 10 por 100 de dicho valor.
- Los flujos netos de efectivo esperados son los siguientes: X3: 98.000 euros; X4: 90.000 euros; X5: 82.000 euros, y X6: 35.000 euros. El tipo de descuento es del 4 por 100.

A 31 de diciembre de X3, el valor razonable es de 260.000 euros y se mantienen las previsiones tanto de los costes de venta como de los flujos de efectivo del año anterior.

El tipo del impuesto sobre beneficios es del 30 por 100.

SE PIDE:

Contabilizar todas las operaciones correspondientes a los ejercicios X2 y X3.

3. CONTRATO DE *RENTING*

La empresa «XYZ» formaliza el día 1 de septiembre de 2010 un contrato de alquiler de un vehículo por un periodo de tres años. El valor al contado del bien en el momento de la firma del contrato es de 30.200 euros.

Las condiciones del contrato son las siguientes:

- Cuota anual: 11.000 euros más IVA.
- Prima del seguro anual (pagado por anticipado): 900 euros.
- Otros gastos de mantenimiento anuales (pagados por anticipado): 1.200 euros más el IVA.
- La cuota anual se ha fijado tomando en consideración que el vehículo se utilizaría un total de 65.000 km/año.
- La vida útil del elemento de transporte es de 200.000 km.
- El tipo de interés de mercado es del 4,92 por 100.
- El tipo de IVA aplicable es del 18 por 100.

SE PIDE:

Contabilizar todas las operaciones correspondientes al ejercicio 2010.

4. PERMUTA

La empresa «XYZ» posee una máquina adquirida el 2 de enero de 2005 por 800.000 euros y cuya vida útil estimada es de 10 años, con un valor residual nulo y amortizada mediante el método lineal. El día 1 de julio de 2010, la empresa adquiere una nueva máquina de características similares, cuyo valor razonable es de 980.000 euros, entregando la máquina antigua y el diferencial monetario correspondiente. La máquina antigua ha sido valorada en la operación por 480.000 euros.

El tipo de IVA aplicable es del 18 por 100.

SE PIDE:

Contabilizar la operación de adquisición de la máquina nueva en 2010.

5. INMOVILIZACIONES INTANGIBLES

La empresa «XYZ» tiene un fondo de comercio, procedente de un negocio adquirido, reconocido el 1 de julio de 2006 por 50.000 euros. Las pérdidas por deterioro reconocidas en ejercicios anteriores se elevan a 12.000 euros. En el momento actual se considera que el valor recuperable de dicho fondo de comercio es de 40.000 euros.

«XYZ» comienza el día 1 de mayo de 2010 el desarrollo de una aplicación informática para la gestión de sus *stocks*, para lo cual necesita los siguientes recursos:

- a) Consumo de material (todo el adquirido): 1.500 euros.
- b) Gastos de personal: 4.000 euros.
- c) Servicios de un informático para diseñar y poner en funcionamiento la aplicación informática: 2.000 euros brutos, antes de practicar la retención a cuenta del IRPF del 15 por 100.
- d) Arrendamiento de un equipo de informática especial por importe de 900 euros.
- e) Energía consumida: 300 euros.
- f) Amortización de un equipo informático de la empresa utilizado: 300 euros.

La empresa termina la aplicación el día 1 de octubre de 2010 y ha decidido amortizar el coste de la misma en cinco años.

En el momento de entrar en funcionamiento, la empresa formaliza un contrato anual de servicios con una empresa de informática para que se encargue de la revisión y mantenimiento periódico de la aplicación, cuyo coste se eleva a 1.200 euros. El contrato cubre desde octubre de 2010 hasta septiembre de 2011 y se abona en su totalidad al inicio del mismo.

El tipo de IVA aplicable es del 18 por 100.

SE PIDE:

Contabilizar todas las operaciones correspondientes al ejercicio 2010.

6. ACTIVOS FINANCIEROS DISPONIBLES PARA LA VENTA

La empresa «XYZ» adquirió, el día 1 de junio de X1, 5.000 acciones de la sociedad «BBK», de 10 euros de nominal, cuya cotización en ese momento era del 140 por 100. La entidad financiera le repercutió unos gastos totales (comisiones y corretajes) del 1 por 100 de la operación.

El día 31 de diciembre de X1 la cotización de las acciones de «BBK» era de 15 euros.

El día 1 de septiembre de X2 la sociedad «BBK» realizó una ampliación de capital en la proporción de una acción nueva por cada cuatro antiguas. El valor de emisión de los títulos fue de 12 euros/acción. La cotización de las acciones en ese momento era de 16 euros/acción. «XYZ» adquirió 600 acciones y vendió los derechos de suscripción sobrantes a un precio de 1,20 euros/derecho. La empresa utiliza el valor teórico del derecho de suscripción a efectos contables.

El día 31 de diciembre de X2 la cotización de las acciones era de 16,50 euros/acción.

El día 15 de enero de X3 «XYZ» vendió 2.000 títulos a un precio de 18 euros por acción, con unos gastos asociados a la transacción de venta del 1 por 100.

El día 31 de diciembre de X3 la cotización de los títulos es de 17,50 euros por acción.

El tipo del Impuesto sobre Sociedades aplicable a la empresa es del 30 por 100.

SE PIDE:

Suponiendo que la empresa califica las acciones anteriores como activos disponibles para la venta, contabilizar todas las operaciones correspondientes a los ejercicios X1, X2 y X3.

7. PASIVOS FINANCIEROS

La empresa «XYZ» obtiene un préstamo de una entidad financiera el día 2 de enero de X1 por importe de 60.000 euros. La operación lleva unos gastos del 3 por 100.

El tipo de interés pactado es el Euribor + 0,5 por 100, revisable el 31 de diciembre. El préstamo se reembolsará en dos cuotas anuales de igual importe, el día 31 de diciembre de cada año.

La evolución del Euribor y de las cuotas es la siguiente:

	Euribor	Cuota
1 de enero de X1	4,00%	32.039,85
31 de diciembre de X1	3,75%	31.963,20

SE PIDE:

Contabilizar las operaciones que correspondan a los ejercicios X1 y X2.

8. OPERACIONES COMERCIALES

La empresa «XYZ» adquiere el día 1 de octubre de X1 unas mercancías por un valor total de 200.000 euros (IVA del 18% no incluido), concediéndole el proveedor un descuento comercial incluido en factura del 5 por 100. El plazo de pago es de 24 meses, por lo que incorpora en factura un interés efectivo anual del 6 por 100. La deuda se ha formalizado a través de una letra de cambio. Llegado el momento del vencimiento, la empresa atiende al pago del efecto.

El día 1 de noviembre de X1, «XYZ» realiza una venta de mercaderías valoradas en 150.000 euros (IVA del 18% no incluido), concediendo al cliente un descuento comercial incluido en factura del 1 por 100. Se pacta un plazo de pago de 18 meses, superior al habitual, por lo que se le incorpora en factura un interés efectivo del 5 por 100 anual.

Llegado el momento del vencimiento, «XYZ» cobra el importe de la venta anterior.

SE PIDE:

Contabilizar las operaciones derivadas de la información anterior en los ejercicios X1, X2 y X3.

9. OPERACIONES DE *FACTORING*

La empresa «XYZ» vende mercancías el día 1 de agosto de 2010 por 20.000 euros (IVA del 18% no incluido) al cliente BV, concediéndole un plazo de pago de 90 días. «XYZ» cede el cobro del saldo anterior a la empresa de *factoring* «FACTOR», quien le cobra una comisión del 1 por 100 y un interés del 4 por 100 anual, tratándose de un *factoring* con recurso.

En el momento del vencimiento, BV abona el importe correspondiente a «FACTOR».

SE PIDE:

Contabilizar las operaciones anteriores.

10. SUBVENCIONES E INSTRUMENTOS FINANCIEROS

La empresa «XYZ» está atravesando una difícil situación económica, por lo que los socios han acordado llevar a cabo las siguientes operaciones:

- La sociedad «BBB», que tiene el 60 por 100 de las acciones de «XYZ», aporta una subvención de 15.000 euros el día 1 de septiembre de 2010 para financiar la adquisición de una

nueva instalación cuyo coste es de 20.000 euros. Dicha instalación es adquirida el día 30 de septiembre y tiene una vida útil de 5 años. La instalación debe desmantelarse al finalizar su vida útil, por lo que se estima que habrá que soportar unos gastos de desmantelamiento de 800 euros. El tipo de interés aplicable a la operación es del 4 por 100.

- Los socios poseedores del resto de las acciones se harán cargo de una deuda con el Banco Z, que vence el día 30 de septiembre de 2010, correspondiente a un préstamo concedido por el Banco a la empresa el día 30 de septiembre del año anterior, por 10.000 euros y siendo el tipo de interés efectivo de dicha deuda del 6 por 100 anual. En esa misma fecha, se realizará la condonación de la deuda por parte de los socios a «XYZ».

El tipo del impuesto sobre beneficios aplicable es del 30 por 100.

SE PIDE:

Contabilizar todas las operaciones derivadas de la información anterior correspondientes al ejercicio 2010.

11. IVA Y REGLA DE LA PRORRATA

La empresa «XYZ» realiza simultáneamente dos actividades, una de asesoría fiscal (sujeta y no exenta del IVA) y otra de agencia de seguros (sujeta y exenta del IVA). La empresa aplica un régimen común de deducción a ambas actividades, admitido por la Administración Tributaria, y aplica la prorrata especial.

Durante el ejercicio 2009, el importe total de la cifra de negocios fue de 200.000 euros, de los cuales 80.000 corresponden a la actividad de asesoría fiscal.

Durante el ejercicio 2010, se han realizado las siguientes operaciones:

- a) Las ventas en cada uno de los trimestres se han distribuido del siguiente modo:

Trimestre	Actividad exenta	Actividad no exenta
1.º	30.000	25.000
2.º	20.000	20.000
3.º	20.000	30.000
4.º	40.000	15.000
	110.000	90.000

b) Los gastos que han soportado IVA han sido los siguientes:

Trimestre	Sin derecho a deducción	Con derecho a deducción	Mixtos
1.º	12.000	9.000	20.000
2.º	15.000	8.000	24.000
3.º	12.000	12.000	30.000
4.º	15.000	6.000	20.000
	54.000	35.000	94.000

c) La única inversión realizada durante el ejercicio corresponde a una centralita informática para teléfono e Internet cuyo coste se ha elevado a 10.000 euros, adquirida en el tercer trimestre, y de uso para todas las actividades de la empresa.

d) El tipo de IVA aplicable es en todos los casos del 18 por 100 y no existe IVA compensable al inicio del ejercicio.

SE PIDE:

Contabilizar las operaciones correspondientes al ejercicio 2010 derivadas de la información anterior.

12. IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

La empresa «XYZ» ha obtenido durante el ejercicio 2010 un resultado contable antes de impuestos de 354.000 euros.

Además, disponemos de la siguiente información relativa a operaciones contables realizadas durante el ejercicio:

- La empresa ha tenido que hacer frente a una sanción administrativa de 3.000 euros.
- Se ha confirmado la incobrabilidad del cliente Z, que le adeudaba 3.000 euros y la empresa no tiene intención de reclamar judicialmente el importe ni de instar la quiebra. La deuda había vencido el día 1 de octubre de 2009, por lo que la empresa reconoció en el ejercicio 2009 la posible incobrabilidad utilizando el método de estimación individualizada.
- La empresa ha recibido el día 2 de enero de 2010 una subvención de capital de 10.000 euros para la adquisición de una nueva máquina que produce menos contaminación y que tiene una vida útil de 5 años (no supera ni es inferior al plazo de amortización admitido fiscalmente). La máquina fue adquirida y puesta en funcionamiento en dicha fecha.

- d) El día 2 de enero de 2010 la empresa ha permutado una furgoneta cuyo valor neto contable era de 30.000 euros por otro elemento de transporte cuyo valor razonable es de 50.000 euros. La vida útil del nuevo elemento es de 5 años (no supera ni es inferior al plazo de amortización admitido fiscalmente) y carece de valor residual. Se dan las condiciones para considerar que se trata de una permuta de carácter no comercial.
- e) Durante el ejercicio 2010 la empresa ha tenido unas deducciones fiscales por creación de empleo de 4.000 euros y las retenciones y pagos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades efectuadas ascienden a 25.000 euros. Además, la empresa tiene un crédito por pérdidas a compensar de 1.200 euros, correspondiente a una base imponible negativa del ejercicio anterior.
- f) El tipo impositivo aplicable es del 30 por 100.

SE PIDE:

1. Determinar las diferencias temporarias que se han originado en las anteriores operaciones.
2. Suponiendo que no existe ninguna otra diferencia entre contabilidad y fiscalidad, registrar contablemente el impuesto sobre beneficios de la empresa correspondiente al ejercicio 2010.
3. Determinar el resultado después de impuestos del ejercicio 2010.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 1

Nota: El enunciado indica que hay que contabilizar de acuerdo con el Plan General de Contabilidad 2007. A lo largo de esta resolución propuesta se utilizará el PGC aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, al que de forma abreviada denominaremos PGC.

1. APORTACIONES NO DINERARIAS

Normativa aplicada

PGC (tras las modificaciones introducidas por el RD 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas): NRV 2.^a, epígrafe 1.4; NRV 9.^a, epígrafe 2.5.1; NRV 21.^a, epígrafe 1 y NRV 17.^a, epígrafe 2.

Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (RDLeg. 1/2010, de 2 de julio), artículos 63, 67 y 300.

ICAC: BOICAC 84, consulta 9.

Cálculos justificativos y contabilización

Sociedad «X» (aportante)

En principio, al ser una transacción entre empresas del grupo pero no ser un negocio lo aportado, la operación se reflejará de acuerdo con las normas de valoración generales que le sean aplicables.

Sin embargo, en la consulta al ICAC arriba referenciada, se contempla la posibilidad de considerar la operación, por analogía, como una permuta no comercial de inmovilizado y dar de alta en cuentas la participación recibida en la empresa aportante por el valor contable del terreno entregado, lo que supone no reconocer beneficio alguno en este caso. Este planteamiento tiene su lógica si se tiene en cuenta que el terreno cambia de titularidad, pero su potencial para generar ingresos no necesariamente se ve modificado por este hecho.

En este caso, el asiento sería el siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo	60.000	
2100	Terrenos		60.000

Por otra parte, si suponemos que el valor razonable del terreno entregado es una cifra fiable, objetiva y verificable, no obstante la citada consulta ¹, la imagen fiel del valor de la participación es la que se obtiene a partir de dicho valor razonable, aspecto que se ve reforzado por el hecho de que dicho terreno debe ser valorado (en virtud de lo preceptuado por el TRLSC para las aportaciones no dinerarias, a efectos de respaldar patrimonialmente la integridad de la cifra del capital social), con lo que se reafirma la valoración de la contrapartida (la participación financiera) del citado terreno, por lo cual se tendrá en este caso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo	100.000	
2100	Terrenos		60.000
7710	Beneficios procedentes del inmovilizado material		40.000

Sociedad «Y» (beneficiaria)

El bien recibido se refleja por su valor razonable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2100	Terrenos	100.000	
1000	Capital social		100.000

¹ Tampoco hay que olvidar que las consultas al ICAC no tienen carácter vinculante, mientras que el PGC y la imagen fiel que en él se preconiza, sí que lo tienen.

