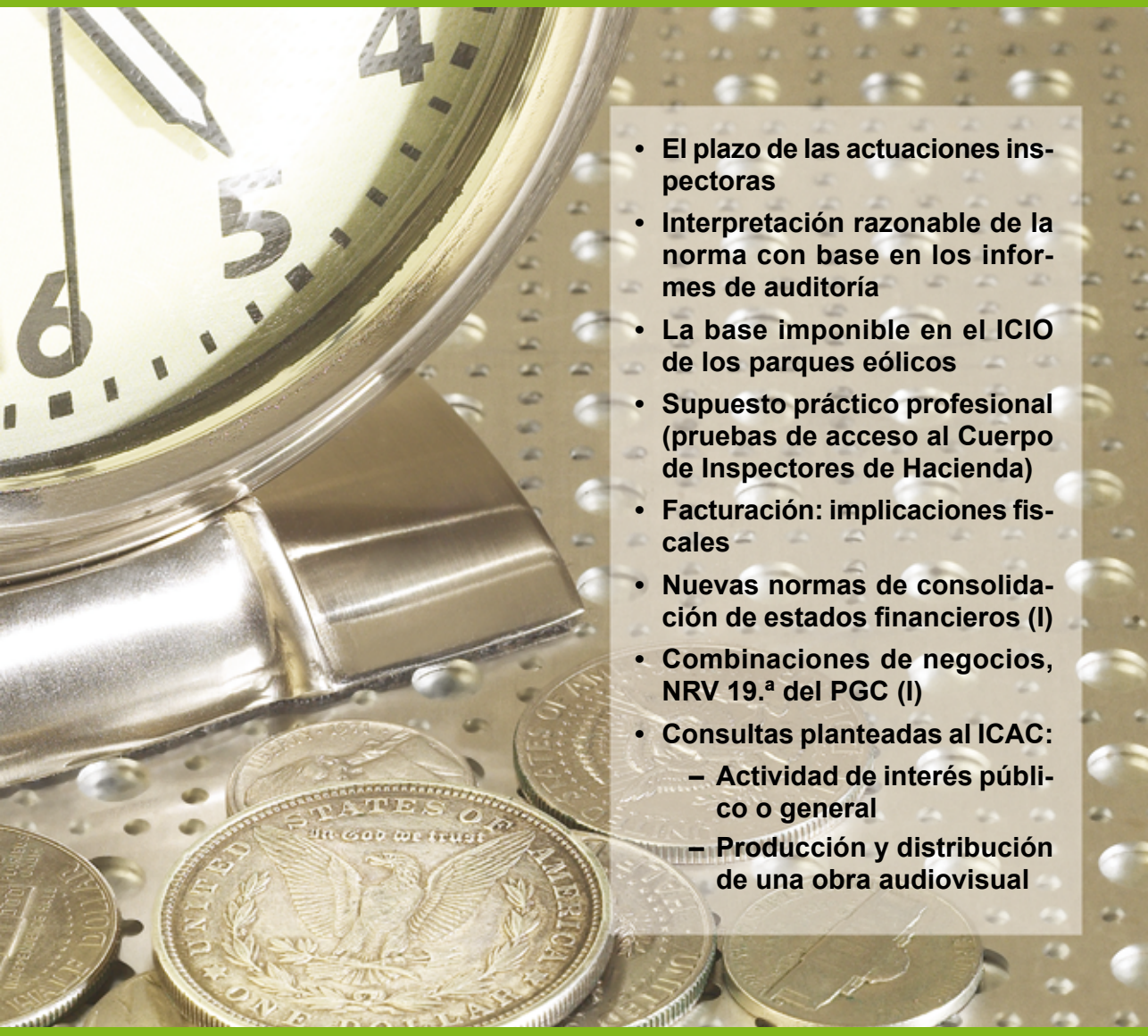
CEF.-

Contabilidad y Tributación

Comentarios y Casos Prácticos

ISSN: 1138-9540

Revista mensual núm. 333 Diciembre 2010



- El plazo de las actuaciones inspectoras
- Interpretación razonable de la norma con base en los informes de auditoría
- La base imponible en el ICIO de los parques eólicos
- Supuesto práctico profesional (pruebas de acceso al Cuerpo de Inspectores de Hacienda)
- Facturación: implicaciones fiscales
- Nuevas normas de consolidación de estados financieros (I)
- Combinaciones de negocios, NRV 19.ª del PGC (I)
- Consultas planteadas al ICAC:
  - Actividad de interés público o general
  - Producción y distribución de una obra audiovisual

CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

P.º Gral. Martínez Campos, 5	28010 MADRID	Tel. 914 444 920
Gran de Gràcia, 171	08012 BARCELONA	Tel. 934 150 988
Alboraya, 23	46010 VALENCIA	Tel. 963 614 199
Ponzano, 15	28010 MADRID	Tel. 914 444 920
www.cef.es	**902 88 89 90**	**info@cef.es**

DICIEMBRE 2010 – NÚMERO 333

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

Juan Arrieta Martínez de Pisón
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Autónoma de Madrid

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

Eduardo Bueno Campos
Catedrático de Economía de la Empresa (Área de Organización de Empresas). UAM. Director de IADE

Inocencio Carazo González
Socio Director de INSESA & Abogados

Pablo Chico de la Cámara
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Rey Juan Carlos

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

Rafael Fernández Montalvo
Presidente Sección 2.ª Sala 3.ª del Tribunal Supremo

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

Francisco Guío Montero
Inspector de Hacienda del Estado (excedente). Director de la Asesoría Guío Abogados

Alejandro Larriba Díaz-Zorita
Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Vicerrector de la UDIMA

Luis Alberto Malvárez Pascual
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Huelva

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

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

Vicente Pina Martínez
Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Zaragoza

Juan José Pintado Conesa
Profesor de Economía y Administración de Empresas del CEF

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 (2010): ..... 135,58 € (IVA no incluido)

  Comprende dos volúmenes:
  1.º Legislación, Consultas, Jurisprudencia (en papel).
  2.º Comentarios y Casos prácticos (en papel e Internet).

- SUSCRIPCIÓN ANUAL (2010) ..... 206,74 € (IVA no incluido)

  (Comprende los dos volúmenes indicados anteriormente y la recopilación, al final de cada año, en Tomos independientes de los repertorios de Legislación y Jurisprudencia Tributaria).