Se ha supuesto, a falta de más datos, que la ampliación de capital se ha realizado a la par y con desembolso total y que se ha inscrito en el Registro Mercantil.

2. DETERIORO DEL INMOVILIZADO MATERIAL

Normativa aplicada

PGC: NRV 2.^a, epígrafe 2.2; NRV 18.^a, epígrafe 1.3.

Cálculos justificativos y contabilización

Las cuentas relacionadas presentan los siguientes saldos a 31 de diciembre de X1:

Extracto del Libro Mayor. Cuenta 2130, «Maquinaria»					
Fecha	Concepto	Debe	Haber	Saldo	D / H
1-7-X1	Adquisición	500.000		500.000	D

Extracto del Libro Mayor. Cuenta 2813, «Amortización acumulada de maquinaria»					
Fecha	Concepto	Debe	Haber	Saldo	D / H
31-12-X1	Dotación (medio año)		50.000	50.000	H

Extracto del Libro Mayor. Cuenta 1303, «Subvención de la Comunidad Foral para maquinaria»					
Fecha	Concepto	Debe	Haber	Saldo	D / H
1-7-X1	Subvención del 60%		210.000	210.000	H
31-12-X1	Traspaso a resultados	21.000		189.000	H

Extracto del Libro Mayor. Cuenta 47904, «Pasivos por diferencias temporarias. Subvención de maquinaria»					
Fecha	Concepto	Debe	Haber	Saldo	D / H
1-7-X1	Efecto fiscal (30%)		90.000	90.000	H
31-12-X1	Traspaso a resultados	9.000		81.000	H

El saldo de la cuenta de la subvención supone el 70 por 100 (por el descuento del 30% de impuestos) del 60 por 100 del valor contable de la maquinaria, es decir: $0,70 \times 0,60 \times (500.000 - 50.000) = 189.000 =$ saldo de la cuenta 1303.

De otra forma: saldo cuenta 1303 + saldo cuenta 4790 = 60 por 100 del valor contable de la máquina: $189.000 + 81.000 = 0,60 \times (500.000 - 50.000) = 270.000$.

Ejercicio X2

31 de enero de X2

Por la cuota anual de amortización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6813	Amortización de maquinaria (500.000/5)	100.000	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		100.000

Por la imputación de la subvención en la misma proporción que la amortización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8403	Transferencia de subvención oficial de maquinaria	60.000	
7463	Subvención de maquinaria transferida al resultado del ejercicio		60.000

Y por el efecto impositivo de la subvención transferida:

Código	Cuenta	Debe	Haber
47904	Pasivos por diferencias temporarias. Subvención de maquinaria	18.000	
83014	Impuesto diferido en subvención de maquinaria		18.000

Test de deterioro al cierre del ejercicio:

- Valor realizable neto = valor razonable menos costes de venta = 315.000.
- Valor sin actualizar de los flujos de efectivo netos estimados: $(98 + 90 + 82 + 35) \times 1.000 = 305.000$. Puesto que este valor es ya inferior al valor realizable neto y como hay que tomar como referencia el mayor de los dos, no es necesario actualizar los flujos pues su valor actualizado sería aún menor.
- Valor en libros: $500.000 - 150.000 = 350.000$.
- Deterioro = $350.000 - 315.000 = 35.000$.

De este deterioro, el 60 por 100 es irreversible, por lo cual lo más correcto, desde un punto de vista contable, es descontarlo de la cuenta «Maquinaria» directamente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6913	Pérdidas por deterioro de maquinaria	35.000	
2913	Deterioro de valor de maquinaria (40%)		14.000
2130	Maquinaria (60%)		21.000

Por la imputación de la subvención relativa al deterioro (60% del deterioro total, 35.000):

Código	Cuenta	Debe	Haber
8403	Transferencia de subvención oficial de maquinaria	21.000	
7463	Subvención de maquinaria transferida al resultado del ejercicio		21.000

Y por el ajuste en el efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
47904	Pasivos por diferencias temporarias. Subvención de maquinaria	6.300	
83014	Impuesto diferido en subvención de maquinaria		6.300

Por el cierre de las cuentas de los grupos 8 y 9 utilizadas:

Código	Código	Debe	Haber
83014	Impuesto diferido en subvención de maquinaria	24.300	
1303	Subvención de la Comunidad Foral para maquinaria	56.700	
8403	Transferencia de subvención oficial de maquinaria		81.000

En cuanto a las cuentas de los grupos 6 y 7, se saldarán contra la cuenta 129, «Resultado del ejercicio», de la forma habitual.

Ejercicio X3

31 de diciembre de X3

Al existir deterioro anteriormente, la cuota de amortización del ejercicio X3 (y siguientes) se verá reducida proporcionalmente:

$$\text{Nueva cuota} = \frac{500.000 - 150.000 - 35.000}{3,5 \text{ años}} = 90.000 \text{ al año}$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
6813	Amortización de maquinaria	90.000	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		90.000

Y por la imputación de la subvención y su efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8403	Transferencia de subvención oficial de maquinaria	54.000	
7463	Subvención de maquinaria transferida al resultado del ejercicio		54.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
47904	Pasivo por diferencias temporarias. Subvención de maquinaria	16.200	
83014	Impuesto diferido en subvención de maquinaria		16.200

En cuanto al deterioro (o la posible reversión del mismo) a la vista de los datos, tendremos:

- Valor realizable neto = valor razonable menos costes de venta = $260.000 - 26.000 = 234.000$.
- Valor *sin actualizar* de los flujos de efectivo netos estimados: $(90 + 82 + 35) \times 1.000 = 207.000$. Al igual que el año anterior, no hace falta actualizarlos puesto que este valor es ya inferior al valor realizable neto.
- Valor en libros: $315.000 - 90.000 = 225.000$.
- Valor en libros que hubiera tenido el bien si no se hubiera reflejado deterioro previo (con lo cual se hubiera amortizado más): $500.000 - 2,5 \times 100.000 = 250.000$. Esta cifra es la cota superior de valor en libros que no se puede superar *en ningún caso*.
- Valor en libros máximo admitido: menor [250.000; mayor (234.000; < 207.000)] = 234.000.
- Valor en libros actual: 225.000. El deterioro contabilizado que revierte asciende a 9.000 (234.000 - 225.000).

Código	Cuenta	Debe	Haber
2913	Deterioro de valor de maquinaria	9.000	
7913	Reversión del deterioro de maquinaria		9.000

No procede retrocesión de la imputación de la subvención.

Por el cierre de las cuentas de los grupos 8 y 9 utilizadas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
83014	Impuesto diferido en subvención de maquinaria	16.200	
1303	Subvención de la Comunidad Foral para maquinaria	37.800	
8403	Transferencia de subvención oficial de maquinaria		54.000

En cuanto a las cuentas de los grupos 6 y 7, se saldarán contra la cuenta 129, «Resultado del ejercicio», de la forma habitual.

3. CONTRATO DE *RENTING*

Normativa aplicada

PGC: NRV 8.ª, epígrafe 1.

Cálculos justificativos y contabilización

El PGC establece en su Marco Conceptual que en el registro de las operaciones debe prevalecer el fondo económico sobre la forma, con el objeto de presentar una imagen fiel de la empresa en sus estados financieros.

En este sentido, la NRV 8.ª establece que, aun cuando no esté contemplada en el contrato la opción de compra, si se dan algunas circunstancias, puede asimilarse la operación a un arrendamiento financiero con opción de compra y, en consecuencia, ser contabilizada como tal. Las circunstancias o presunciones que se señalan son, entre otras, las siguientes:

- Contratos en los que el plazo del arrendamiento coincida o cubra la mayor parte de la vida económica del activo, y siempre que de las condiciones pactadas se desprenda la racionalidad económica del mantenimiento de la cesión de uso.
- En aquellos casos en los que, al comienzo del arrendamiento, el valor actual de los pagos mínimos acordados por el arrendamiento suponga la práctica totalidad del valor razonable del activo arrendado.

De los datos del enunciado se deduce que la vida útil (calculada esta por la estimación de los kilómetros a recorrer anualmente) coincide con la duración del contrato. Y, con respecto a los pagos mínimos, podremos ver en los cálculos que se muestran después que también se cumple.

El valor por el que debe ser reconocido el vehículo en *renting* es el menor entre:

- Su valor razonable.
- El valor actual de los pagos mínimos.

El valor razonable asciende a 30.200. En cuanto al valor actual de los pagos mínimos, es el de una renta constante (la suponemos pagadera por vencido, aunque el enunciado no indica nada), de tres términos anuales, al 4,92 por 100 anual:

$$VA = 11.000 \times \frac{1 - 1,0492^{-3}}{0,0492} = 30.000$$

En las cuotas no se incluyen ni el seguro ni los gastos de mantenimiento, ya que no se incluyen en los pagos mínimos capitalizables, lo cual es lógico, pues al margen de que así lo establece la normativa, estos conceptos de gasto tampoco serían capitalizables en el caso de un bien adquirido en propiedad.

Vemos que ambas valoraciones prácticamente coinciden (la diferencia no es sustancial). Utilizaremos el valor actual, con las cifras que presenta el enunciado. Si el valor razonable fuera sustancialmente inferior, habría que utilizarlo y volver a calcular otro tipo de interés efectivo para devengar la carga financiera.

El cuadro financiero tradicional de la operación, pero con el tipo de interés efectivo, es:

Año	Cuota	Intereses	Capital	Pendiente
0	–	–	–	30.000
1	11.000	1.476	9.524	20.476
2	11.000	1.007	9.993	10.483
3	11.000	517	10.483	0
Total	33.000	3.000	30.000	

No obstante, vamos a presentar otra forma de hacer el planteamiento y los cálculos:

Devengo de intereses al 4,92%						
	Valor actualizado	2011	2010 (4 meses)	2012	2013 (8 meses)	Valor final
1.ª cuota	10.484	169	347	-	-	11.000
2.ª cuota	9.992	161	500	347	-	11.000
3.ª cuota	9.524	153	476	500	347	11.000
Total	30.000	483	1.323	847	347	33.000

Se hace necesario comentar algunos aspectos sobre este segundo cuadro y la forma de calcular los intereses.

Los intereses se han calculado individualizadamente para cada cuota y la forma de calcular la parte de la deuda a corto plazo y la parte a largo plazo se basan en el valor actual de la financiación utilizada a corto y la utilizada a largo, respectivamente. La utilizada a corto son 11.000 euros, con independencia de la composición de intereses y amortización que haya en dicha cuota. Es decir, la primera cuota de amortización del primer cuadro (9.524), el que hemos denominado «tradicional», *no es la financiación utilizada a corto plazo*, ni la deuda a corto plazo que figuraría en el asiento contable es tal deuda, puesto que lo que la empresa debe a corto plazo no son 9.524 euros, sino el valor actual de la primera cuota pagada, esto es, $11.000/1,0492 = 10.484$. Y el valor actual de las otras dos cuotas es la financiación utilizada a largo plazo.

Téngase en cuenta que para calcular el tipo de interés efectivo se utilizan cobros y pagos, sin distinguir cuotas de amortización o de intereses. Una cosa es la dinámica amortizativa del préstamo (sistema francés, cuotas constantes o variables, etc.), reflejada en el correspondiente cuadro de amortización, y otra muy distinta la financiación utilizada. La financiación utilizada no se obtiene de un cuadro por el sistema francés con el tipo de interés efectivo. No hay que confundir ambas cosas.

Por otra parte, también hay que observar que para calcular el valor actual de la financiación recibida (coste amortizado en el origen), se calcula el valor actual de las tres cuotas, no solo el de la primera, por lo cual, al acumular intereses, no tiene sentido añadirse los todos a la primera, sino que hay que añadirlos de la misma forma que se han calculado, es decir, a cada una de las tres cuotas los suyos. Además, si tenemos en cuenta el valor del dinero en el tiempo, que es el principio en el que se fundamentan todos los cálculos financieros, no es lógico que, transcurrido un año, toda la carga financiera se acumule únicamente a la primera cuota y el resto de la deuda, esto es, las dos cuotas restantes, permanezcan inalteradas, estáticas, con las mismas cifras que presentaban un año atrás.

En cualquier caso, los intereses devengados por cualquier método deben ser los mismos (ya que el tipo de interés efectivo es único), tanto en cada uno de los años como en su total, como puede fácilmente comprobarse a partir de los dos cuadros anteriores, puesto que la financiación total utilizada en cada periodo es la misma, cambiando únicamente la distribución de dicho total entre el corto y el largo plazo.

Y a efectos de cálculos prácticos, basta con actualizar la primera cuota y su valor actual considerarlo como a corto plazo y el resto de la financiación recibida considerarlo a largo plazo. Al finalizar el segundo año, se actualiza la segunda cuota y se reclasifica dicho valor actual del largo plazo al corto y así sucesivamente durante el resto de los años que dura la operación.

A continuación se presentan las contabilizaciones correspondientes al primer año (ejercicio 2010) de acuerdo con las cifras del segundo cuadro.

1 de septiembre de 2010

En la firma del contrato de *renting*, periodificando en este momento los gastos no consumidos en el año, tendremos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2181	Vehículo en <i>renting</i>	30.000	
62-	Servicios exteriores (por 4 meses, el resto en cuenta 4800)	400	
6250	Primas de seguros (por 4 meses, el resto en cuenta 4800)	300	
4800	Gastos anticipados (800 + 600)	1.400	
4720	Hacienda Pública, IVA soportado (18% de 1.200)	216	
57-	Tesorería		2.316
5241	Acreedores a corto plazo por <i>renting</i>		10.484
1741	Acreedores a largo plazo por <i>renting</i> (9.992 + 9.524)		19.516

31 de diciembre de 2010

Para la amortización del vehículo es necesario conocer los kilómetros realmente recorridos (ya que en este caso no es correcto amortizarlo linealmente, pues el factor de desgaste es el uso, no el transcurso del tiempo) desde 1 de septiembre de 2010, dato que el enunciado no proporciona.

Por el devengo de los gastos financieros:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6625	Intereses de cuotas de <i>renting</i>	483	
5241	Acreedores a corto plazo por <i>renting</i>		169
1741	Acreedores a largo plazo por <i>renting</i>		314

En cuanto a las cuentas del grupo 6, se saldarán contra la cuenta 129, «Resultado del ejercicio», de la forma habitual.

4. PERMUTA

Normativa aplicada

PGC: NRV 2.^a, epígrafe 1.3.

Cálculos justificativos y contabilización

No es una permuta pura. Se trata más bien de la adquisición de una máquina nueva entregando como parte del pago una máquina antigua, parcialmente amortizada.

El enunciado no proporciona una información importante: si los flujos de efectivo que se esperan tras poner en funcionamiento la nueva máquina son sustancialmente diferentes de los que proporcionaba la antigua. Hay que tener en cuenta que el simple hecho de ser dos bienes similares no presupone necesariamente flujos de efectivo similares pues bien puede darse el caso de una máquina más moderna con unos gastos de mantenimiento, consumo de energía, etc., muy inferiores a la antigua. En cualquier caso, lo que sí parece fiable es la valoración de la máquina recibida.

Lo vamos a resolver bajo dos hipótesis (mutuamente excluyentes):

a) Activos similares y flujos de efectivo diferentes (permuta comercial)

Si consideramos la operación como permuta comercial, tendremos:

Máquina entregada:

Coste histórico	800.000
Amortización acumulada (5,5 años)	440.000
Valor en libros	360.000
Valor atribuido en la operación	480.000

Si suponemos que el valor razonable de la máquina entregada es de 480.000, entonces hay en la operación un beneficio de: $480.000 - 360.000 = 120.000$.

Con esta cifra, más lo pagado en efectivo, no se supera el valor razonable de la nueva máquina: $480.000 + 500.000 = 980.000$. Se puede ver de otra forma: se ha adquirido una máquina con un valor razonable de 980.000, pagando para ello (IVA aparte) 500.000 y entregando una máquina que contablemente está valorada en 360.000, en total 860.000. Se obtiene, por tanto, un resultado de 120.000.

En cuanto a la diferencia a pagar en efectivo:

Valor razonable de la máquina adquirida	980.000
+ IVA soportado	176.400

Valoración de la máquina entregada	480.000
+ IVA repercutido	86.400
Diferencia a pagar por el comprador	590.000

Una vez contabilizada (se omite el asiento) la amortización del ejercicio 2010 de la máquina entregada (medio año, importe 40.000), la contabilización de la adquisición será:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2130	Maquinaria	980.000	
2813	Amortización acumulada de maquinaria	440.000	
4720	Hacienda Pública, IVA soportado	176.400	
7710	Beneficios procedentes del inmovilizado material		120.000
2130	Maquinaria		800.000
4770	Hacienda Pública, IVA repercutido		86.400
57-	Tesorería		590.000

b) Activos similares y flujos de efectivo similares (permuta no comercial)

Bajo este supuesto la normativa no permite reconocer beneficio (pérdida sí). La valoración de la máquina nueva será la suma del valor neto contable de la entregada más lo pagado en efectivo, sin que se pueda superar el valor razonable de la nueva. El IVA se calcula en cualquier caso sobre valores de mercado, por lo cual el diferencial monetario entregado será el mismo que antes.

Código	Cuenta	Debe	Haber
2130	Maquinaria	860.000	
2813	Amortización acumulada de maquinaria	440.000	
4720	Hacienda Pública, IVA soportado	176.400	
2130	Maquinaria		800.000
4770	Hacienda Pública, IVA repercutido		86.400
57-	Tesorería		590.000

Es más consistente el planteamiento anterior, pues hay una evidencia clara del valor razonable del bien recibido.

En este segundo enfoque, no se ha considerado la diferencia temporaria surgida como consecuencia de la diferente valoración contable (860.000) y fiscal (980.000) de la maquinaria adquirida, tal y como se señala en el apartado 7 de las advertencias previas para el desarrollo del supuesto (se prescinde de la incidencia fiscal, salvo cuando se requiera).

5. INMOVILIZACIONES INTANGIBLES

Normativa aplicada

PGC: NRV 6.^a, epígrafes c y e.

Cálculos justificativos y contabilización

El deterioro de valor del fondo de comercio se considera irreversible (la normativa así lo establece), por lo que no procede asiento. Tampoco procede ningún ajuste en la preceptiva reserva por fondo de comercio (en caso de haberla).

Ejercicio 2010

1 de mayo de 2010 a 1 de octubre de 2010

Por los diversos gastos originados por la aplicación informática desarrollada por la empresa:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6020	Compras de materiales	1.500	
4720	Hacienda Pública, IVA soportado	270	
57–	Tesorería		1.770

Se ha supuesto que no hay existencias iniciales de materiales, pues en ese caso habría que complementar (a fin de ejercicio) el asiento anterior con el relativo a la variación de existencias, para reflejar el consumo habido.

Código	Cuenta	Debe	Haber
6400	Sueldos y salarios	4.000	
57–	Tesorería		4.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
6230	Servicios de profesionales independientes	2.000	
4720	Hacienda Pública, IVA soportado	360	
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas		300
57–	Tesorería		2.060

Código	Cuenta	Debe	Haber
6210	Arrendamientos	900	
4720	Hacienda Pública, IVA soportado	162	
57–	Tesorería		1.062

Código	Cuenta	Debe	Haber
6280	Suministros	300	
4720	Hacienda Pública, IVA soportado	54	
57–	Tesorería		354

Código	Cuenta	Debe	Haber
6817	Amortización de equipo informático	300	
2817	Amortización acumulada de equipo informático		300

1 de octubre de 2010

Código	Cuenta	Debe	Haber
2060	Aplicaciones informáticas	9.000	
7300	Trabajos realizados para el inmovilizado intangible		9.000

Por los gastos de mantenimiento pagados por anticipado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6230	Servicios de profesionales independientes	300	
4800	Gastos anticipados	900	
4720	Hacienda Pública, IVA soportado	216	
57–	Tesorería		1.416

31 de diciembre de 2010

Por la amortización desde 1 de octubre de 2010, $[9.000 \times 3 / (5 \times 12)] = 450$:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6806	Amortización de aplicaciones informáticas	450	
2806	Amortización acumulada de aplicaciones informáticas		450

En cuanto a las cuentas de los grupos 6 y 7, se saldarán contra la cuenta 129, «Resultado del ejercicio», de la forma habitual.

6. ACTIVOS FINANCIEROS DISPONIBLES PARA LA VENTA

Normativa aplicada

PGC: NRV 9.ª, epígrafe 2.6.

Cálculos justificativos y contabilización

Al ser calificadas las acciones como disponibles para la venta, serán valoradas por su cotización (valor razonable), reflejando los cambios en esta en el epígrafe A.2 del Patrimonio neto (ajustes por cambio de valor) del balance. Estos cambios suponen resultados (beneficios o pérdidas) no realizados, por lo cual no figurarán en la cuenta de pérdidas y ganancias hasta que los títulos se vendan, se deterioren o se den de baja.

Ejercicio X1

1 de junio de X1

Por la adquisición de las 5.000 acciones, incluyendo los gastos en el coste de adquisición:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5400	A.F.D.V. Acciones BBK (5.000 × 10 × 140% × 1,01)	70.700	
57-	Tesorería		70.700

(A.F.D.V. = activos financieros disponibles para la venta).

31 de diciembre de X1

Por el cambio en su cotización al cierre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5400	A.F.D.V. Acciones BBK (5.000 × 15 - 70.700)	4.300	
9000	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		4.300

Y por el efecto impositivo diferido asociado a la plusvalía anterior:

Código	Cuenta	Debe	Haber
83013	Impuesto diferido en A.F.D.V.	1.290	
47903	Pasivos por diferencias temporarias imponibles. Acciones BBK		1.290

Por el cierre de las cuentas de los grupos 8 y 9 utilizadas en el ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
9000	Beneficios en A.F.D.V.	4.300	
83013	Impuesto diferido en A.F.D.V.		1.290
1330	Ajustes por valoración de A.F.D.V – Acciones BBK		3.010

Ejercicio X2

1 de septiembre de X2

La empresa tiene un derecho por cada acción, esto es, 5.000 derechos. Para suscribir 600 acciones nuevas necesita presentar $600 \times 4 = 2.400$ derechos, por lo que le sobrarán $5.000 - 2.400 = 2.600$ derechos, que los vende a 1,2 euros cada uno.

Valor teórico del derecho

Se puede calcular mediante dos enfoques, el del accionista antiguo y el del nuevo ², llegando al mismo resultado.

a) Planteamiento desde el punto de vista del accionista antiguo

Mediante este enfoque, se calcula la pérdida de valor de las acciones antiguas y se llega a la fórmula clásica del valor teórico del derecho de suscripción.

Llamando:

- VTD = valor teórico del derecho.
- VA = valor de las acciones antiguas antes de la ampliación.
- VD = valor de las acciones (antiguas y nuevas) después de la ampliación.

² Sería más correcto hablar desde el punto de vista de la acción antigua y de la acción nueva, ya que el accionista antiguo y el nuevo pueden ser la misma persona o sociedad.

- n = acciones nuevas.
- a = acciones antiguas.
- $n \times a$ = proporción de la ampliación.
- B = cotización *preampliación* (solo para valores cotizados).
- E = precio de emisión de las acciones nuevas.

Por otra parte, hay que tener en cuenta que:

$$\text{Valor teórico del derecho} = \text{valor de las acciones antes de la ampliación} - \text{valor de las acciones después de la ampliación}$$

El valor de las acciones después de la ampliación, VD, se obtiene resolviendo un simple problema de mezclas mediante el cálculo de un precio medio ponderado con los precios de las antiguas y las nuevas:

$$\text{VTD} = \text{VA} - \text{VD} = \text{VA} - \frac{a \text{VA} - nE}{a + n}$$

Y sustituyendo VA por B (al tratarse de acciones cotizadas, el valor *preampliación* es simplemente la cotización en ese momento), se llega finalmente a:

$$\text{VTD} = \frac{a(B - E)}{n + a} = \frac{1(16 - 12)}{1 + 4} = 0,80 \text{ euros por derecho}$$

El valor de las acciones ³ (nuevas y antiguas) después de la ampliación (VD) se puede calcular de forma rápida restando de B el valor teórico del derecho, ya que:

$$\text{VD} = B - \text{VTD} = 16 - 0,80 = 15,20$$

En la realidad, y desde un punto de vista teórico, el valor de las acciones después de la ampliación *debería* ⁴ estar centrado en torno a este valor.

b) Planteamiento desde el punto de vista del accionista nuevo

El accionista nuevo recibe una acción nueva, con el valor para VD calculado anteriormente. A cambio, paga el precio de emisión de la acción nueva, E, más los derechos necesarios para suscri-

³ Se está suponiendo que tanto las acciones antiguas como las nuevas tienen los mismos derechos y el mismo valor nominal, pues de no ser así las fórmulas expuestas no serían válidas y habría que modificarlas.

⁴ La realidad de los mercados de capitales es compleja y los factores que inciden en la valoración pueden ser múltiples. No obstante, el planteamiento presentado es correcto desde un punto de vista teórico (de ahí la denominación de *valor teórico del derecho*). Obsérvese como en el propio enunciado existe una diferencia muy grande (un 50%) entre la cotización de los derechos (1,20) y su valor teórico (0,80).

birla. Estos derechos son cedidos por el accionista antiguo que no desea suscribir todas o parte de las acciones a las que tiene derecho. En el caso del accionista antiguo, si deseara suscribir nuevas acciones, también debería presentar los derechos necesarios pero no pagaría por ellos (salvo que desee suscribir más acciones de las que le corresponden y necesite, por tanto, presentar más derechos de los que tiene), como es lógico.

Es decir, debe cumplirse:

- $VD = E + n \text{ VTD}$
- $15,2 = 12 + 4 \text{ VTD}$
- $\text{VTD} = 0,80$

Puede comprobarse fácilmente que despejando VTD en la ecuación anterior se llega a una fórmula casi igual que la del valor teórico del derecho presentada anteriormente.

$$VD = B - \text{VTD}$$

$$B - \text{VTD} = E + n \text{ VTD} \rightarrow \text{VTD} = \frac{B - E}{n + 1} = \frac{16 - 12}{5} = 0,80$$

(Aquí n es el número de derechos necesarios para suscribir una acción, es decir, 4).

La justificación del valor teórico del derecho de suscripción se basa en el siguiente esquema:

Accionista antiguo: su acción antes de la ampliación vale:	16,00	}	0,80 = pérdida para el accionista antiguo
Valor de la acción tras la ampliación (nuevas y antiguas):	15,20		
Accionista nuevo: si solo desembolsara el precio de emisión:	12,00	}	3,20 = ganancia para el accionista nuevo

Tal y como se puede apreciar en el anterior esquema, si no existiera el mecanismo compensador del derecho de suscripción, el accionista antiguo experimentaría una pérdida de 0,80 *por cada acción poseída*. Por otra parte, el accionista nuevo tendría una ganancia implícita de 3,20 *por cada acción adquirida* pues debe desembolsar 12 euros por cada acción suscrita, y esta, tras la ampliación, tendrá una valoración en torno a 15,20 euros.

Entonces, lo equitativo es que el accionista nuevo compense al antiguo de forma que ninguno gane o pierda a costa del otro.

Puesto que para suscribir una acción nueva hay que presentar 4 derechos, cada uno de estos debe valorarse en: $3,20/4 = 0,80$ euros.

El derecho de suscripción anula la ganancia para el accionista nuevo mediante un pago complementario (el importe de los derechos necesarios para suscribir nuevas acciones) al accionista antiguo, de tal forma que este ve compensada la pérdida que experimenta su acción. Es importante observar que el precio de emisión, E, de las acciones nuevas lo recibe *la sociedad* emisora de los títulos, mientras que el importe de los derechos necesarios adquiridos lo percibe el *accionista antiguo*, no *la sociedad*.

Aunque no es ni obligatorio ni necesario hacerlo, si actualizamos previamente la cartera al valor de cotización antes de la ampliación (16 euros), tendremos que el saldo de la cuenta 5400 reflejará el valor de las acciones después de la ampliación, tal y como se expone más adelante.

Código	Cuenta	Debe	Haber
5400	A.F.D.V. Acciones BBK $[5.000 \times (16 - 15)]$	5.000	
9000	Beneficios en A.F.D.V.		5.000

Y por el efecto impositivo diferido asociado a la plusvalía anterior:

Código	Cuenta	Debe	Haber
83013	Impuesto diferido en A.F.D.V.	1.500	
47903	Pasivos por diferencias temporarias imponibles. Acciones BBK		1.500

Y si la empresa contabiliza el desdoble de la cartera en una cuenta de corto plazo (dada la naturaleza de los derechos y el plazo que habitualmente se concede para su ejercicio):

Código	Cuenta	Debe	Haber
5401	Derechos de suscripción de acciones BBK $(5.000 \times 0,80)$	4.000	
5400	A.F.D.V. Acciones BBK		4.000

Por la venta de los derechos que no ejercita:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57-	Tesorería $(2.600 \times 1,2)$	3.120	
5401	Derechos de suscripción de acciones $(2.600 \times 0,8)$		2.080
7660	Beneficios en valores negociables		1.040

Y por la suscripción de las 600 acciones, desembolsando todo en efectivo e incorporando el valor de los derechos necesarios:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5400	A.F.D.V. Acciones BBK	9.120	
5401	Derechos de suscripción de acciones ($2.400 \times 0,80$)		1.920
57-	Tesorería (600×12)		7.200

Podemos ver ahora que la cuenta de las acciones presenta la siguiente situación:

Extracto del Libro Mayor. Cuenta 5400, «A.F.D.V. Acciones BBK»					
Fechas	Concepto	Debe	Haber	Saldo	D / H
1-6-X1	Adquisición 5.000 acciones	70.700		70.700	D
31-12-X1	Ajuste s/ cotización al cierre	4.300		75.000	D
1-9-X2	Ajuste s/ cotización preampliación	5.000		80.000	D
1-9-X2	Segregación 5.000 derechos		4.000	76.000	D
1-9-X2	Suscripción 600 acciones	9.120		85.120	D

$$\text{Valor medio de la acción tras la ampliación} = \frac{85.120}{5.600 \text{ acciones}} = 15,2$$

Este valor coincide con el valor esperado después de la ampliación, VD, calculado anteriormente. En cuanto al coste medio de las acciones, tendremos:

El importe desembolsado es:

- Por las 5.000 acciones iniciales: $70.700 - 4.000$ (por los derechos segregados) = 66.700.
- Por las 600 posteriores adquiridas en la ampliación: $7.200 + 1.920$ (por los derechos que se incorporan al coste) = 9.120.
- Total coste de las acciones: $66.700 + 9.120 = 75.820$.
- Coste medio ponderado de una acción: $75.820 / 5.600 \text{ acciones} = 13,54$ euros por acción.