- NÚMEROS SUELTOS (Completos):
  - Suscriptores ..... 15,39 € (IVA no incluido)
  - No suscriptores ..... 20,20 € (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. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

Sumario

Página

TRIBUTACIÓN

92/2010 El plazo de las actuaciones inspectoras. 5
(Miguel Wert Ortega)

93/2010 ¿Cabe la aplicación de sanciones en un supuesto en el que una entidad mercantil avalada por un informe de auditoría mantenga una interpretación razonable de un precepto legal distinta a la que defiende la Inspección? 63
(Pablo Chico de la Cámara y David Pérez-Bustamante Yabar)

94/2010 La base imponible de los parques eólicos en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. 79
(Jesús Félix García de Pablo)

95/2010 Supuesto práctico profesional (ejercicio propuesto para el ingreso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado). 89
(Alfonso García Tavares y Eva Martín Díaz)

CUESTIONES A DEBATE... (TRIBUTACIÓN)

96/2010 Facturación: implicaciones fiscales. 147
(Gabinete Jurídico del CEF)

CONTABILIDAD

97/2010 Nuevas Normas de Consolidación de Estados Financieros (I). Introducción. Sujetos de la consolidación. Obligación de consolidar. Métodos de consolidación y procedimientos de puesta en equivalencia. 175
(Javier Gónzalez Sainza)

98/2010 Modificaciones de la norma de registro y valoración 19.ª Combinaciones de negocios, Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre (I). 209
(Javier Romano Aparicio)

99/2010 Consultas planteadas al ICAC. 239
(Ángel Montes Carrillo y Miguel Ángel Gálvez Linares)

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

92/2010 Time limit of tax audits. 5
(Miguel Wert Ortega)

93/2010 May penalties be imposed if a corporation maintains a reasonable criteria supported by an audit report different than the criteria sustained by the Spanish Tax Authorities? 63
(Pablo Chico de la Cámara y David Pérez-Bustamante Yabar)

94/2010 The tax base of wind farms in the tax on construction, installations and works. 79
(Jesús Félix García de Pablo)

95/2010 Exercise of professional practice (proposed to enter the corps of revenue agents in Spain). 89
(Alfonso García Tavares y Eva Martín Díaz)

ISSUES TO DEBATE... (TAXATION)

96/2010 Billing, tax implications. 147
(Gabinete Jurídico del CEF)

ACCOUNTING

97/2010 New procedure of consolidation of financial statements (I). Introduction. Consolidating entities. Consolidation requirements. Consolidation methods and equity method. 175
(Javier Gónzalez Sainza)

98/2010 Amendments to accounting rule 19, Business Combinations in Royal Decree 1159/2010, of 17 September (I). 209
(Javier Romano Aparicio)

99/2010 Questions formulated to ICAC. 239
(Ángel Montes Carrillo y Miguel Ángel Gálvez Linares)

EL PLAZO DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS

MIGUEL WERT ORTEGA
Inspector de Hacienda del Estado

Extracto:

EL plazo de duración de las actuaciones inspectoras, implantado en nuestro ordenamiento a raíz de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, se ha convertido en una de las cuestiones más discutidas del procedimiento inspector, hasta el punto de que la superación de dicho plazo representa uno de los motivos más frecuentes de estimación de los recursos ante los tribunales contra las liquidaciones inspectoras. En el trabajo se examinan las distintas cuestiones que suscita la aplicación de este plazo a la luz de los comentarios doctrinales y, sobre todo, de las decisiones de los tribunales, numerosas y en muchos casos críticas con el desarrollo reglamentario y la forma de proceder de la Administración. Entre estas cuestiones destacan las que han causado las principales discrepancias entre la Administración y los tribunales: la forma de entender producidas las dilaciones e interrupciones justificadas que se excluyen del cómputo del plazo y las causas que posibilitan la ampliación del plazo a otros 12 meses. Como conclusión de este artículo se resaltan los problemas e incertidumbres aún pendientes de resolver y se proponen cambios y mejoras en su regulación.

Palabras clave: dilaciones, interrupciones justificadas, ampliación del plazo e interrupción de la prescripción.

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

TIME LIMIT OF TAX AUDITS

MIGUEL WERT ORTEGA
Inspector de Hacienda del Estado

Abstract:

THE time limit of tax audits, implemented in our legislation as a result of «Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes» (Taxpayer's Bill of Rights), has become one of the most controversial issues in the inspection procedure, to such an extent that most of the cases in which the Court rules against the Inspection settlements are based on the Inspection having exceeded the time limit. The article analyses the various issues raised by the application of this term in light of the articles and commentaries and, above all, the decisions of the courts, numerous and often critical of the development of regulation and the Administration's behaviour. These issues include those that have caused major discrepancies between the Administration and the courts: the way in which delays and justified interruptions that are excluded from the calculation of the period are deemed to have occurred and the causes that enable the deadline extension for another 12 months. As a conclusion, this article highlights the problems and uncertainties to be solved and proposes changes and improvements in its regulation.

Keywords: delays, justified interruptions, deadline extension and interrupt the limitation period.

RCyT. CEF, núm. 333, págs. 5-62
Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

Sumario

1. Introducción.
2. Antecedentes.
3. Cuestiones planteadas en la regulación del plazo.
4. Ámbito de aplicación.
5. Inicio y terminación del plazo: *dies a quo* y *dies ad quem*.
   a) *Dies a quo*.
   b) *Dies ad quem*.
6. Cómputo del plazo: descuento de las interrupciones justificadas y de las dilaciones del procedimiento.
   a) Interrupción justificada.
   b) Dilaciones.
   c) Otras cuestiones relevantes relativas a las dilaciones e interrupciones justificadas.
7. Ampliación del plazo.
   a) Supuestos que posibilitan la ampliación del plazo.
   b) Procedimiento para acordar la ampliación.
   c) Motivación.
8. Plazos especiales.
   a) Plazo máximo en fase de ejecución de resolución judicial o económico-administrativa. Retroacción de actuaciones.
   b) Plazo máximo tras la reanudación de expedientes en los casos de delito fiscal.
9. El cómputo del plazo en el procedimiento de inspección referido a varias obligaciones tributarias.
10. Interrupción injustificada de las actuaciones por más de seis meses.
11. Efectos del incumplimiento.
12. Conclusiones.

Bibliografía.

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

1. INTRODUCCIÓN

El tema del plazo de las actuaciones inspectoras constituye en la actualidad una de las cuestiones más interesantes y polémicas del procedimiento inspector, objeto de atención creciente por su trascendencia en distintos ámbitos. En su vertiente práctica, porque la Administración tributaria tiene que poner especial cuidado en que se cumplan las condiciones de tiempo que impone la normativa y porque los obligados tributarios, sus representantes y asesores han encontrado en los posibles incumplimientos de las reglas sobre el plazo una vía de oposición a las regularizaciones que se propongan como consecuencia de las actuaciones de la Inspección. Esta progresiva importancia del plazo de las actuaciones inspectoras tiene también su reflejo en el interés de la doctrina en la materia y, sobre todo, en las decisiones de los tribunales que cada vez con mayor frecuencia están teniendo que pronunciarse sobre la adecuación de los expedientes de inspección al plazo establecido en la norma y lo hacen, como veremos a lo largo de este estudio, en un sentido crítico con el desarrollo reglamentario y la manera de aplicar las normas por parte de la Administración. Así se ha reconocido por los tribunales en sentencias recientes, como la de la Audiencia Nacional (en adelante AN) de 8 de octubre de 2009 (rec. 171/2006, NFJ036291) en la que se declara que este tema del plazo «se vislumbra como uno de los mayores problemas jurídicos de los años venideros en el examen jurisdiccional de la actividad de la Administración tributaria, no siendo de orden menor la cuestión que se refiere a la relación entre las previsiones de una ley que tiene por objeto el reconocimiento e instrumentación de un sistema básico de garantías a favor de los contribuyentes, y su desarrollo reglamentario francamente limitativo, que otorga a la Administración poderes de difícil control y de ámbito impreciso, tanto para decidir la duración natural de los procedimientos –que pueden ser prorrogados por el doble de su tiempo inicial–, como para descontar del periodo ciertos plazos por razón de dilaciones que tengan su causa, o en circunstancias objetivas que interrumpan su curso, o en la actitud de obstrucción del sometido a comprobación y en las demoras que con ello se ocasionen».