En cuanto a los saldos que arrojan las otras cuentas relacionadas, deben presentar un importe conforme con los cálculos anteriores:

Extracto del Libro Mayor. Cuenta 1330, «Ajustes por valoración de A.F.D.V. Acciones BBK»					
Fechas	Concepto	Debe	Haber	Saldo	D / H
31-12-X1	Ajuste s/ cotización al cierre		3.010	3.010	H
1-9-X2	Ajuste s/ cotización preampliación		3.500	6.510	H

Extracto del Libro Mayor. Cuenta 4790, «Pasivos por diferencias temporarias imponibles. Acciones BBK»					
Fechas	Concepto	Debe	Haber	Saldo	D / H
31-12-X1	Ajuste s/ cotización al cierre		1.290	1.290	H
1-9-X2	Ajuste s/ cotización preampliación		1.500	2.790	H

Saldo de la cuenta 5400	85.120
– Saldo de la cuenta 1330.....	(6.510)
– Saldo de la cuenta 47903.....	(2.790)
Coste de las acciones	75.820

Como era de esperar, ya que si se descuentan de la cuenta 5400 las plusvalías no realizadas, debe quedar el coste de las acciones adquiridas.

31 de diciembre de X2

Por el cambio en la cotización al cierre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5400	A.F.D.V. Acciones BBK (5.600 × 16,50 – 85.120)	7.280	
9000	Beneficios en A.F.D.V.		7.280

Y por el efecto impositivo asociado a la plusvalía anterior:

Código	Cuenta	Debe	Haber
83013	Impuesto diferido en A.F.D.V.	2.184	
47903	Pasivos por diferencias temporarias imponibles. Acciones BBK		2.184

Por el cierre de las cuentas de los grupos 8 y 9 utilizadas en el ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
9000	Beneficios en A.F.D.V.	12.280	
83013	Impuesto diferido en A.F.D.V.		3.684
1330	Ajustes por valoración de A.F.D.V – Acciones BBK		8.596

Ejercicio X3

15 de enero de X3

El juego de asientos que se puede realizar por la venta no es único, ya que se puede contabilizar en un asiento o en varios, actualizar o no toda la cartera previamente (no solo los títulos vendidos) a la cotización de venta, etc., pero en cualquier caso el resultado final obtenido debe ser el mismo, pues no se trata de distintos criterios sino de distinto juego de asientos. Los asientos que aquí se van a presentar se apoyan en los siguientes planteamientos:

1. El resultado obtenido en la venta *es una cifra única que se refleja en un momento único*. No hay beneficios intermedios ni por etapas, ni en el ejercicio X1 ni en el X2, pues las plusvalías registradas en dichos ejercicios son resultados reconocidos en el patrimonio neto pero *no son resultados realizados*. En este caso, solo se reconocen en el resultado del ejercicio cuando se venden los títulos.
2. Y en cuanto a esta cifra única para el resultado, una vez realizado mediante la venta, se obtendrá por diferencia entre el coste medio ponderado de los títulos que se venden y su precio de venta neto:
 - Coste medio ponderado del título: 13,54.
 - Precio de venta menos gastos: $18 \times 0,99 = 17,82$.
 - Beneficio por título vendido: 4,28.
 - Beneficio total: $4,28 \times 2.000 = 8.560$.

De acuerdo con lo anterior, realizaremos la contabilización en dos fases:

- 1.ª Para dejar los títulos vendidos por su coste original, cancelando las plusvalías intermedias no realizadas hasta ahora ($16,50 - 13,54 = 2,96$ por título $\times 2.000$ títulos = 5.920).

Código	Cuenta	Debe	Haber
8020	Transferencia de beneficios en activos financieros	5.920	
5400	A.F.D.V. Acciones BBK		5.920

Y por la transferencia del efecto impositivo (ya que figurará en la liquidación corriente):

Código	Cuenta	Debe	Haber
47903	Pasivos por diferencias temporarias imponibles. Acciones BBK	1.776	
83013	Impuesto diferido en A.F.D.V.		1.776

- 2.^a Una vez valorados los títulos por su coste medio, se dan de baja por este, reconociendo el beneficio total mediante un único abono en la cuenta de ingresos correspondiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57-	Tesorería ($2.000 \times 17,82$)	35.640	
5400	A.F.D.V. Acciones BBK ($2.000 \times 13,54$)		27.080
7663	Beneficios en participaciones – Acciones BBK		8.560

31 de diciembre de X3

Por el cambio en su cotización al cierre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5400	A.F.D.V. Acciones BBK [$3.600 \times (17,50 - 16,50)$]	3.600	
9000	Beneficios en A.F.D.V.		3.600

Y por el efecto impositivo diferido asociado a la plusvalía anterior:

Código	Cuenta	Debe	Haber
83013	Impuesto diferido en A.F.D.V.	1.080	
4790	Pasivos por diferencias temporarias imponibles. Acciones BBK		1.080

Por el cierre de las cuentas de los grupos 8 y 9 utilizadas en el ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
9000	Beneficios en A.F.D.V.	3.600	
83013	Impuesto diferido en A.F.D.V.	696	
1330	Ajustes por valoración de A.F.D.V – Acciones BBK	1.624	
8020	Transferencia de beneficios en activos financieros		5.920

En este momento, a efectos de comprobación, las cuentas presentan los saldos siguientes:

Saldo de la cuenta 5400	63.000
– Saldo de la cuenta 1330.....	(9.982)
– Saldo de la cuenta 47903.....	(4.278)
= Coste de las acciones	48.740

Valor contable medio de la acción = $63.000 / 3.600 = 17,5$ euros = cotización al cierre de X3.

Coste medio ponderado de la acción = $48.740 / 3.600 = 13,54$ euros, como era de esperar, ya que debe permanecer sin cambios mientras no se adquieran más títulos a otro precio ya que las ventas no modifican el coste medio.

En cuanto a las cuentas del grupo 7 utilizadas, se saldarán, en sus respectivos ejercicios, contra la cuenta 129, «Resultado del ejercicio», de la forma habitual.

7. PASIVOS FINANCIEROS

Normativa aplicada

PGC: NRV 9.^a, epígrafe 3.1.

Cálculos justificativos y contabilización

Se trata de un préstamo a dos años, con interés revisable, reembolsable mediante dos anualidades constantes (sistema francés).

Conviene precisar que las anualidades son constantes provisionalmente, únicamente a efectos de su cálculo periódico, porque cada año, si varía el tipo de interés, habrá que recalcularlas y se mantendrán constantes solo hasta que el tipo de interés cambie de nuevo. Por otra parte, al haber gastos iniciales, el tipo de interés efectivo será superior al nominal. En el origen de la operación, el interés efectivo se obtiene de la ecuación de equivalencia financiera:

$$60.000 - 1.800 = 32.039,85 x + 32.039,85 x^2, \text{ donde } x = (1 + i_e)^{-1}.$$

Se trata de una sencilla ecuación cuadrática, con 2 raíces reales, de las cuales desechamos la negativa y, resolviéndola, obtenemos finalmente $x = 0,937528$ y de aquí $i_e = 6,6634353$ por 100. Este interés es aplicable al primer año. Después habrá que recalcularlo, tal y como se ha comentado, pues el euribor cambia.

Con este tipo de interés, el valor actual de las cuotas es:

$$32.039,85 \times 1,066634353^{-1} = 30.038,27 \rightarrow \text{valor actual financiación utilizada a corto plazo.}$$

$$32.039,85 \times 1,066634353^{-2} = 28.161,73 \rightarrow \text{valor actual financiación utilizada a largo plazo.}$$

$$\text{Total financiación utilizada: } 30.038,27 + 28.161,73 = 58.200 (= 60.000 - 1.800).$$

Hay que tener en cuenta que, aunque el enunciado proporciona las cuotas para los dos años, *en la realidad la única que se conoce en el origen es la primera de ellas*, que se habrá calculado con los datos iniciales (interés del $4 + 0,5 = 4,5\%$).

El cuadro del préstamo, según la entidad financiera, en el origen de la operación, es:

Año	Cuota	Interés (4,5%)	Amortización	Saldo
Origen	–	–	–	60.000,00
X1	32.039,85	2.700,00	29.339,85	30.660,15
X2	32.039,85	1.379,71	30.660,15	0,00

Ejercicio X1

1 de enero de X1

Por la concesión del préstamo, descontados los gastos iniciales del 3 por 100:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57–	Tesorería ($0,97 \times 60.000$)	58.200,00	
5200	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		30.038,27
1700	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		28.161,73

31 de diciembre de X1

Por la carga financiera devengada, de acuerdo con el tipo de interés efectivo para el primer año:

$$30.038,27 \times 0,066634353 = 2.001,58 \rightarrow \text{devengada por la deuda a corto plazo.}$$

$$28.161,73 \times 0,066634353 = 1.876,54 \rightarrow \text{devengada por la deuda a largo plazo.}$$

$$\text{Total carga financiera devengada} = 3.878,12.$$

Intereses a pagar en la cuota de diciembre: $60.000 \times 4,5\% = 2.700$

Intereses devengados y no pagados (se acumulan al principal pendiente del préstamo):
 $3.878,12 - 2.700 = 1.178,12$.

Puesto que el tipo de interés efectivo es único, la carga financiera que con él se devenga también es única y no tiene sentido separarla en dos cuentas de gastos («intereses de deudas» y «otros gastos financieros», o intereses «explícitos» e «implícitos», como se les denomina habitualmente).

Toda la carga financiera se puede considerar como carga financiera generada por la deuda a largo plazo. Otra cuestión es que sea aconsejable separarla contablemente a efectos de la elaboración del estado de flujos de efectivo, ya que, a efectos de dicho estado, la carga financiera que se acumula al principal debe ser ajustada pues no supone en el ejercicio actual pago alguno.

Código	Cuenta	Debe	Haber
6620	Intereses de deudas a largo plazo	2.700,00	
6621	Intereses de deudas a largo plazo acumulados al principal	1.178,12	
5200	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		2.001,58
1700	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		1.876,54

Y por el pago de la primera cuota:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5200	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	32.039,85	
57–	Tesorería		32.039,85

Y por la reclasificación de la segunda cuota:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1700	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	30.038,27	
5200	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		30.038,27

Al final del año, el tipo de interés se revisa y cambia a $3,75 + 0,50 = 4,25\%$, por lo cual hay que volver a calcular el tipo de interés efectivo, aunque en este caso es sencillo, pues solo falta un año. La cuota no hay que calcularla de nuevo pues ya la facilita el enunciado.

Equivalencia financiera al principio del año 2.º:

Financiación utilizada = valor actual de las cuotas pendientes al tipo de interés efectivo.

Financiación utilizada: $58.200 + 3.878,12 - 32.039,85 = 30.038,27$.

$30.038,27 = 31.963,20 (1 + i_e)^{-1}$, y de aquí, $i_e = 6,4082585\%$.

Ejercicio X2

El cuadro del préstamo, según la entidad financiera, para el segundo año es:

Año	Cuota	Interés (4,25%)	Amortización	Saldo
X1	32.039,85	2.700,00	29.339,85	30.660,15
X2	31.963,20	1.303,05	30.660,15	0,00

31 de diciembre de X2

Por los intereses devengados:

$$30.038,27 \times 0,064082585 = 1.924,93 \rightarrow \text{devengados por la deuda a corto plazo.}$$

$$\text{Total intereses devengados} = 1.924,93.$$

$$\text{Intereses a pagar} = 30.660,15 \times 4,25\% = 1.303,05.$$

Intereses devengados y no pagados (se acumulan al principal pendiente del préstamo):
 $1.924,93 - 1.303,05 = 621,88.$

Código	Cuenta	Debe	Haber
6620	Intereses de deudas a largo plazo	1.303,05	
6621	Intereses de deudas a largo plazo acumulados al principal	621,88	
5200	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		1.924,93

Y por el pago de esta segunda y última cuota:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5200	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	31.963,20	
57-	Tesorería		31.963,20

Puede comprobarse que tras este último asiento todas las cuentas relativas al préstamo han quedado saldadas y que los intereses acumulados al principal suman $621,88 + 1.178,12 = 1.800$, que es el importe de los gastos iniciales.

En cuanto a las cuentas del grupo 6 utilizadas, se saldarán, en sus respectivos ejercicios, contra la cuenta 129, «Resultado del ejercicio», de la forma habitual.

8. OPERACIONES COMERCIALES

Normativa aplicada

PGC: NRV 9.^a, epígrafe 2.1, y NRV 14.^a, epígrafes 1 y 2.

Cálculos justificativos y contabilización

Las facturas de las dos operaciones comerciales, antes del recargo por intereses, son las siguientes:

Factura de compra		Factura de venta	
Mercancías	200.000	Mercancías	150.000
-5% descuento	(10.000)	-1% descuento	(1.500)
Base imponible	190.000	Base imponible	148.500
IVA 18	34.200	IVA 18	26.730
Total antes de intereses	224.200	Total antes de intereses	175.230
Intereses 6%, 24 meses	27.711	Intereses 5%, 18 meses	13.305
Total a pagar	251.911	Total a cobrar	188.535

En ambas facturas, en la base imponible del IVA no se incluyen los intereses, pues se devengan después de efectuada la prestación (la puesta a disposición de las mercancías en este caso). Otro tema es sobre qué importe hay que calcular los intereses. Estos se han calculado sobre la factura sin intereses pero con el IVA incluido, ya que se aplaza (o dicho de otra forma, se financia) todo el importe que de otra forma se hubiera pagado al contado y ese importe incluye el IVA. Es decir, que en este caso los intereses no forman parte de la base imponible del IVA, pero el IVA sí forma parte de la base de cálculo de los intereses.

Factura de compra, a 24 meses

Calcularemos en primer lugar los intereses devengados (redondeados) en cada ejercicio.

Ejercicio	Intereses devengados
X1: 3 meses	$224.200 \times [1,06^{3/12} - 1] = 3.290$
X2: 12 meses	$(224.200 + 3.290) \times 0,06 = 13.649$
X3: 9 meses	$(224.200 + 3.290 + 13.649) \times [1,06^{9/12} - 1] = 10.772$
Total: 24 meses	Total intereses acumulados: 27.711

Total montante al vencimiento: $224.200 + 27.711 = 251.911$.

Comprobación: $224.200 \times 1,06^2 = 251.911$.