Las normas que establecen las reglas y condiciones por las que se disciplina esta cuestión están contenidas en la actualidad en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) y en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante RGAT). Además, en este trabajo nos referiremos constantemente al que, sin duda, constituye el hito fundamental en la regulación del plazo y precedente de la LGT en la materia, la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente (en adelante LDGC), una de cuyas novedades principales fue la implantación del plazo de las actuaciones inspectoras en el artículo 29. Por último, este panorama normativo se completa con la reforma del Reglamento General de la Inspección de los Tributos (en adelante RGIT) efectuada por el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, que desarrolló la LDGC en una serie de materias, entre ellas la del plazo, y que constituyó la norma reglamentaria que reguló esta materia hasta la aprobación del RGAT.

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

En esencia el tema del plazo de las actuaciones inspectoras consiste en la imposición de un periodo máximo para cada procedimiento (con el alcance y la extensión de conceptos tributarios y periodos que se determinen en el propio procedimiento) igual a 12 meses, con la posibilidad de prorrogarlo hasta un máximo de otros 12 meses si se dan las circunstancias y condiciones previstas en la norma.

Para comenzar la aproximación a esta materia podemos preguntarnos la razón de ser, el fundamento de la instauración del plazo llevada a cabo por la LDGC. En este sentido, ESCRIBANO LÓPEZ [1] señala que los dos principios constitucionales en los que se enraíza la solución de la LDGC son el de seguridad jurídica y el de interdicción de la arbitrariedad y en relación con el artículo 103 de la Norma Fundamental, el de eficacia, y con el artículo 24 el derecho a un procedimiento sin dilaciones indebidas. Estos principios, en especial el de seguridad jurídica, y la búsqueda del necesario equilibrio en las relaciones entre la Administración y los ciudadanos se hallan en la base de toda la regulación del procedimiento administrativo, y por ello, como se reconoce en la exposición de motivos [2], la ley se fija como centro de su reforma la incorporación de los derechos reconocidos en la Ley 30/1992.

La doctrina destaca que la implantación del plazo de las actuaciones inspectoras era una exigencia ineludible dada la demora que caracterizaba a estas actuaciones, lo que causaba un daño evidente a los intereses de los contribuyentes. FERNÁNDEZ LÓPEZ [3] señala al respecto que la finalidad es reforzar la idea de conferirle certeza y seguridad jurídica al sujeto inspeccionado frente a las hipótesis de actuaciones excesivamente dilatadas en el tiempo. Del mismo modo, TEJERIZO LÓPEZ [4] afirma que «el principio de tutela judicial efectiva puede convertirse en papel mojado cuando los procedimientos administrativos se dilatan indefinidamente en el tiempo... hay que defender el establecimiento de un plazo máximo dentro del cual se pueda llevar a cabo la actuación inspectora, transcurrido el cual debe entenderse caducado el derecho poder de la Administración».

El plazo establecido por el artículo 29 de la LDGC fue acogido con entusiasmo por los comentaristas, si bien algunos de los aspectos de su regulación, y en especial del desarrollo reglamentario que siguió a la aprobación de la norma, fueron objeto de crítica porque, en la opinión de éstos, frustraron las expectativas que la norma había creado [5].

---

1 ESCRIBANO LÓPEZ, F. : «Notas sobre el procedimiento de inspección en la nueva LGT» en *Revista Española de Derecho Financiero.* Civitas N.º 124, 2004, págs. 830 y 831.

2 «[...] constituye un hito de innegable trascendencia en el proceso de reforzamiento del principio de seguridad jurídica característico de las sociedades democráticas más avanzadas. Permite, además, profundizar en la idea de equilibrio de las situaciones jurídicas de la Administración tributaria y de los contribuyentes, con la finalidad de favorecer un mejor cumplimiento voluntario de las obligaciones de éstos... van dirigidas, por una parte, a reforzar los derechos del contribuyente y su participación en los procedimientos tributarios y, por otra, y con esta misma finalidad, a reforzar las obligaciones de la Administración tributaria, tanto en pos de conseguir una mayor celeridad en sus resoluciones... La incorporación al ordenamiento tributario del conjunto de derechos básicos del ciudadano reconocidos en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común».

3 FERNÁNDEZ LÓPEZ , R.I.: «La comprobación de hechos por la Inspección de los Tributos». Marcial Pons. 1998, pág. 289.

4 TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: «El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios» en *Revista Española de Derecho Financiero.* Civitas n.º 82, 1994, pág. 273.

5 ESCRIBANO LÓPEZ, F. señala: «Desde luego la norma no fue bien recibida en el ámbito administrativo, sin que sea del caso que entremos a analizar las causas de este descontento –aunque sólo sea por no hacer sangre–. El proceso de desactivación de su potencial virtualidad llegó, como es desgraciadamente habitual, por la vía del desarrollo reglamentario, mediante la modificación de preceptos del RGIT y mediante la adición de otros que desarrollaban el artículo 29 de la LDGC [...]

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

Por último, aunque son una minoría dentro de los autores que han comentado este tema, tampoco faltan los que dudan de la oportunidad del establecimiento del plazo, por entender que el establecimiento de una limitación temporal a la que se han de sujetar las actuaciones de la Inspección podría ir en detrimento de la lucha contra el fraude [6].

2. ANTECEDENTES

Con anterioridad a la LDGC no existía ninguna norma que estableciera un plazo de duración del procedimiento inspector. La LGT de 1963, en efecto, no incluía en su articulado previsión alguna del plazo máximo al que debería ajustarse este procedimiento. Todo lo más, en el artículo 105.1 remitía a la «reglamentación de la gestión tributaria» la determinación de los plazos a los que «habrá de ajustarse la realización de los respectivos trámites» y añadía en el apartado 2 del mismo precepto que «la inobservancia de plazos por la Administración no implicará la caducidad de la acción administrativa, pero autorizará a los sujetos pasivos para reclamar en queja».

Tampoco la norma reglamentaria que regulaba el procedimiento inspector, el RGIT de 1986, estableció dicho plazo máximo. Al contrario, en el artículo 31, dedicado al desarrollo de las actuaciones inspectoras, señalaba que «iniciadas las actuaciones inspectoras, deberán proseguir hasta su terminación, de acuerdo con su naturaleza y carácter», y en el artículo 42 se indicaba que «las actuaciones inspectoras se darán por concluidas cuando, a juicio de la Inspección, se hayan obtenido los datos y pruebas necesarios para fundamentar los actos de gestión que proceda dictar, bien considerando correcta la situación tributaria del interesado o bien regularizando la misma con arreglo a Derecho».