En cuanto a la contabilización para toda la duración de la operación, lo más práctico, al ser los asientos repetitivos, es disponerlos en forma de tabla:

	Ejercicio X1		Ejercicio X2		Ejercicio X3	
	Debe	Haber	Debe	Haber	Debe	Haber
Venta (1-10-X1)						
Compras de mercaderías (6000)	190.000		–		–	
Hacienda Pública, IVA soportado (4720)	34.200		–		–	
Efectos comerciales a pagar a largo plazo (4510)		224.200		–		–
Devengo de intereses al cierre del ejercicio						
Intereses de deudas comerciales (6624)	3.290		13.649		10.772	
Efectos comerciales a pagar a largo plazo (4510)		3.290		13.649		10.772
Reclasificación de la deuda al cierre						
Efectos comerciales a pagar a largo plazo (4510)	–		241.139		–	
Efectos comerciales a pagar (4010)		–		241.139		–
Cobro al vencimiento (1-10-X3)						
Efectos comerciales a pagar (4010)	–		–		251.911	
Tesorería (57–)		–		–		251.911

Factura de venta, a 18 meses

A continuación se presentan los cálculos para determinar los intereses que figuran en la contabilización posterior:

Ejercicio	Intereses devengados
X1: 2 meses	$175.230 \times [1,05^{2/12} - 1] = 1.431$
X2: 12 meses	$(175.230 + 1.431) \times 0,05 = 8.833$
X3: 4 meses	$(175.230 + 1.431 + 8.833) \times [1,05^{4/12} - 1] = 3.041$
Total: 18 meses	Total intereses acumulados: 13.305

Total montante al vencimiento: $175.230 + 13.305 = 188.535$.

Comprobación: $224.200 \times 1,05^{1,5} = 188.535$.

En cuanto a la contabilización, también en forma de tabla:

	Ejercicio X1		Ejercicio X2		Ejercicio X3	
	Debe	Haber	Debe	Haber	Debe	Haber
Venta (1-11-X1)						
Clientes a largo plazo (4530)	175.230		–		–	
Hacienda Pública, IVA repercutido (4770)		26.730		–		–
Venta de mercaderías (7000)		148.500		–		–
Devengo de intereses al cierre del ejercicio						
Clientes a largo plazo (4530)	1.431		8.833		3.041	
Intereses de créditos comerciales (7624)		1.431		8.833		3.041
Reclasificación del crédito al cierre						
Clientes (4300)	–		185.494		–	
Clientes a largo plazo (4530)		–		185.494		–
Cobro al vencimiento (1-5-X3)						
Tesorería (57–)	–		–		188.535	
Clientes (4300)		–		–		188.535

En cuanto a las cuentas de los grupos 6 y 7 utilizadas, se saldarán, en sus respectivos ejercicios, contra la cuenta 129, «Resultado del ejercicio», de la forma habitual.

9. OPERACIONES DE *FACTORING*

Normativa aplicada

PGC: NRV 9.^a, epígrafe 2.9.

Consulta ICAC: BOICAC 75 (9/2008).

Cálculos justificativos y contabilización

Por la venta de mercancías el 1 de agosto de 2010:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4300	Clientes	23.600,00	
4770	Hacienda Pública, IVA repercutido		3.600,00
.../...			

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
7000	Ventas de mercaderías		20.000,00

Por la cesión (condicionada al buen fin de la operación, al tratarse de *factoring* con recurso), reclasificando primero el importe cedido:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4320	Clientes, operaciones de <i>factoring</i>	23.600,00	
4300	Clientes		23.600,00

Y por el importe líquido recibido (el IVA se ha aplicado únicamente sobre la comisión):

$$23.600 [1 - 0,01 - (0,04 \times 90/360)] - (0,18 \times 0,01 \times 23.600) = 23.085,52.$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
57-	Tesorería	23.085,52	
4720	Hacienda Pública, IVA soportado	42,48	
6657	Intereses por operaciones de <i>factoring</i>	472,00	
5209	Deudas por operaciones de <i>factoring</i>		23.600,00

Tanto los intereses como la comisión se han considerado como gastos financieros.

Y una vez que el cliente paga a la empresa de *factoring*:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5209	Deudas por operaciones de <i>factoring</i>	23.600,00	
4320	Clientes, operaciones de <i>factoring</i>		23.600,00

La contabilización es similar, como puede apreciarse, al tradicional descuento de papel en los bancos. En cuanto a la cuenta del grupo 6 utilizada, se saldará contra la cuenta 129, «Resultado del ejercicio», de la forma habitual.

10. SUBVENCIONES E INSTRUMENTOS FINANCIEROS

Normativa aplicada

PGC: NRV 18.^a, epígrafe 2.

Consultas vinculantes a la DGT: V1626/2009 y V1863/2009.

Cálculos justificativos y contabilización

Estas aportaciones de socios, de acuerdo con la NRV18.^a, no tienen carácter de ingreso contable, ni corriente ni de patrimonio neto (ya que si se incluyen en una cuenta de patrimonio neto acabarán traspasándose a la cuenta de resultados del ejercicio).

En cuanto a la incidencia fiscal, tampoco suponen ingreso, por lo cual no hay que reflejar ningún ajuste por impuesto diferido.

1 de septiembre de 2010

Por la aportación de la subvención de los socios, suponemos que en efectivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57-	Tesorería	15.000	
1180	Aportaciones de socios		15.000

30 de septiembre de 2010

Por la adquisición de la instalación incluyendo el valor actualizado de la provisión, $800 \times (1,04)^{-5} = 658$, que se añade como mayor coste de adquisición:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2120	Instalaciones técnicas	20.658	
1432	Provisión por desmantelamiento de instalaciones técnicas		658
57-	Tesorería		20.000

Por la subrogación por parte de los socios en el préstamo que tiene concedido la sociedad «XYZ» (incluimos los intereses acumulados de un año, que los suponemos ya previamente contabilizados y no pagados, $10.000 \times 6\% = 600$).

Código	Cuenta	Debe	Haber
5200	Préstamos a corto plazo de entidades de crédito	10.000	
5270	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	600	
1180	Aportaciones de socios		10.600

31 de diciembre de 2010

La amortización anual es: $20.658 / 5 \times (3 / 12) \text{ meses} = 1.033$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
6812	Amortización de instalaciones técnicas	1.033	
2812	Amortización acumulada de instalaciones técnicas		1.033

Y por la actualización financiera de la provisión: $658 \times [(1,04^{3/12} - 1)] = 6$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
6603	Gastos financieros actualización provisión de desmantelamiento	6	
1432	Provisión por desmantelamiento de instalaciones técnicas		6

No procede reflejar devengo de intereses por el préstamo subrogado, ya que los socios han condonado la deuda a la sociedad con fecha 30 de septiembre.

En cuanto a las cuentas del grupo 6 utilizadas, se saldarán contra la cuenta 129, «Resultado del ejercicio», de la forma habitual.

11. IVA Y REGLA DE LA PRORRATA

Normativa aplicada

PGC: NRV 12.^a.

Ley 37/1992, del IVA, artículos 106 y 107.

Cálculos justificativos y contabilización

La prorrata *provisional* para 2010 se calcula a partir de los datos de 2009:

$$\text{Prorrata 2010} = \frac{\text{Operaciones con derecho a deducción en 2009}}{\text{Operaciones totales en 2009}} = \frac{80}{200} \times 100 = 40\%$$

Este será el porcentaje de IVA soportado deducible durante 2010. Se trata, en definitiva, de deducir el IVA soportado en la misma proporción con la que se factura con IVA repercutido.

A fin de año, se calcula la prorrata *definitiva*:

$$\text{Prorrata 2010} = \frac{\text{Operaciones con derecho a deducción en 2010}}{\text{Operaciones totales en 2010}} = \frac{90}{110 + 90} \times 100 = 45\%$$

Regularización del IVA de las operaciones corrientes mixtas (a las que se les ha aplicado la prorrata provisional:

- IVA deducible según prorrata definitiva: 45% de 18% de $94.000 = 7.614$.
- IVA deducido según prorrata provisional: 40% del 18% de $94.000 = 6.768$.
- Diferencia a regularizar = 846 .

Código	Cuenta	Debe	Haber
4720	Hacienda Pública, IVA soportado	846	
6391	Ajustes positivos en IVA de operaciones corrientes		846

Y en cuanto al IVA de inversiones:

- IVA deducible según prorrata definitiva: 45% de 18% de $10.000 = 810$.
- IVA deducido según prorrata provisional: 40% del 18% de $10.000 = 720$.
- Diferencia a regularizar = 90 .

Código	Cuenta	Debe	Haber
4720	Hacienda Pública, IVA soportado	90	
6392	Ajustes positivos en IVA de inversiones		90

A continuación se presentan los asientos relativos al IVA para 2010. En la liquidación del último trimestre ya se han incluido los ajustes anteriores:

	Trimestre 1.º		Trimestre 2.º		Trimestre 3.º		Trimestre 4.º	
	Debe	Haber	Debe	Haber	Debe	Haber	Debe	Haber
Ingresos por servicios prestados								
(4300) Clientes	59.500		43.600		55.400		57.700	
(7050) Ingresos por asesoría fiscal		25.000		20.000		30.000		15.000
(7051) Ingresos de seguros		30.000		20.000		20.000		40.000
(4770) Hacienda Pública, IVA repercutido		4.500		3.600		5.400		2.700
Gastos sin derecho a deducción								
(6-) Gastos	14.160		17.700		14.160		17.700	
(4000 / 4100) Proveedores / Acreedores		14.160		17.700		14.160		17.700
Gastos con derecho a deducción								
(6-) Gastos	9.000		8.000		12.000		6.000	
.../...								

	Trimestre 1.º		Trimestre 2.º		Trimestre 3.º		Trimestre 4.º	
	Debe	Haber	Debe	Haber	Debe	Haber	Debe	Haber
.../...								
(4720) Hacienda Pública, IVA soportado	1.620		1.440		2.160		1.080	
(4000) Proveedores		10.620		9.440		14.160		7.080
Gastos mixtos (deducible el 40%)								
(6-) Gastos	22.160		26.592		33.240		22.160	
(4720) Hacienda Pública, IVA soportado	1.440		1.728		2.160		1.440	
(4000) Proveedores		23.600		28.320		35.400		23.600
Inversiones								
(2170) Centralita informática	-		-		11.080		-	
(4720) Hacienda Pública, IVA soportado	-		-		720		-	
(1730 / 5230) Proveedores de inmovilizado		-		-		11.800		-
Liquidación trimestral del IVA (tras ajustes)								
(4770) Hacienda Pública, IVA repercutido	4.500		3.600		5.400		2.700	
(4700) Hacienda Pública, deudora por IVA		-		-		-	756	
(4720) Hacienda Pública, IVA soportado		3.060		3.168		4.320		3.456
(4750) Hacienda Pública, acreedora por IVA		1.440		432		1.080		-
Ingreso del IVA en el trimestre siguiente								
(4750) Hacienda Pública, acreedora por IVA	-		1.440		432		1.080	
(57-) Tesorería		-		1.440		432		1.080
Regularización del IVA corriente								
(4720) Hacienda Pública, IVA soportado	-		-		-		846	
(6391) Ajustes positivos. IVA corriente		-		-		-		846
Regularización del IVA de inversiones								
(4720) Hacienda Pública, IVA soportado	-		-		-		90	
(6392) Ajustes positivos. IVA de inversiones		-		-		-		90

12. IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

Normativa aplicada

PGC: NRV 13.ª.

Memoria, epígrafe 12.

1. Diferencias temporarias

De acuerdo con los apartados del enunciado, tendremos:

- a) No surge diferencia temporaria ya que no tiene repercusión fiscal futura. Es una cantidad no deducible que se incluye únicamente en la liquidación del impuesto corriente de 2010.
- b) No surge diferencia temporaria, pero se cancela (previsiblemente) una diferencia temporaria surgida en el año anterior. El ajuste por deterioro del crédito comercial es deducible sujeto a condiciones. Esto puede dar lugar a una diferencia que, además, puede ser temporal si depende del transcurso del tiempo. Si se supone que la empresa contabilizó un activo el año 2009, este año, dicho activo (en cuenta 4740), se cancelará.
- c) Sí surge diferencia temporaria. La subvención de capital supone un abono en el patrimonio neto por su importe neto de impuestos, llevando el importe del impuesto a la cuenta de pasivo 479, por lo cual sí que surge una diferencia temporaria, que se irá compensando conforme se amortice, deteriore o dé de baja el bien subvencionado.
- d) También aquí surge diferencia temporaria, pero no temporal, pues la diferente valoración contable y fiscal no se compensa con el transcurso del tiempo. Se trata de dos valoraciones distintas y de amortizaciones a calcular sobre diferentes bases. La diferente valoración contable (30.000, pues al ser permuta no comercial no se registra beneficio en la operación) y fiscal (50.000, ya que se valora a valor de mercado) de la permuta, supone una diferencia temporaria. Dicha diferencia genera (bajo condiciones) un activo (cuenta 4740) que se irá cancelando conforme el elemento se vaya amortizando, ya que la amortización contable se calculará sobre 30.000 y la fiscal sobre 50.000.

2. Contabilización del impuesto sobre el beneficio correspondiente a 2010

Distinguiremos en la contabilización el impuesto corriente por una parte y el impuesto diferido por otra.

a) *Impuesto corriente*

El impuesto corriente se corresponde con la cuota líquida que arroja la liquidación fiscal del ejercicio y es una cifra *calculada exclusivamente con criterios fiscales, no contables*.

La liquidación fiscal correspondiente al ejercicio 2010 es la siguiente:

Beneficio antes de impuestos	354.000
+ Sanción, no deducible	3.000

– Deterioro de crédito, deducible	(3.000)
+ Resultado permuta (renta fiscal)	20.000
– Diferencia en amortización furgoneta	(4.000)
Base imponible previa	370.000
Compensación crédito fiscal (1.200 / 0,30)	(4.000)
Base imponible	366.000
Cuota íntegra (30%)	109.800
– Deducción por creación de empleo	(4.000)
Cuota líquida	105.800
– Retenciones y pagos a cuenta	(25.000)
Cuota diferencial (a ingresar)	80.800

De acuerdo con la liquidación anterior, los pagos a cuenta efectuados y el pasivo por impuesto corriente que surge por la cuota a ingresar, tendremos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	105.800	
4730	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		25.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		80.800

b) *Impuesto diferido*

En cuanto al impuesto diferido, este surge con el objetivo de devengar los efectos fiscales futuros que se originan o causan en el ejercicio corriente, debidos generalmente a circunstancias ya acaecidas pero con previsible repercusión fiscal futura. Estos efectos fiscales futuros pueden dar lugar al registro de activos (menor carga fiscal probable futura) o pasivos (mayor carga futura previsible). En los activos debe ser probable su recuperación futura, no así en los pasivos (asimetría, por el criterio de prudencia).

El enfoque actual para el cálculo de estos activos y pasivos es el del balance, no el de la cuenta de resultados, y se obtienen por diferencia (en el caso de haberla) entre la valoración contable y la fiscal que se puede presentar en determinados elementos patrimoniales.

En la tabla siguiente se presentan los cálculos:

Concepto	Valor en libros	Valor fiscal	Diferencia	Contabilización
Furgoneta (adquisición)	30.000	50.000	20.000	Surge un activo por el 30% de 20.000
Furgoneta (amortización)	24.000	40.000	16.000	Se cancela parcialmente el activo por el 30% de 4.000
Cientes (*)	$3.000 - 3.000 = 0$	0	0	Se cancela totalmente el activo registrado el año anterior por el 30% de 3.000
(*) Obsérvese que, aunque se debe llegar al mismo resultado, el ajuste por deterioro no es un pasivo, sino una cuenta compensadora de la de clientes, que es de activo, por lo cual es el valor contable de esta el que se ha analizado a efectos de poner de manifiesto posibles diferencias entre la valoración contable y la fiscal.				

Por otra parte, también se puede detallar más el análisis, distinguiendo por una parte los efectos fiscales futuros que surgen en el ejercicio y por otra los efectos fiscales devengados en ejercicios pasados (o en el propio ejercicio, antes del cierre) que revierten en el actual y que, por tanto, se compensan, total o parcialmente, en la liquidación que determina el cálculo del impuesto corriente.

b.1) Repercusión fiscal futura con origen en el ejercicio actual

Por la diferencia que surge en la permuta (este asiento se podría haber hecho en enero de 2010, al adquirir la furgoneta):

Código	Cuenta	Debe	Haber
47401	Activos por diferencias temporarias deducibles – Furgoneta	6.000	
6301	Impuesto diferido (30% de 50.000 – 30.000)		6.000

Y en cuanto a la diferencia surgida en la subvención de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
83014	Impuesto diferido (30% de 10.000)	3.000	
47904	Pasivos por diferencias temporarias. Subvención de maquinaria		3.000

b.2) Repercusión fiscal devengada anteriormente y que figura compensada en la liquidación del impuesto corriente

El ajuste por deterioro no fue deducible en el ejercicio anterior y sí en este. El activo surgido, que lo suponemos contabilizado, debe saldarse ahora, pues el probable ahorro futuro de impuestos ya se ha producido, minorando el impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido (30% de 3.000)	900	
47400	Activos por diferencias temporarias deducibles – Deterioro		900

Y por la reversión relativa a la diferencia de amortización de la furgoneta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido [30% de (10.000 – 6.000)]	1.200	
47401	Activos por diferencias temporarias deducibles – Furgoneta		1.200

Y por el traspaso de la subvención de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
47904	Pasivos por diferencias temporarias. Subvención de maquinaria	600	
83014	Impuesto diferido (30% de 10.000 / 5)		600

Este último apunte es el complementario de un ingreso contable (cuenta 746) y fiscal, que vendrá incluido en el resultado antes de impuestos y habrá sido gravado e incluido en la cuenta 6300.

c) Resultado después de impuestos del ejercicio XI

Se calcula simplemente teniendo en cuenta que, en este caso, es:

Resultado después de impuestos = resultado antes de impuestos $\pm$ saldo de las cuentas 6300 y 6301 = 354.000 – 105.800 + (6.000 – 2.100) = 252.100.

Los ajustes relativos a la subvención no afectan al resultado del ejercicio, pues tienen reflejo en el patrimonio neto a través de las cuentas del subgrupo 83.

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

CONTABILIDAD DE SOCIEDADES

ENUNCIADO

1. ACCIONISTAS MOROSOS

La sociedad «XYZ» presenta los siguientes saldos el día 1 de enero de 2010:

- (100) Capital social: 60.000 acciones de 10 euros de valor nominal.
- (111) Prima de emisión de acciones: 60.000 euros.
- (112) Reserva legal: 80.000 euros.
- (117) Reserva voluntaria: 60.000 euros.
- (129) Resultado del ejercicio 2009: 40.000 euros.

Durante el ejercicio 2010 se realizan las siguientes operaciones:

1. La sociedad lleva a cabo una ampliación de capital de una acción nueva por cada tres antiguas, el día 2 de enero, de igual valor nominal a las existentes y con un valor de emisión igual al valor teórico de las actuales, deducido del balance de situación a dicha fecha. Todas ellas son acciones ordinarias. La ampliación es realizada ante notario el día 2 de enero de 2010.

La ampliación es suscrita en su totalidad y desembolsada el día 2 de febrero según se indica:

a) El señor A, que ha suscrito 5.000 acciones, aporta un edificio valorado en 50.000 euros (el 20% corresponde al valor del solar); el resto lo entregará en el plazo de un año aportando un terreno anexo a la finca anterior; b) El señor B ha suscrito 3.000 acciones y aporta un elemento de transporte valorado en 42.000 euros; c) El resto son aportaciones dinerarias y entregan en dicho momento el mínimo exigido por la ley.

La ampliación es inscrita en el Registro Mercantil con fecha 14 de febrero.

2. El día 1 de abril de 2010 la sociedad «XYZ» exige a sus accionistas un dividendo pasivo del 25 por 100.

El día 5 de abril los accionistas pagan el importe correspondiente al dividendo pasivo, a excepción de dos accionistas. El primero de ellos, el señor X, posee 2.000 acciones y el segundo, el señor Y, posee 6.000 acciones.

3. El día 2 de mayo la sociedad encarga el cobro del importe correspondiente al señor X a una empresa especializada, más una cantidad de 100 euros correspondiente a los intereses. La empresa consigue que «XYZ» cobre el importe y le carga 300 euros por la gestión realizada.
4. La sociedad decide anular las acciones del señor Y, procediendo a emitir en su lugar unos duplicados, por lo que incurre en unos gastos de 500 euros.

El día 30 de mayo la sociedad logra vender la mitad de los títulos del señor Y al 120 por 100 de su valor nominal, equiparándose el nuevo accionista en su desembolso al resto.

«XYZ» liquida su relación con el señor Y según lo previsto en la normativa mercantil el día 30 de mayo, cargando 300 euros en concepto de daños y perjuicios y aplicando un interés del 6 por 100 anual.

5. El día 1 de septiembre la sociedad decide amortizar la mitad de los títulos del señor Y que no ha conseguido vender, con la consiguiente reducción de capital.
6. El día 1 de octubre realiza una ampliación de capital emitiendo 20.000 acciones sin voto de 5 euros de valor nominal, consideradas íntegramente como pasivos financieros a largo plazo por sus características. Las acciones se emiten al 110 por 100 de su valor nominal y se desembolsan según se indica: el socio D, que ha adquirido 2.000 acciones, aportará un terreno dentro de tres meses y el resto se desembolsan en su totalidad en ese momento.

La ampliación se inscribe en el Registro Mercantil el día 24 de octubre.

SE PIDE:

Contabilizar las operaciones correspondientes al ejercicio 2010 derivadas de la información anterior.

2. COMBINACIONES DE NEGOCIOS: ESCISIÓN DE UNA SOCIEDAD

La Junta General de Accionistas de la empresa «BOLI, SA» ha acordado llevar a cabo la escisión del 50 por 100 de su patrimonio, que será transmitido a la sociedad «LÁPIZ, SA». En concreto, va a transferirle la mitad de las instalaciones técnicas y la mitad de los activos corrientes, los cuales llevan asociados la mitad del total de los pasivos. También transfiere las 2.000 acciones que tiene de la sociedad «LÁPIZ, SA» recogidas en participaciones en instrumentos de patrimonio neto (total del importe de inversiones financieras a largo plazo). Dichas acciones fueron adquiridas en su momento por su valor teórico sin que se haya satisfecho cantidad alguna en concepto de fondo de comercio.

Se considera que dichos activos y pasivos forman una unidad económica y la escisión se hará efectiva con fecha 31 de diciembre de 2010.

Los balances de ambas sociedades en ese momento son los siguientes:

	«BOLI, SA»	«LÁPIZ, SA»
Maquinaria	40.000	380.000
Instalaciones técnicas	100.000	195.000
Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	40.000	–
Existencias	2.000	65.000
Deudores	5.000	70.000
Tesorería	3.000	15.000
Deudas a largo plazo	76.000	90.000
Acreedores	14.000	50.000
Capital social	60.000	300.000
Reservas	40.000	285.000

Información complementaria:

- El capital social de «LÁPIZ, SA» y de «BOLI, SA» está dividido en acciones de 10 euros de valor nominal.
- Para llevar a cabo la escisión, se considera que el valor razonable de las instalaciones técnicas de «BOLI» traspasadas a «LÁPIZ» es de 53.000 euros, y el de las instalaciones de «LÁPIZ», de 210.000 euros. El resto de activos y pasivos mantienen su valor contable.

- c) El valor razonable asignado al patrimonio de la sociedad «LÁPIZ, SA», a efectos de determinar la relación de canje en la escisión, es de 600.000 euros, debido a la valoración de las instalaciones técnicas por su valor razonable.
- d) El valor razonable asignado al patrimonio escindido de la sociedad «BOLI, SA» para determinar la relación de canje y acciones a entregar es de 90.000 euros, parte de los cuales se pueden atribuir a la valoración por el valor razonable de las instalaciones técnicas.
- e) El tipo impositivo es del 30 por 100 y la sociedad ha optado por el régimen fiscal especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, recogido en la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

SE PIDE:

1. Calcular la relación de canje de las acciones de ambas sociedades.
2. Calcular el número de acciones a emitir por «LÁPIZ, SA», teniendo en cuenta que a los partícipes de «BOLI, SA» se les entregarán las acciones propias de «LÁPIZ, SA» y si fuese necesario se emitirán nuevas acciones de igual valor nominal a las existentes.
3. Determinar, en su caso, el valor del fondo de comercio correspondiente a la combinación de negocios.
4. Registro de las operaciones en la contabilidad de ambas sociedades el día 31 de diciembre de 2010.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 2

1. ACCIONISTAS MOROSOS

Normativa aplicada

Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (RDLeg. 1/2010, de 2 de julio), artículos 82, 83, 84, 98, 296, 298, 299 y 300.

PGC: NRV 9.^a, epígrafe 4.º.

Cálculos justificativos y contabilización

Ejercicio 2010

Patrimonio neto al 1 de enero de 2010:

Capital social	600.000
Prima de emisión	60.000
Reserva legal	80.000
Reserva voluntaria	60.000
Resultado del ejercicio ⁵	40.000
Total	840.000
Número de acciones en circulación	60.000
Valor en libros de la acción.....	14,00

El valor teórico o en libros de cada acción se obtiene en este caso dividiendo el patrimonio neto entre el número de acciones porque todas las acciones tienen el mismo valor nominal.

2 de enero de 2010

Por la ampliación de capital, pendiente de inscripción en el Registro Mercantil:

$$(60.000 \text{ acciones} \times 1/3 = 20.000 \text{ acciones nuevas} \times 14 = 280.000)$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
1900	Acciones emitidas ($60.000 \times 1/3 = 20.000$ acciones nuevas)	280.000	
1940	Capital emitido pendiente de inscripción (20.000×14)		280.000

2 de febrero de 2010

Por la suscripción de todos los títulos y el desembolso exigido:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2110	Construcciones (socio A, 5.000 acciones)	40.000	
2101	Terrenos construidos (socio A, 20% atribuible al terreno)	10.000	
1044	Socios por aportaciones no dinerarias pendientes, capital pendiente de inscripción (socio A, terreno pendiente)	20.000	
2180	Elementos de transporte (socio B, 3.000 acciones)	42.000	
57-	Tesorería [$12.000 \text{ acciones} \times (25\% \text{ del nominal} + \text{ toda la prima})$]	78.000	

.../...

⁵ Al desconocerse a 1 de enero de 2010 la aplicación del resultado del ejercicio 2009, se ha considerado todo el saldo de esta cuenta como patrimonio neto. Sería más correcto haberla denominado «Resultado del ejercicio 2009».

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
1034	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción [12.000 acciones × (75% × 10)]	90.000	
1900	Acciones emitidas		280.000

14 de febrero de 2010

Por la reclasificación de las cuentas provisionales en las definitivas tras la inscripción de la escritura de constitución en el Registro Mercantil:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1940	Capital emitido pendiente de inscripción	280.000	
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social	90.000	
1040	Socios por aportaciones no dinerarias pendientes, capital social	20.000	
1034	Socios por desembolsos no exigidos, capital pdte. de inscripción		90.000
1044	Socios por aportaciones no dinerarias pdtes., capital pdte. inscrip.		20.000
1000	Capital social		200.000
1100	Prima de emisión		80.000

1 de abril de 2010

Por el dividendo pasivo exigido del 25% del nominal (se excluye la aportación no dineraria pendiente, pues dada su naturaleza, un terreno, no se puede desembolsar parcialmente):

Código	Cuenta	Debe	Haber
5580	Socios por desembolsos exigidos sobre acciones (12.000 × 10 × 0,25)	30.000	
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social		30.000

5 de abril de 2010

Por lo desembolsado y por el dividendo no atendido en plazo por los accionistas X e Y:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57-	Tesorería (4.000 × 10 × 0,25)	10.000	
5589	Accionistas en mora (8.000 × 10 × 0,25)	20.000	
5580	Socios por desembolsos exigidos sobre acciones		30.000

2 de mayo de 2010

Por el importe líquido obtenido del cobro al accionista X, incluido el recargo por intereses y descontados los gastos por la gestión del cobro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57–	Tesorería	4.800	
6260	Gastos por gestión de cobro	300	
5589	Accionistas en mora		5.000
7690	Otros ingresos financieros		100

El enunciado no señala que se le carguen los gastos de la gestión de cobro al moroso. La ley tampoco establece que este tipo de gastos sean a su cargo.

Por los gastos de emisión de los duplicados emitidos, por cuenta del socio Y:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5589	Accionistas en mora	500	
57–	Tesorería		500

30 de abril de 2010

Por la venta de la mitad de los 6.000 duplicados emitidos en sustitución de las acciones del socio moroso Y, dejando el nuevo suscriptor pendiente de desembolso el mismo porcentaje que el resto de accionistas (100% – 25% inicial – 25% posterior = 50% del nominal, pues la prima debe desembolsarse en su totalidad):

Código	Cuenta	Debe	Haber
57–	Tesorería ($3.000 \times 10 \times 120\% - 3.000 \times 10 \times 0,50$)	21.000	
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social ($3.000 \times 10 \times 0,50$)	15.000	
5589	Accionistas en mora ($3.000 \times 10 \times 120\%$)		36.000

El producto de la venta, no solo el resultado (pérdida en este caso, pues los duplicados se colocan a 12 y fueron emitidos a 14), se ha abonado en su *totalidad* ⁶ en la cuenta que recoge la deuda con el accionista moroso Y, 5589, «Accionistas en mora», ya que, según establece el TRLSC, la enajenación de los duplicados se hará por cuenta y riesgo de él.

⁶ El artículo 84.1 del TRLSC establece que la venta se efectuará por cuenta del moroso. Por ello, en la cuenta 5589, «Accionistas morosos», hemos abonado todo el producto de la venta, no únicamente el resultado (beneficio o pérdida) de la misma. Lo que ocurre es que también el coste de los duplicados vendidos (su valor de emisión) hay que descontárselo al moroso, con lo cual se llega al mismo resultado: el moroso recibe, en definitiva, el beneficio o la pérdida en la operación de venta.