La aprobación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP y PAC), hito fundamental en la regulación jurídica de la Administración Pública, que supuso su adaptación a la Constitución y la recepción de sus principios, garantías y derechos a favor de los ciudadanos que debe respetar la Administración, entre ellos, los que con anterioridad hemos indicado de seguridad jurídica, interdicción de la arbitrariedad, eficacia y derecho a un procedimiento sin dilaciones indebidas, podía hacer pensar que a partir de ella y en aras de procurar la vigencia de esos principios se iba a prever específicamente esta materia. Sin embargo, esa ley tampoco incidió de manera fundamental en este aspecto de la duración, porque como señala García de Enterría [7] la LRJAP y PAC renunció a imponer

el objetivo de la LGT fue «integrar en su texto los más deplorables hallazgos reglamentarios conducentes a desactivar o vaciar de contenido el originario artículo 29 de la LDGC» («Notas sobre el procedimiento...» *op. cit*., págs. 831 y 837).

6 Fenellós Puigcerver, V. se muestra contrario al establecimiento del plazo con estas palabras «[...] obedece a esa tendencia de equiparar al contribuyente a la autoridad administrativa y de tratar de desplazar la relación y la función tributaria hacia lindes cercanos al Derecho privado [...] La lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria (STC de 26 de abril de 1990) pugna con la fijación de dicho plazo» y advierte que ya había mecanismos para evitar los abusos que como los artículos 7, 20, 23 ó 31.5 y sobre todo el del artículo 31.3 y 4» («La duración de las actuaciones inspectoras. El nuevo artículo 29 de la Ley 1/1998. Una concesión a los intereses particulares» en *Tribuna Fiscal (Revista Tributaria y Financiera)*. CISS N.º 96, 1998, pág. 70).

7 García de Enterría, E. y Fernández, T.R. *Curso de Derecho Administrativo (II)*. Thomson. Civitas, Novena edición, 2004, pág. 467.

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

un mínimo de uniformidad en esta materia de la duración del procedimiento, cuya determinación concreta «entregó» a la potestad reglamentaria, y como apunta García Berro [8] «aunque existía una norma de resolución de tres meses sólo resultaba aplicable a los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, lo que no acontece en los tributarios». La disposición quinta de la ley estableció que «los procedimientos administrativos en materia tributaria y, en particular, los procedimientos de gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación de los diferentes tributos se regirán por su normativa específica y, subsidiariamente, por las disposiciones de esta ley», lo que implicaba que las disposiciones sobre plazos del procedimiento no eran de aplicación en materia tributaria, conclusión confirmada por el Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios.

No obstante, algunos autores y ciertos tribunales en algunos de sus pronunciamientos se mostraron partidarios de someter los procedimientos tributarios a la LRJAP y PAC. Como comenta Argilés [9] la Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 22 de enero de 1993 consideró aplicable el artículo 42.2 de la Ley 30/1992 («cuando la norma de procedimiento no fije plazos, el plazo máximo de resolución será de tres meses») en materia tributaria, pero esta posibilidad se destierra por el nuevo pronunciamiento de ese tribunal de 4 de diciembre de 1998 (rec. 569/1993, NFJ007317) [10] en la que se descarta la ilegalidad del Anexo 3 del Real Decreto 803/1993 en cuanto recoge procedimientos tributarios respecto de los que no existe plazo prefijado para su terminación.

Aceptando que el procedimiento de inspección no estaba sometido a plazo y que éste fue introducido por la LDGC, es preciso cuestionarse si esto significaba que antes de esa ley las inspecciones eran ilimitadas en el tiempo. La respuesta es que no, pues como se indicaba en la STS de 4 de diciembre de 1998 (NFJ007317) antes citada «no tener plazo prefijado para su terminación no equivale a que puedan ser indefinidos, eternos, o "estar abiertos toda la vida" como dice la recurrente; significa, por el contrario, que el plazo para su conclusión es tan extenso como el de prescripción del derecho

8 García Berro, F.: «Procedimientos tributarios y derechos de los contribuyentes en la nueva Ley General Tributaria.» *Derecho Tributario*. Marcial Pons, 2004..

9 Argilés y García de Marcilla, J.L. «El procedimiento inspector y la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente (Primera Parte)», en *Gaceta Fiscal*. N.º 181. 1999. Pág. 153.

10 En la sentencia se parte de que «el ámbito del Derecho Tributario tiene unas particularidades propias que, en ciertos aspectos, le separan del sistema administrativo general» y se niega que la «existencia de unas especialidades propias del procedimiento tributario, que lo separen de las reglas generales, vulnere ningún mandato constitucional». Se dice, entre otras cosas, que: «no tener plazo prefijado para su terminación no equivale a que puedan ser indefinidos, eternos, o "estar abiertos toda la vida" como dice la recurrente; significa, por el contrario, que el plazo para su conclusión es tan extenso como el de prescripción del derecho a que se refieran (cinco años hasta el 1 de enero de 1998 y cuatro años a partir de entonces, con arreglo a la Ley 1/1998), con lo que se sustituye la perención o caducidad del expediente y, en su caso, la generación del silencio administrativo, por la extinción del derecho. Todo ello, ciertamente, desde la vigencia del Real Decreto 803/1993 y hasta la entrada en vigor de la mencionada Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que ha venido a establecer nuevos plazos de caducidad para unos y otros casos [...]». Esta sentencia tenía un voto particular del magistrado Pascual Sala en el cual mantiene que «si en este Anexo se trata de procedimientos que no tienen plazo prefijado de terminación, será de obligada y lógica aplicación, como supletorio, el plazo máximo de tres meses que establece el artículo 42.2 de la Ley 30/1992. Si, pues, el propio real decreto reconoce y confiesa que su finalidad fue, entre otras, señalar plazo de duración a los procedimientos que no lo tuvieran fijado en su normativa específica, resulta contradictorio con dicha finalidad y, desde luego, contradictorio con la aplicación supletoria de la Ley 30/1992, afirmar que hay procedimientos tributarios "que no tienen plazo prefijado para su terminación" Anexo 3 del Real Decreto... Ley 1/1998 la que ha venido a corroborar la imposibilidad de existencia de procedimientos tributarios sin plazos concretos de terminación».

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

a que se refieran». Así pues, las actuaciones inspectoras se podían desarrollar durante el tiempo que fuera necesario siempre que no se llegara a producir la prescripción.

Al margen de esa limitación, de muy escasa efectividad, si las actuaciones de inspección se demoraban más de lo necesario o conveniente, el único remedio que preveía la LGT era el de reclamación en queja (art. 106).

No obstante, el RGIT de 1986 introdujo un elemento que limitaba la duración del procedimiento inspector: la paralización de las actuaciones por más de seis meses daba lugar a no considerar interrumpida la prescripción. Según el artículo 31.4 de dicho reglamento la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras por más de seis meses, producida por causas no imputables al obligado tributario tendrá como efecto principal que se entenderá no producida la interrupción de la prescripción como consecuencia del inicio de tales actuaciones y, además, que los ingresos pendientes realizados después de la interrupción de las actuaciones inspectoras, sin nuevo requerimiento previo, comportarán el abono del correspondiente interés de demora sin que proceda la imposición de sanción. Como veremos más adelante, esta interrupción injustificada se sigue manteniendo en la actualidad y sus efectos son los mismos que se derivan del incumplimiento del plazo. Pero, aun cuando el establecimiento de una sanción como la pérdida de eficacia de la interrupción de la prescripción por el inicio de las actuaciones sin duda contribuyó a dotar de mayor celeridad a las actuaciones inspectoras, esta medida fue juzgada como insuficiente por la doctrina [11], que reclamaba la instauración del plazo en el procedimiento inspector que lo equiparase al resto de los procedimientos administrativos.

3. CUESTIONES PLANTEADAS EN LA REGULACIÓN DEL PLAZO

En la actualidad, el plazo de las actuaciones inspectoras está regulado en la LGT, artículo 150 y por remisión de éste en el artículo 104, y en el RGAT que ha desarrollado las normas sobre el plazo en los artículos 103, 104 y 184. Estas normas vinieron a sustituir a las que regularon desde su implantación esta materia, el artículo 29 de la LDGC y 31, 31 bis, 31 ter y 31 quáter del RGIT.

En síntesis, las cuestiones que se plantean a partir de su regulación y que examinaremos en este trabajo son las siguientes:

a) Ámbito de aplicación.

b) Delimitación del plazo de 12 meses, cuándo comienza (*dies a quo*) y cuándo termina (*dies ad quem*).

c) Cómputo del plazo, descontando las interrupciones justificadas y las dilaciones del procedimiento.

[11] Para Pont Mestres, M. el tema de las paralizaciones no era suficiente y en este sentido manifiesta «[...] si con estas luces contrastamos el fuero legal con la realidad es como si nos trasladásemos de galaxia, ya que, en la práctica, las actuaciones inspectoras duran todo lo que el actuario quiera, v. gr. meses o incluso años, aunque sea espaciando aquéllas a meses o a trimestres, sin exceder la inactividad, eso sí, los seis meses entre una actuación y la siguiente para evitar la no interrupción de la prescripción». (*Derechos y deberes en el Procedimiento de Inspección Tributaria*. Marcial Pons. 2007. Pág. 127).

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

d) Prórroga o ampliación del plazo por otros 12 meses en los casos previstos en la norma.

e) Plazos especiales.

f) Cómputo del plazo en el procedimiento de inspección referido a varias obligaciones tributarias.

g) Paralización o interrupción injustificada de las actuaciones por más de seis meses.

h) Consecuencias del incumplimiento del plazo.

4. ÁMBITO DE APLICACIÓN

Como primera cuestión a abordar en el estudio del plazo de las actuaciones inspectoras es necesario plantearse su ámbito de aplicación, a qué procedimientos se aplica.

Cuando se habla de procedimiento inspector o actuaciones inspectoras no se quiere decir que se aplique a cualquier actuación de la Inspección de los Tributos. Las normas sobre el plazo del procedimiento inspector, el artículo 150 de la LGT y 184 del RGAT, se encuentran en las secciones y los capítulos relativos al procedimiento de inspección, el que tiene por objeto comprobar e investigar el cumplimiento de las obligaciones tributarias (art. 145 LGT) y se aplican exclusivamente a este tipo de actuaciones, por lo que no rigen para las actuaciones de la Inspección que se enmarcan dentro de lo que la LGT califica como actuaciones del procedimiento de gestión, como pueden ser requerimientos, valoraciones, actuaciones de comprobación limitada, etc. Para este tipo de actuaciones de la Inspección el plazo es el de seis meses que establece el artículo 104 de la LGT.

La segunda cuestión relativa a la delimitación del ámbito del plazo es la del momento a partir del cual son de aplicación las normas que lo disciplinan, esto es, desde cuándo está vigente el plazo y si se aplica a los expedientes o actuaciones que estuvieran realizándose en el momento de entrada en vigor de la LDGC o sólo a los iniciados a partir de ese momento.

La disposición transitoria única de la Ley 1/1998 en su párrafo primero dispuso que «los procedimientos tributarios ya iniciados antes de la entrada en vigor de la presente ley se regirán por la normativa anterior hasta su conclusión». Aunque el significado de esta norma parece claro, en el sentido de que no se aplica a los iniciados antes de la entrada en vigor de la norma, algún tribunal consideró que había cauce para interpretar que también se aplicaba a los que iniciados con anterioridad tardasen más de 12 meses en finalizar desde la entrada en vigor de la ley. Entre estos tribunales destaca el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de la Comunidad Valenciana que se pronuncia en este sentido en su Sentencia de 9 de septiembre de 2004 (rec. 1843/2003, NFJ019306) [12], ratificada en las de 16 de septiembre de 2004 (rec.

[12] «Llegados a este punto, y atendido que en el supuesto de autos el procedimiento inspector se inició mediante comunicación de 30 de abril de 1997, es decir, con anterioridad a la entrada en vigor de la LDGC, debe analizarse si respecto de tales procedimientos resulta o no de aplicación el plazo de duración de 12 meses previsto en el artículo 29, cuestión esta que a su vez exige el análisis de la disposición transitoria única de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, que en su párrafo primero dispone que "los procedimientos tributarios ya iniciados antes de la entrada en vigor de la presente ley se regirán por la

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

1610/2002, NFJ019217) y 5 de mayo de 2005 (rec. 31/2004, NFJ020642). En igual sentido, el TSJ de Canarias, Sentencias de 26 marzo de 2004 (rec. 902/2002, NFJ017510) y 23 de abril de 2004 (rec. 763/2001, NFJ018154). Otros en cambio se inclinaron por no considerar aplicable el plazo a los procedimientos en curso (TSJ de Castilla-La Mancha de 13 de octubre de 2004 –rec. 156/2001, NFJ018726– [13]).

La cuestión se cerró por la STS de 4 de abril de 2006 (rec. 71/2004, NFJ021921) dictada en interés de ley, según la cual «se declara como doctrina legal que a los procedimientos de inspección tributaria iniciados antes de la entrada en vigor de la Ley 1/1998 (LDGC) no les resulta aplicable el plazo máximo de duración de 12 meses establecido en su artículo 29.1 (párrafo primero), aunque pudiera transcurrir tal espacio de tiempo con posterioridad a la entrada en vigor de la misma ley sin que se hubiesen concluido las actuaciones».

Así pues, tras esta sentencia quedó claro que la exigencia de plazo se aplica sólo para los procedimientos de inspección iniciados tras la Ley 1/1998 y no a los iniciados con anterioridad. No obstante, algunos tribunales han matizado esta conclusión, por ejemplo en los casos de una ampliación del alcance adoptado con posterioridad a la vigencia de la ley, respecto a la cual el TSJ de Madrid en su Sentencia de 25 de febrero de 2008 (rec. 108/2004, NFJ029590) considera que la LDGC «sí es aplicable a un procedimiento iniciado con anterioridad con respecto a las obligaciones tributarias que pasan a ser objeto de comprobación a resultas de un acuerdo de ampliación de su alcance que se adopta con posterioridad a la entrada en vigor de dicha ley».