30 de mayo de 2010

La liquidación con el accionista Y, según lo anterior, será la siguiente:

Importes a favor del accionista Y:

Desembolso inicial [$3.000 \times (2,5 + 4)$]	19.500	19.500
---	--------	--------

Importes a favor de la sociedad:

Pérdida en la venta de los duplicados [$(14 - 12) \times 3.000$]	6.000	
Gastos de emisión de los duplicados	500	
Daños y perjuicios	300	
Interés legal ⁷ [$15.000 (\text{dividendo no atendido}) \times 6\% \times 30/360$]	75	6.875

Saldo a favor del accionista Y		12.625
---------------------------------------	--	---------------

En la liquidación anterior se ha descontado el importe de los gastos de emisión de todos los duplicados, no solo de los títulos vendidos (la mitad).

Cancelación de las cuentas relacionadas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5589	Accionistas en mora (por los 3.000 duplicados vendidos + gastos)	28.000	
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social ($3.000 \times 10 \times 0,50$)		15.000
7780	Ingresos excepcionales (*)		300
7690	Otros ingresos financieros		75
57-	Tesorería		12.625

(*) Dada su cuantía reducida, sería más práctico incluir este concepto en una cuenta de ingresos de gestión corriente.

Tras el asiento anterior, se puede comprobar que la cuenta 5589, «Accionistas en mora», queda con un saldo de: $3.000 \times 10 \times 25\% = 7.500$, que corresponde al dividendo no atendido de los 3.000 duplicados no vendidos.

Como puede observarse, se ha prescindido del enfoque de contabilización que habitualmente se encuentra en la práctica contable, el cual utiliza cuentas de orden para la creación y venta de los

⁷ El interés deberá devengarse desde el día siguiente al que concluye el plazo de pago del dividendo exigido, que no será inferior a un mes. Se ha supuesto que concluye el 30 de abril de 2010.

duplicados emitidos en sustitución de los títulos originales en poder de los morosos, cuentas que tradicionalmente se han venido denominando *Duplicados de acciones* y *Acciones anuladas*.

Las razones para no haber utilizado las citadas cuentas se resumen en dos. En primer lugar, y desde un punto de vista conceptual, hay que señalar que estas cuentas son puramente informativas y no representan ni activos ni pasivos ni tan siquiera instrumentos de patrimonio neto (téngase en cuenta que los títulos originales a los que sustituyen aún no han sido anulados contablemente), por lo que, en ningún caso, pueden figurar en las cuentas anuales. En segundo lugar, y desde un punto de vista práctico, podemos observar que no son en absoluto necesarias ya que se puede contabilizar la operación sin utilizarlas, tal y como se ha puesto de manifiesto en el anterior desarrollo.

1 de septiembre de 2010

Por la reducción obligatoria de capital, amortizando la otra mitad de los títulos (3.000, todos los que no se han podido vender), y quedando en poder de la sociedad el importe desembolsado por el accionista:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1000	Capital social (3.000 × 10)	30.000	
11-	Reservas voluntarias/Prima de emisión de acciones	12.000	
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social (3.000 × 10 × 0,50)		15.000
5589	Accionistas en mora		7.500
7780	Ingresos excepcionales [3.000 × (2,5 + 4)]		19.500

1 de octubre de 2010

Previamente a la ampliación de capital, hay que considerar varios aspectos. En primer lugar, hay dividendos pasivos pendientes, tanto por aportaciones dinerarias (saldo de la cuenta 1030: 45.000) como no dinerarias (saldo de la cuenta 1040: 20.000).

En segundo lugar, la ampliación que ahora se realiza es mixta, esto es, con aportaciones dinerarias y no dinerarias, aunque dinerarias principalmente (18.000 acciones sobre un total de 20.000). Este tipo de ampliaciones no están contempladas expresamente en el TRLSC (lo cual no significa que sean ilegales, pues el art. 168.2 del Reglamento del Registro Mercantil las contempla, junto con otros organismos, así como la jurisprudencia).

En cualquier caso, con independencia de la calificación a efectos contables de los títulos emitidos como pasivo financiero y de su naturaleza mercantil de acciones sin voto, el artículo 299.1 del TRLSC exige, textualmente, el *total desembolso de las acciones anteriormente emitidas*. Esta ley no distingue, por tanto, si los desembolsos pasivos pendientes se refieren a aportaciones dinerarias o a no dinerarias.

Se contempla, no obstante, una excepción: se permite un 3% del capital social pendiente de desembolso (entendemos que en su conjunto, no de cada una de las acciones anteriores). Tampoco distingue si en ese capital social se incluiría el importe de la ampliación (en el cálculo del límite para la emisión de acciones sin voto la interpretación habitual es incluir el propio nominal sin voto en el total).

Como el enunciado no proporciona datos sobre un posible 3% sin desembolsar y, puesto que las alternativas o combinaciones posibles para mantener ese porcentaje pendiente serían varias, se va a optar por la alternativa más sencilla: que la sociedad solicite la totalidad de los dividendos pasivos pendientes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5580	Socios por desembolsos exigidos sobre acciones	45.000	
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social		45.000

Obsérvese que en la 5.ª parte del PGC, en el movimiento recogido para la cuenta 5580, no se contempla el abono a la cuenta 1040, sino solo a la que recoge los desembolsos en metálico pendientes (cuenta 1030).

Por lo desembolsado, incluida la aportación no dineraria pendiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57-	Tesorería	45.000	
2100	Terrenos	20.000	
5580	Socios por desembolsos exigidos sobre acciones		45.000
1040	Socios por aportaciones no dinerarias pendientes, capital social		20.000

Una vez cumplido el requisito anterior, se puede proceder a llevar a cabo la ampliación.

Por otra parte, el artículo 98 del TRLSC señala textualmente que las sociedades anónimas podrán emitir acciones sin derecho de voto por un importe nominal no superior a la mitad del capital social desembolsado. En este caso, vemos que se cumple, pues el importe del nominal sin voto es muy reducido con relación al capital total (incluido el propio capital sin voto) y no hace falta hacer ningún cálculo.

Por lo desembolsado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57-	Tesorería $[(18.000 \times 5 \times 110\% + 2.000 \times (0,25 \times 5 + 0,5))]$	102.500	
1530	Desembolsos no exigidos sobre acciones sin voto (terreno)	7.500	
1990	Acciones sin voto consideradas como pasivos financieros pendientes de inscripción		110.000

En cuanto a las 2.000 acciones suscritas por el socio D, este debe desembolsar el mínimo legal en este momento $[2.000 \times (0,25 \times 5 + 0,5) = 3.500]$ y suponemos que en metálico, difiriendo la apor-

tación del terreno, que tendrá que ser valorado por la diferencia ($2.000 \times 5,5 - 3.500 = 7.500$), ya que no es posible diferir toda la aportación, tal y como parece plantear el enunciado (lo que equivaldría a no aportar *nada* en el momento de suscribir la ampliación). Hay que tener en cuenta que se emiten *nuevas acciones* ⁸ y debe desembolsarse el mínimo legal (arts. 296.3 y 298 TRLSC) de *cada una de ellas*, por lo cual, aunque el resto de socios desembolsen todo en este momento y se cumpla, en conjunto, con el mínimo legal exigido, no se desembolsa el mínimo de *cada acción*, tal y como exige la ley.

24 de octubre de 2010

Y por la inscripción de la ampliación en el Registro Mercantil:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1990	Acciones sin voto consideradas como pasivos financieros pendientes de inscripción	110.000	
1500	Acciones sin voto a largo plazo consideradas como pasivos financieros		110.000

2. COMBINACIONES DE NEGOCIOS: ESCISIÓN DE UNA SOCIEDAD

Normativa aplicada

Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, artículos 68 a 80.

TRLSC (RDLeg. 1/2010, de 2 de julio): artículos 144, apartado b, y 317, apartado 2.

PGC (tras las modificaciones introducidas por el RD 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas): Marco Conceptual y NRV 19.^a, epígrafe 2.

Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, artículos 134 y 135.

Cálculos justificativos y contabilización

Se trata de una escisión parcial que en este caso supone el traspaso en bloque, por sucesión universal, del 50 por 100 del patrimonio (que forma una unidad económica) de la sociedad «BOLI, SA» a la sociedad ya existente «LÁPIZ, SA», recibiendo los socios de la sociedad que se escinde

⁸ En los casos de aumento de capital por elevación del nominal de las acciones (es decir, sin emitir nuevas) puede darse el caso de no ser necesario aportar nada en el momento de suscripción de la ampliación, si se encontraran todas las acciones ya desembolsadas en un 25 por 100 después de la ampliación.

acciones de la sociedad beneficiaria en proporción a su respectiva participación en la sociedad escindida, la cual reducirá su capital social en la cuantía necesaria.

Desde una perspectiva contable, se trata de la valoración de las dos sociedades a fin de determinar los valores razonables de los patrimonios de ambas y, a partir de estos, establecer la relación de canje entre las acciones respectivas, ya que los accionistas de la sociedad escindida recibirán en pago acciones de la adquirente.

1. Relación de canje de las acciones de ambas sociedades

Calcularemos en primer lugar el valor razonable de la acción de «LÁPIZ». Al ser todas las acciones del mismo valor nominal, basta con dividir el valor razonable de la sociedad (cifra que proporciona directamente el enunciado), por el número de acciones en circulación:

$$\text{Valor razonable «LÁPIZ»} = \frac{600.000}{30.000 \text{ acciones}} = 20 \text{ por acción}$$

Puesto que el valor razonable del patrimonio adquirido por «LÁPIZ» es de 90.000 euros, se tendrá:

$$\text{Acciones a entregar a los accionistas de «BOLI»} = \frac{90.000 \text{ euros}}{20 \text{ euros/acción}} = 4.500 \text{ acciones}$$

La relación de canje se obtiene de una simple regla de tres (al ser todas las acciones de «BOLI» de igual nominal, con los mismos derechos):

Si a 6.000 acciones de BOLI les corresponde recibir 4.500 acciones de «LÁPIZ»,

$$\text{a 1 acción le corresponderá: } \frac{4.500}{6.000} = 0,75 = \frac{0,75}{1} = \frac{0,75 \times 4}{1 \times 4} = \frac{3}{4}, \text{ es decir:}$$

3 acciones de «LÁPIZ» por cada 4 acciones de «BOLI»

2. Acciones a emitir por «LÁPIZ, SA»

«LÁPIZ» tiene que *entregar*, tal y como se ha calculado en el apartado anterior, 4.500 acciones a los accionistas de «BOLI».

No obstante, no tiene sentido que «LÁPIZ» emita acciones en pago de sus propias acciones y, consecuentemente, las acciones propias (2.000) que recibe de «BOLI» (ya que el enunciado indica que se transfieren) se van a utilizar en el pago, por lo cual necesitará *emitir* $4.500 - 2.000 = 2.500$ acciones nuevas.

3. Fondo de comercio surgido en la combinación de negocios

Se calcula de forma residual, por diferencia entre el coste de la combinación menos el valor razonable de los elementos patrimoniales identificables (tangibles e intangibles, excluido el fondo de comercio) adquiridos y los pasivos asumidos e incurridos (entendiendo por estos últimos los que no figuran en la contabilidad de la sociedad escindida, en este caso el pasivo por impuesto diferido surgido en la combinación).

A continuación se detallan los elementos patrimoniales traspasados y su correspondiente valoración, de acuerdo con los datos facilitados por el enunciado.

Activos escindidos	Valor razonable
Instalaciones técnicas	53.000
Existencias	1.000
Deudores	2.500
Tesorería	1.500
Inversiones financieras a largo plazo	2.000 acciones × 20 = 40.000
Total activos traspasados	98.000

Pasivos asumidos e incurridos	Valor razonable
Deudas a largo plazo	38.000
Acreedores	7.000
Impuesto diferido (30% de la plusvalía de las instalaciones: 53.000 – 50.000)	3.000 × 0,30 = 900
Total pasivos traspasados	45.900

La sociedad escindida no tributa por la plusvalía generada en las instalaciones, la cual se traspasa a la sociedad beneficiaria, que la recogerá como diferencia temporaria imponible (temporaria pero no temporal, pues supone valoración contable y fiscal diferente). Dicha diferencia genera un pasivo que se irá compensando conforme se vayan amortizando las instalaciones.

En cuanto al efecto impositivo del fondo de comercio, no se reconoce, pues si se hiciera así, supondría alterar la valoración de este, al estar calculado de forma residual, pero entonces se entraría en un proceso iterativo de tipo circular que no acabaría nunca.

En cuanto al coste de la combinación, en este caso se compone, según lo dispuesto en la NRV 21.^a, epígrafe 2.3, del valor razonable de las acciones emitidas (2.500). Ahora bien, hay que tener en cuenta que la sociedad adquirente entrega 4.500 acciones: 2.000 que eran propiedad de «BOLI» y 2.500 nuevas que se emiten.

Las acciones propias no se consideran activo, sino una minoración de los fondos propios. Pero, *en este caso, a efectos de considerar el coste de la combinación, esas acciones sí se pueden considerar como un activo*. Hay que tener en cuenta que es un caso excepcional, pero con este planteamiento se refleja una imagen más fiel a la realidad económica de la operación (el principio de imagen fiel debe prevalecer en cualquier caso, tal y como establece el Marco Conceptual del PGC). Los razonamientos que fundamentan este planteamiento se exponen a continuación.

Una de las características que tiene un activo es su capacidad para hacer frente al pago de deudas (es, por tanto, un recurso económico). El valor razonable del patrimonio escindido se ha cifrado en 90.000 euros, deuda que se paga mediante la entrega de 4.500 acciones, por lo cual el coste de la combinación es el valor razonable de esas 4.500 acciones. Por otra parte, la operación no tiene por objeto la mera adquisición de las acciones propias, sino que se adquieren dentro de un patrimonio adquirido a título universal, sin que operen los límites que establece la normativa (es uno de los supuestos de libre adquisición), y, con la perspectiva de entregarlas (no de mantenerlas), junto con las acciones emitidas, en pago del patrimonio adquirido. De acuerdo con lo anterior, tendremos:

Coste de la combinación (4.500 acciones entregadas × 20)	90.000
Valor razonable de lo escindido (98.000 – 45.900)	52.100
Fondo de comercio	37.900

También se pueden realizar los cálculos sin traspasar las acciones (entregándoselas directamente a los accionistas de «BOLI», pasando de esta forma de ser propiedad de la sociedad a ser propiedad de los socios de esta), y considerando entonces que el coste de la operación se compone únicamente de las acciones emitidas, tal y como se expone:

Coste de la combinación (2.500 acciones emitidas × 20)	50.000
Valor razonable de lo traspasado [(98.000 – 40.000) – 45.900]	12.100
Fondo de comercio	37.900

Como se puede apreciar, el fondo de comercio obtenido es (y debe ser) invariante respecto a la forma de cálculo, siempre y cuando esta sea consistente y fiel a la realidad económica de la operación.