5. INICIO Y TERMINACIÓN DEL PLAZO: *DIES A QUO* Y *DIES AD QUEM*

a) *Dies a quo*

Tanto la LDGC como la LGT establecen de forma clara que el comienzo del cómputo se sitúa en la notificación del acto de inicio de las actuaciones inspectoras, aquí no ha habido cambio alguno desde su implantación. No obstante, surgen dudas cuando dentro de un procedimiento se modifica el

normativa anterior hasta su conclusión". Pues bien, a juicio de esta Sala el tenor de la disposición transitoria única no cierra el paso a la aplicación del plazo máximo de duración del procedimiento de 12 meses a aquellos procedimientos que iniciados antes de la entrada en vigor de la ley alcanzan una duración superior a los 12 meses contados desde la vigencia de la ley, y ello, en primer lugar, porque la consecuencia de la caducidad asociada al vencimiento del plazo para resolver cuando se trata de procedimientos iniciados de oficio no susceptibles de producir actos favorables para los ciudadanos, está ubicada en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en el ámbito propio del régimen jurídico de las Administraciones Públicas, es decir, fuera del Título relativo a las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos y ello impide considerar la cuestión que tratamos desde una perspectiva puramente procedimental».

13 «[...] el caso se rige por lo establecido en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, del RGIT, sin que sea de aplicación en este punto la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente, a la vista de que, según su disposición transitoria, "los procedimientos tributarios ya iniciados antes de la entrada en vigor de la presente ley se regirán por la normativa anterior hasta su conclusión". El hecho de que el plazo de prescripción se reduzca a cuatro años incluso en relación con expedientes en curso a la entrada en vigor de la ley no quiere decir que deba hacerse otro tanto con las normas que regulan la duración del procedimiento (como el art. 29 de la ley mencionada), pues mientras que las normas sobre prescripción son de tipo sustantivo, las que regulan la duración de los procedimientos son puramente procedimentales y quedan sujetas al régimen de la mencionada disposición transitoria».

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

alcance de las actuaciones. La doctrina entiende que cuando se amplía el alcance de las mismas no estamos ante un nuevo procedimiento de inspección, sino un cambio del objeto del mismo que no supone alterar las condiciones de plazo en la que se desarrolla el procedimiento, es decir, no hay que poner el contador a cero para los conceptos a los que afecta la ampliación, sino que se sigue con el cómputo de las actuaciones iniciadas con anterioridad. Sin embargo, esto no se ha entendido así por la Administración tributaria, al menos en algunos casos, que para los conceptos nuevos a los que se amplía ha pretendido empezar a contar el plazo desde que notifica la ampliación de actuaciones. Esta pretensión ha sido rechazada por los tribunales, como pone de manifiesto la STSJ de la Comunidad Valenciana de 1 de febrero de 2008 (rec. 246/2006, NFJ028758), en la que indica que no puede aceptarse la pretensión de la Administración de que el *dies a quo* debe ser aquel en que se comunicó a la interesada la ampliación de las labores de inspección en tanto que el artículo 29 de la Ley 1/1998 (LDGC) fija el plazo de las labores de comprobación e investigación y las de liquidación sin diferenciar el concepto por el que se inicia el expediente, de tal manera que en tanto no se inicie nuevo expediente deberá tomarse como fecha inicial del mismo la del comienzo de las labores inspectoras.

Otra cuestión dudosa es la atinente a los grupos de sociedades. En estos casos, a efectos del cómputo del plazo y de la prescripción de las obligaciones tributarias referidas al Impuesto sobre Sociedades (IS) del grupo la regla es que se aplican de manera única para todo el grupo, ya se trate de sociedad dominante o dependientes, por lo que podría cuestionarse si las actuaciones se consideran iniciadas cuando se comienza la comprobación de la dominante o la de cualquiera de las dependientes. El criterio de los tribunales, en contra de lo que en ciertas ocasiones trató de defender la Administración para salvar el cumplimiento del plazo, es que el cómputo es único para todo el grupo, sea cual sea la sociedad con la que se hubiese comenzado la actuación, dominante o dependiente. La SAN de 23 de julio de 2009 (rec. 141/2006, NFJ035454) manifiesta al respecto: «Se plantea si el plazo debe contarse, como sostiene la Administración, desde el día en que comienza de manera formal el procedimiento respecto a la dominante o, como afirma la entidad, desde el comienzo de las actuaciones respecto a cualquiera de las sociedades del grupo, que fue anterior al de la dominante. Tiene razón la parte recurrente pues las actuaciones seguidas con una sociedad dominada deben entenderse como verificadas respecto al grupo, sometiendo ese efecto al conocimiento formal de la dominante. La diligencia extendida a la dominada tiene plena validez, pues se ha acreditado que la dominante tenía conocimiento de las actuaciones, por lo que el acuerdo de ampliación se dictó fuera de plazo y procede declarar la prescripción».

b) *Dies ad quem*

En la actualidad, el artículo 150 de la LGT dispone que la terminación del plazo se produce por la notificación del acto de liquidación. Sin embargo, en la norma anterior, el artículo 29 de la LDGC no lo establecía así, sino que situaba la conclusión «en la fecha en que se dicte el acto administrativo que resulte de dichas actuaciones». Pero esto fue estimado contrario a los principios del procedimiento administrativo general, y en concreto a la norma contenida en el apartado 2 del artículo 57 de la Ley 30/1992 (que establece que «La eficacia quedará demorada cuando así lo exija el contenido del acto o esté supeditada a su notificación, publicación o aprobación superior»), por ello trasladando a este ámbito lo que dijo la STS de 13 de noviembre de 1998 de que la fecha en la que

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

se dicte el acto ha de entenderse la de su regular notificación, en diversas sentencias (entre otras la de la AN de 18 de junio de 2006 y las del TSJ de Madrid de 18 de septiembre de 2007 y de 30 de octubre de 2008 –rec. 270/2006, NFJ033187–) se acogía este criterio, de conformidad con el indicado artículo 57.2 de la LRJAP y PAC, de que en lugar de la fecha en que se dicte el acto hay que atender a la fecha en que se notifica la liquidación, pues «la solución contraria supondría admitir que la Administración podría determinar la fecha del acto y sus consecuencias frente al administrado, según la conveniencia del procedimiento, haciendo del todo estéril cualquier control o garantía que el legislador hubiera previsto». Solución esta a la que se adhirieron la mayoría de los comentaristas, pues otra iría en contra del principio de seguridad jurídica [14].

En cambio en otros pronunciamientos de los tribunales se siguió el tenor de la norma, entendiendo que en la vigencia de la LDGC la «fecha de conclusión del plazo se situaba en el momento en que se dictara el acto administrativo y sólo a partir de la entrada en vigor de la Ley 58/2003 (LGT), a través de su artículo 150.1, hay que entender que la finalización se produce en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las actuaciones inspectoras, debido a que el precepto tuvo carácter innovador respecto de la norma legal sustituida» (STSJ de Cataluña de 19 de junio de 2008 –rec. 1120/2004, NFJ031058–).

Obviamente esta polémica está terminada desde el momento en que la LGT ha reformado el modo de cómputo, fijando el *dies ad quem* en la fecha de notificación, en lugar de la fecha del acuerdo como hacía la LDGC.

6. CÓMPUTO DEL PLAZO: DESCUENTO DE LAS INTERRUPCIONES JUSTIFICADAS Y DE LAS DILACIONES DEL PROCEDIMIENTO

El plazo de duración se cuenta en tiempo hábil, por lo que hay que descontar (detener el cronómetro) los periodos en que se produzca alguna circunstancia prevista en la norma que impida la continuación de las actuaciones. Estas circunstancias son las interrupciones y las dilaciones o retrasos en el procedimiento, pero para que unas y otras se descuenten del cómputo del plazo es preciso que las primeras sean justificadas y las segundas, en la actualidad, no imputables a la Administración. Esto es lo que previene el artículo 104.2 de la LGT: «Los periodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución».

La LDGC de 1998 establecía la misma regla de no inclusión en el cómputo de las interrupciones y dilaciones, pero con una diferencia sustancial: que las dilaciones que no se computaban eran las «imputables al contribuyente». Es decir, se ha pasado de tener que buscar la responsabilidad o culpa del contribuyente en la paralización o retraso a simplemente constatar la falta de culpa o responsabilidad de la Administración. Antes la dilación producida sin culpa del contribuyente, aunque tampoco fuese imputable a la Administración, por caso fortuito o fuerza mayor, no se descontaba del cómputo. Ahora sí se descuenta.

[14] Escribano López: «Notas sobre el procedimiento...» ob. cit., pág. 832.

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

El cambio no ha gustado a una parte de la doctrina. Valga por todos los autores que se han mostrado contrarios al cambio el comentario de BEIRAS CAL, según el cual la modificación supuso de hecho una ampliación del plazo y una mayor dificultad de cómputo [15].

Es obvio que la variación introducida por la LGT es de gran trascendencia. Muchas de las controversias entre la Administración y los tribunales a la hora de considerar determinados hechos y circunstancias como dilaciones radicaba en que se exigía que hubiese una actitud del contribuyente que favoreciese el retraso, lo cual en ocasiones es difícil de probar. Con la modificación lo que se ha buscado precisamente es despejar las dudas que podrían surgir al tener que imputar la dilación al contribuyente y, en consecuencia, hacer más objetiva la apreciación de la dilación. Se podrá estar o no de acuerdo con la nueva forma de entender las dilaciones, pero lo que se persigue es descontar no sólo el retraso o demora provocado por la actitud obstruccionista del contribuyente, sino también el accidental, el que no es imputable a ninguna de las partes, porque éste también supone una circunstancia objetiva que retrasa la terminación del procedimiento.

a) Interrupción justificada

El artículo 103 del RGAT contiene la relación pormenorizada de los supuestos en los que se considera que estamos en presencia de una interrupción justificada. En resumen, esos casos son:

- Petición de datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos a otros órganos o unidades administrativas de la misma o de otras Administraciones (letra a).
- Remisión del expediente de delito contra la Hacienda Pública al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente (letra b).
- Solicitud del informe preceptivo a la Comisión consultiva en los casos de conflicto en la aplicación de la norma del artículo 15 de la LGT (letra c).
- Actuaciones judiciales en el ámbito penal que condicionen la determinación o imputación de la obligación tributaria (letra d).
- Causa de fuerza mayor (letra e).

[15] BEIRAS CAL, A. señala que «–el art. 150 de la LGT en relación con el art. 29 de la Ley 1/1998– dio nueva y sutil redacción a dicha disposición, estableciendo que para el cómputo de dichos plazos no se tendrían en cuenta las dilaciones no imputables a la Administración. Con ello los plazos fueron de *ipso* ampliados, y lo que es peor, su cómputo fue dificultado. Donde la Ley 1/1998 sólo anotaba al debe del obligado tributario sus propias dilaciones, siempre más obvias, la Ley 58/2003 le carga todas las dilaciones del procedimiento salvo las imputables a la Administración. No sólo amplio de facto el plazo sino que se dificultó su cómputo y se abrieron las puertas al campo de las argucias y trucos de la inspección que ahora están siendo alegados ante los tribunales por los contribuyentes... Así cuando con el Estatuto del contribuyente el "banco" de datos microfilmados en Madrid de un Banco cualquiera tardaba 35 días en suministrar los extractos de la cuenta del cliente referido a un ejercicio con una antigüedad de cinco años, dicho plazo era computado como "duración de actuaciones", ahora, con la redacción vigente de la LGT dicho retraso no será imputable a la Administración, convirtiéndose de un plazo natural, consustancial a la naturaleza del procedimiento, en un plazo excluido del cómputo de la duración» («Welcome to the jungle. A propósito del desarrollo y la duración de las actuaciones inspectoras». *Quincena Fiscal* n.º 1-2. 2009).

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

- Conflicto de competencias ante las Juntas Arbitrales relacionadas con la financiación de las comunidades autónomas o de las diputaciones o comunidades forales (letra f).

La norma introduce la enumeración de estos supuestos con estas palabras: «se considerarán periodos de interrupción justificada los originados en los siguientes supuestos [...]». Con esta redacción se da a entender que la relación anterior es cerrada, en el sentido de que no caben más supuestos de interrupción justificada. Cualquier otro que pudiera plantearse debería ser canalizado por la causa de fuerza mayor, que actuaría así como norma de cierre.

Las causas de interrupción justificada tienen como justificación común que la Inspección no puede actuar o está condicionada su actuación porque otro órgano u otra Administración tiene que pronunciarse sobre algún aspecto de interés para el procedimiento y esto requiere que no se compute el tiempo mientras se consulta o resuelve esa otra instancia. Como señala Juan Lozano [16] «se trata de permitir una conciliación entre el cumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones y el necesario desarrollo de cuestiones incidentales cuya incorporación al expediente puede resultar decisiva para la resolución».

La relación actual de causas de interrupción justificada es más amplia y concreta de la que ofrecía el artículo 31 bis del RGIT (que se refería únicamente a los supuestos de las letras a –petición de datos o informes–, b –delito fiscal– y e –fuerza mayor–). La razón es que se ha tratado de ser más exhaustivo y pretender agotar los posibles supuestos en que estaría justificada la interrupción, sin perjuicio, insistimos, de que en el caso de surgir algún otro supuesto no específicamente contemplado entrase en juego el de fuerza mayor.

Veamos las causas de interrupción más importantes:

1. Petición de datos, informes o dictámenes a otra unidad, órgano o Administración.

Según la redacción de la norma, la petición se debe realizar a una unidad, órgano o Administración. No está previsto que las solicitudes de datos, informes o dictámenes que interrumpen justificadamente el cómputo del plazo se dirijan a una persona privada, física o jurídica, no perteneciente a una Administración Pública. Por ejemplo, no sería causa de interrupción el informe de una consultora o un catedrático o el requerimiento a terceros. Ahora bien, siempre que se trate de una unidad u órgano de una Administración, sea nacional o extranjera, es admisible la interrupción.