4. Contabilización en los libros de ambas sociedades

Libros de «BOLI, SA» (escindida parcialmente)

Por los activos y pasivos cedidos (ambos por sus valores contables), debitando por la diferencia la cuenta de los socios, por el valor razonable de la contraprestación a recibir y reconociendo el resultado de la operación, tal y como se establece en la NRV 21.^a:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5533	Socios, cuenta de escisión	90.000	
1710	Deudas a largo plazo	38.000	
4-	Acreedores	7.000	
2120	Instalaciones técnicas		50.000
2500	Inversiones financieras a largo plazo		40.000
3-	Existencias		1.000
4-	Deudores		2.500
57-	Tesorería		1.500
7760	Resultados por operaciones de escisión		40.000

Y por el cierre de la cuenta de gestión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
7760	Resultados por operaciones de escisión	40.000	
1290	Resultado del ejercicio		40.000

En cuanto al **neto patrimonial contable**, se reducirá en la misma proporción que supone el patrimonio neto contable escindido sobre el total, es decir, un 50 por 100, cifra a la que se le añadirá el resultado obtenido, cancelando la deuda surgida en el asiento anterior, por el patrimonio cedido, con los socios actuales ⁹:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1000	Capital social (50%)	30.000	
11-	Reservas (50%)	20.000	
1290	Resultado del ejercicio	40.000	
5533	Socios, cuenta de fusión		90.000

En cuanto a la reducción de capital, a efectos prácticos, se puede llevar a cabo de diversas formas, tal y como contempla el artículo 317, apartado 2, del TRLSC.

Libros de «LÁPIZ, SA» (adquirente del patrimonio escindido)

El orden de los asientos no es relevante. Se puede hacer todo en un único asiento incluso. No obstante, se presentan dos asientos. En el primero se dará de alta en cuentas el patrimonio recibido, reconociendo lo adeudado a los accionistas de «BOLI», y en el segundo se entregarán las acciones en pago, cancelando dicha deuda.

⁹ Es muy importante observar que el neto patrimonial se convierte en *pasivo exigible*, lo cual es excepcional y ocurre en ocasiones especiales (esta es una de ellas) ya que el neto patrimonial no es, en condiciones normales de funcionamiento de la empresa, exigible. En cuanto al abono a los socios *actuales*, se pretende poner de manifiesto que la deuda es con ellos, no con la sociedad absorbente, pues la operación es por cuenta de los socios y ellos recibirán las acciones de «BOLI», no de la sociedad «LÁPIZ».

Por el alta en cuentas de los elementos patrimoniales traspasados de «BOLI», por sus *valores razonables* (incluyendo el fondo de comercio que surge y las acciones propias que se entregarán a los accionistas de «BOLI», que podían haberse entregado a ellos directamente, aunque el enunciado señala que se transfieren).

El valor razonable de las acciones propias recibidas coincide con su valor contable, como puede comprobarse: $2.000 \times 20 = 40.000$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
2120	Instalaciones técnicas	53.000	
1081	Acciones propias adquiridas en combinación de negocios	40.000	
3-	Existencias	1.000	
4-	Deudores	2.500	
57-	Tesorería	1.500	
2040	Fondo de comercio	37.900	
4790	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		900
1710	Deudas a largo plazo		38.000
4-	Acreedores		7.000
5532	Socios de sociedad escindida		90.000

Y por los títulos emitidos y las acciones propias entregadas a los accionistas de «BOLI», según el valor razonable calculado anteriormente (20 euros por acción, siendo de 10 el valor nominal):

Código	Cuenta	Debe	Haber
5532	Socios de sociedad escindida	90.000	
1081	Acciones propias adquiridas en combinación de negocios		40.000
1000	Capital social (2.500 acciones $\times$ 10) (*)		25.000
1100	Prima de emisión de acciones (2.500 acciones $\times$ 10)		25.000

(*) Por razones de brevedad, no se han utilizado las cuentas transitorias habituales: acciones emitidas, capital emitido pendiente de inscripción, etc.

No se han contabilizado ajustes por la escisión en esta sociedad adquirente, pues la plusvalía en sus propias instalaciones no debe reflejarse, debido a que la valoración según el principio de empresa en funcionamiento sigue estando vigente. Sí deben ser tenidos en cuenta los posibles ajustes a la hora de fijar el valor razonable de las acciones para el canje, para que este sea equitativo para el accionariado de ambas sociedades, pero esto no exige que dichos ajustes deban reflejarse en libros. Otra cuestión sería el caso de errores, omisiones, elementos que carecen de valor, deterioros, etc., que se pusieran de manifiesto como consecuencia de la valoración realizada, inherente al proceso de combinación, ya que todas estas circunstancias sí que deben suponer la realización de ajustes.

Recensiones Bibliográficas

Los deberes de información y asistencia de la Administración tributaria en la sociedad de la información

Irene ROVIRA FERRER

Bosch Editor, Barcelona, 2011, 414 págs.

El objetivo principal de este nuevo libro de la colección de fiscalidad de la Editorial Bosch, procedente de la Tesis doctoral defendida en la Universitat Oberta de Catalunya, se encuentra en la voluntad de ofrecer un estudio jurídico completo y actual que defina, determine su contenido y concrete las características y principales consecuencias jurídicas de los deberes de información y asistencia de la Administración tributaria, en directa relación con la incorporación de las tecnologías de la información y comunicación. La autora, que es profesora de Derecho Financiero y Tributario de la citada Universidad, ha tratado de detectar las principales debilidades y carencias normativas existentes, con el fin de dotar a los deberes de asistencia y de información de la relevancia que merecen, apuntando las reflexiones y propuestas encaminadas al aumento de su eficacia y correcta configuración.

Este anuncio debe valorarse positivamente pues, no en balde, y dada la importancia de las obligaciones tributarias y la generalización de las relaciones Administración-administrados, así como el nuevo contexto tecnológico en el que la Agencia Estatal de Administración Tributaria mantiene una posición destacada entre los restantes organismos públicos, ello no ha restado un ápice a la complejidad de nuestro sistema fiscal y la multiplicación de exigencias formales que recaen sobre los contribuyentes, soliendo limitarse los estudios efectuados sobre los deberes que aquí se consideran a un tratamiento superficial del impacto de las nuevas tecnologías, sin profundizar en los problemas de la moderna gestión tributaria y las implicaciones jurídicas que eviten desconsiderar los derechos de los obligados tributarios.

La obra que comentamos en esta ocasión cuenta con un total de 18 capítulos, aunque quepa reducir a cuatro amplios bloques el conjunto de temas que aquellos tratan. En el primero se dibuja el marco actual de relaciones entre la Administración y los ciudadanos, representativo del contexto en el que se desenvuelven los deberes de información y asistencia de la Administración tributaria; continuando con la observación de su evolución normativa.

El punto de arranque se sitúa en las primeras previsiones de información que aparecían en la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958, a la que siguen las observaciones efectuadas sobre el Reglamento General de la Inspección de los Tributos aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril; la creación de la Agencia Tributaria por la Ley 31/1990, de 27 de diciembre; la formulación general contenida en la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones

Públicas y del Procedimiento Administrativo Común; la modificación parcial de la Ley General Tributaria de 1995; el desarrollo de los servicios de información administrativa y atención al ciudadano que realizó el Real Decreto 208/1996, de 9 de febrero; el reconocimiento de los medios telefónicos, informáticos y telemáticos para la prestación de estos deberes por parte de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado; la especificación contenida en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes; la potenciación que el deber de información y de asistencia ha recibido en la Ley General Tributaria de 2003; la más reciente «inclusión digital ciudadana» consecuencia de la aprobación de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos y, en fin, la ampliación del uso de las tecnologías de la información y comunicación en las actuaciones de información y, especialmente, en las de asistencia por obra del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que aprobó el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos.

Del recorrido efectuado deduce la autora que, «a pesar de que aún queden muchos aspectos por abordar (como la concreción de su definición completa, la lista de actuaciones que configuran su contenido, su modo concreto de ejecución o sus efectos con carácter general), su reconocimiento ha pasado de tener rango reglamentario a estar reconocido en un texto legal y de carácter básico, lo cual, junto a su extensión a todos los órganos de la Administración tributaria y a la clara voluntad de introducir el uso de las TIC, constituye un reflejo más de la transición hacia esta nueva forma de administrar basada en la interrelación y la labor asistencial».

Al conceptualizar los deberes de información y asistencia, se resalta su independencia recíproca, aunque respondan a unas mismas necesidades y tengan fines sustancialmente coincidentes. Así, el primero iría destinado a dar a conocer a los obligados tributarios los contenidos necesarios para el cumplimiento de sus deberes y el ejercicio de sus derechos, siendo sus principales características: 1.^a que sus destinatarios pueden ser tanto plurales como singulares; 2.^a que su suministro se podrá realizar tanto de oficio como a instancia de parte; 3.^a que en todos los casos será la Administración tributaria la encargada de su prestación (aunque ello pueda hacerse mediante personal externo contratado al efecto), y 4.^a que podrá tener lugar en cualquiera de los ámbitos de actuación de aquella.

Frente a la transmisión de datos o conocimientos que supone el deber de información, en el de asistencia hay un plus de actividad administrativa, definiéndose como la prestación de ayuda o auxilio necesario a los obligados tributarios para facilitarles el ejercicio de sus derechos o el cumplimiento de deberes principalmente formales (declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones).

Después se observan los variados fundamentos materiales y jurídicos de estos deberes, distinguiéndolos de otras figuras que también tratan de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias (v. gr.: aplazamiento, fraccionamiento, compensación, notificaciones, informaciones genéricas administrativas, resolución de quejas y sugerencias, la colaboración social en la aplicación de los tributos, exigencias que se han de observar en la elaboración de leyes y reglamentos fiscales, disposiciones interpretativas o aclaratorias del Ministerio de Hacienda y el asesoramiento tributario), utilizando diferentes criterios para catalogar las actuaciones de información y asistencia en

función del contenido, de los destinatarios, de la forma de iniciación, de las vías a través de las que se materializa su cumplimiento, del tiempo y en función, también, de sus efectos jurídicos.

En la segunda parte del trabajo se realiza ya un examen separado de cada uno de los deberes considerados. Así, el capítulo séptimo, dedicado a las actuaciones que conforman el deber de información, estudia aquellas que expresamente se han previsto por la LGT y el RGGIT, así como las que carecen de dicha contemplación normativa como elementos integrantes de ese deber.

Al primer grupo pertenecen las publicaciones de textos normativos actualizados y de la relación de nuevas disposiciones, de las contestaciones a las consultas tributarias escritas y de las resoluciones de los órganos económico-administrativos; las comunicaciones y actuaciones de información sobre los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria (difusión de campañas de publicidad, elaboración de folletos, guías explicativas y manuales prácticos de determinados conceptos impositivos, envío de cartas informativas y puesta a disposición *on line* de información y actualización de la misma), facilitación de la consulta a las bases de datos informatizadas, suministro del texto de consultas o resoluciones concretas a petición de los obligados tributarios y la contestación a las solicitudes de información realizadas por diversos servicios de las Delegaciones y Administraciones, Oficina de Atención al Contribuyente, etc. Completan el tratamiento de este conjunto las reflexiones sobre la contestación a las consultas tributarias escritas, el suministro de información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles, la elaboración de acuerdos previos de valoración y la emisión de certificados tributarios.

Entre las actuaciones no contempladas expresamente por la normativa como parte del deber de información, se trata el suministro de información al inicio de las actuaciones inspectoras, las campañas de publicidad, actuaciones pedagógicas de la Administración, comunicación por correo electrónico de las novedades aparecidas en la sede virtual de la Agencia Tributaria, simulador de cálculo de futuras declaraciones del IRPF, actividad desarrollada por el Centro de Atención Telefónica de Informática Tributaria, suministro de información arancelaria vinculante, actuaciones de información catastral, etc.

En el capítulo octavo, con relación al deber de asistencia, se distinguen igualmente las actuaciones según que aparezcan o no expresamente concretadas en la LGT y en el RGGIT. Ejemplos que cuentan con dicha previsión normativa son las tareas de elaboración de declaraciones, autoliquidaciones o comunicaciones de datos por parte de la Administración tributaria, confección de un borrador de declaración y puesta a disposición de programas informáticos de ayuda. Otras actuaciones que se consideran en el libro son las consistentes en facilitar modelos y formularios, solicitud y obtención de etiquetas identificativas, envío de datos fiscales en poder de la Administración tributaria, puesta a disposición de componentes específicos para la firma de facturas electrónicas y su verificación, tramitación de quejas a través del apartado de correos de la Agencia Tributaria, no aportación de datos ya obrantes en poder de la Administración actuante, tramitación electrónica de datos entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y las demás Administraciones Públicas con el fin de evitar la aportación de certificados tributarios, servicios de asistencia de las unidades de reconocimiento de voz, actuaciones del Centro de Atención Telefónica y del servicio de atención

telefónica de Renta Asistencia, teléfono de cita previa, trámites tributarios electrónicos e iniciativas para fomentar la inclusión digital (puntos de acceso público a Internet, incorporación de *software* libre, expedición de los certificados de usuario e impulso del DNI electrónico, permisión de la actuación electrónica de terceros representantes y actividad del Consejo para la Defensa del Contribuyente).

Para completar el análisis de los deberes de información y asistencia, en la tercera parte de la investigación se determinan especialmente los aspectos más formales, sus principales características y las consecuencias jurídicas que pueden derivar de su prestación o incumplimiento, procurando poner de manifiesto las principales incoherencias, debilidades y carencias normativas existentes, a la vez que se apuntan las soluciones o modos de proceder más recomendables.

Dentro de este bloque temático, la autora ilustra sobre el objeto sobre el que recaen las actuaciones de información y asistencia, realizando una referencia especial a la normativa sobre protección de datos de carácter personal que se fundamenta en la defensa del derecho a la intimidad y a la privacidad. Luego se reitera la doble calificación, como derecho de los obligados y como deber de la Administración, de la prestación de información y asistencia en materia tributaria. Se determinan los sujetos que, en calidad de prestadores o destinatarios, se encuentran involucrados en el cumplimiento de estos deberes y se apuntan los aspectos temporales y plazos de la solicitud y prestación, así como las vías por las que se instrumenta la información y asistencia (de manera presencial, postal, por medio de publicaciones en papel, electrónicamente a través de Internet y por la vía telefónica).

Después de esas cuestiones formales, se analizan de forma separada los efectos jurídicos de los deberes de información y asistencia en caso de cumplimiento correcto o incorrecto de los mismos, suscitándose aspectos como la vinculación de los obligados y de la Administración al contenido de las actuaciones, exención de responsabilidad por infracción tributaria derivada de los deberes de información y asistencia tributarios y responsabilidad patrimonial de la Administración a causa de la prestación (correcta o incorrecta) de los deberes de información y asistencia o como consecuencia de su incumplimiento. También se observan las consecuencias de la falta de prestación por la Administración y la reclamación de estos deberes en caso de inactividad, cerrando el estudio con la determinación de las similitudes y diferencias de los deberes analizados.

En el último capítulo se valora la incidencia que ha tenido y tiene el empleo de las tecnologías de la información y comunicación en la Agencia Tributaria y en las Administraciones de las comunidades autónomas y entidades locales, detectando las principales dificultades y problemas normativos que se plantean y terminando con un análisis sobre las ventajas e inconvenientes de su utilización.

Miguel Ángel Martínez Lago