Una vez sentado que el destinatario de la petición ha de pertenecer, en todo caso, a la Administración Pública la duda surge en torno a quién dentro de la Administración se ha de dirigir la solicitud. La norma habla de otra unidad u órgano de la misma o distinta Administración, por lo que atendiendo al tenor literal cabría que la petición se hiciese a otra unidad del mismo órgano, por ejem-

16 Juan Lozano, Ana María: «La creciente conflictividad en torno a los plazos en los procedimientos tributarios. Propuesta de regulación del deber de resolver de las administraciones tributarias desde el deber constitucional de buena administración.» *Fiscal mes a mes*. Ediciones Francis Lefebvre N.º 83. 2003, pág. 41.

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

plo una unidad de inspección distinta de la que está realizando la comprobación. La redacción anterior del artículo 31 bis del RGIT se refería sólo a «otros órganos...», por lo que al añadirse a las unidades se ha producido una extensión del campo de aplicación de la interrupción, que es criticada por la doctrina. No deja de tener fundamento esta crítica por cuanto no tiene mucho sentido que se interrumpa el cómputo del plazo por peticiones a otras unidades de la Inspección, que no dejan de ser efectivas actuaciones inspectoras, aunque no las realice el actuario.

La interrupción será efectiva desde que se remita la petición hasta que se reciban los datos, información o dictámenes. Aunque en algún caso se ha pretendido anticipar la finalización de la interrupción a la fecha en que se emite el informe, ha sido desestimado, pues como afirma la SAN de 14 de mayo de 2008 (rec. 101/2007, NFJ030948) «la claridad del precepto (art. 31 RGIT) libera de mayor argumentación».

El tiempo de interrupción está limitado a seis meses con carácter general y a 12 meses «cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados», límite temporal conjunto para la totalidad de las peticiones que se efectúen. Esto es, si se piden varios informes de forma consecutiva, aunque ninguno de manera individual tarde en contestarse más de los 6 o 12 meses, si la suma de los tiempos de interrupción excede el límite se incumpliría lo dispuesto en la norma y no constituiría una interrupción justificada. Ahora bien, ¿qué ocurre si se sobrepasa el límite? Caben dos soluciones:

- Primera, que la paralización o suspensión del procedimiento inspector no se considere interrupción justificada por todo el tiempo de su duración y pudiera ocurrir, en la medida en que no se hubiera practicado ninguna actuación inspectora durante ese tiempo, que entre en juego la previsión del artículo 150.2 de la LGT («La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario») con las mismas consecuencias, que más adelante veremos, que el incumplimiento del plazo.
- Segunda, que la interrupción se considerase justificada hasta el límite de 6 o 12 meses que impone el precepto, y una vez excedido el mismo empezase a contar como interrupción injustificada.

Considero más razonable la segunda solución, pues se ajusta al modo normal de operar los límites temporales y, además, la otra opción supondría un castigo excesivo teniendo en cuenta que la responsabilidad de que se exceda el plazo habitualmente corresponde al destinatario y no al peticionario, que es el que sufre las consecuencias del incumplimiento temporal. Pero no parece ser éste el criterio que sigue la AN en su Sentencia de 16 de marzo de 2009 (rec. 818/2006, NFJ032623), referida a la solicitud de información a las autoridades tributarias de Irlanda cuya contestación tardó ocho meses, por lo que considera que aparte de haber sido irrelevante la petición de información, pues las actas se incoaron antes de recibirse la contestación, el exceso de los seis meses supone su consideración como interrupción injustificada, lo que da pie al reconocimiento de los efectos del artículo 150.2 de la LGT [17].

[17] «[...] las actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria de la actora, en relación con el IS, ejercicios 1995 a 1998, estuvieron interrumpidas, lo que supone una paralización de ocho meses, periodo que, aun cuando se

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

Existen dos periodos máximos de interrupción: uno de 6 y otro de 12 meses. El de 12 se reserva a las peticiones al extranjero, a las dirigidas a Estados extranjeros, aunque por lógica habría que considerar incluidos a los organismos internacionales. La razón parece clara: la tramitación de la solicitud al extranjero es más complicada, requiere en la mayoría de los casos emplear otro idioma, es probable que no se actúe con igual diligencia, etc. En cambio, para las peticiones a unidades, órganos o Administraciones públicas españolas el plazo de seis meses se estima suficiente. Así pues, en principio, la aplicación de uno u otro plazo depende de que la petición sea a España o al extranjero. No obstante, la misma SAN de 16 de marzo de 2009 (NFJ032623) a la que hemos aludido antes, efectúa una curiosa interpretación de la norma que regulaba esta causa de interrupción justificada. El artículo 31 bis del RGIT aludía como posibles sujetos de la petición a «órganos de la Administración del Estado, comunidades autónomas o corporaciones locales o a otras Administraciones tributarias de Estados miembros de la Unión Europea o de terceros países» y reservaba el plazo de 12 meses para las «solicitudes formuladas a otros Estados». Aun siendo claro que la pretensión de la norma era encuadrar en «otros Estados» a cualquier Administración que no fuera la española, esta falta de adecuación entre las fórmulas empleadas en el mismo artículo 31 bis para designar la totalidad de los posibles sujetos y los que de ésos tienen un límite de interrupción superior, dio pie a que la sentencia antes citada de la AN diera la razón al contribuyente en su alegación de que Irlanda al pertenecer a la Comunidad Europea no es «otro Estado» y considerar, por tanto, que el límite en estos casos es el de 6 meses y no el de 12.

Con la nueva redacción del artículo 103 del RGAT este problema se ha solventado porque ahora, por un lado, se hace referencia como objeto de las peticiones «a otros órganos o unidades administrativas de la misma o de otras Administraciones» y se dispone el plazo de 12 meses «cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados», con lo cual resulta más claro que todas las peticiones al extranjero, incluidas las de países de la Unión Europea, tienen un límite de interrupción justificada de 12 meses.

2. Interrupción por remisión del expediente de delito fiscal.

En los casos de delito contra la Hacienda Pública, tras la paralización de las actuaciones en vía administrativa, la interrupción se inicia con la remisión del expediente y, en la medida en que deba retomarse en vía administrativa, porque no se prosiga la vía penal o porque la sentencia no haya estimado la existencia de delito y se continúen por la Inspección las actuaciones dirigidas a la regulariza-

concediese relevancia tributaria a la petición de información a las autoridades tributarias de Irlanda, remitida el 13/3/02, superaría el plazo de seis meses de paralización injustificada de las actuaciones inspectoras. Y ello porque, en contra de lo que se afirma en la resolución del TEAC impugnada, el artículo 31 bis.1 a) del RGIT, para el supuesto de interrupción justificada como consecuencia de petición de datos o informes a otros órganos de la Administración del Estado, comunidades autónomas o corporaciones locales o a otras Administraciones tributarias de Estados miembros de la Unión Europea o de terceros países, establece que la interrupción por el tiempo que transcurra entre la solicitud y la recepción de los mismos informes, no puede exceder, para todas las peticiones de datos o informes que pudieran efectuarse, de seis meses. El plazo de 12 meses al que se acoge la resolución del TEAC se refiere a "las solicitudes formuladas a otros Estados", debiendo entenderse, como defiende la recurrente, que se refiere a otras autoridades distintas de las tributarias o a Estados que no sean miembros de la Comunidad Europea. Por otra parte, teniendo en cuenta que esa información solicitada a las autoridades tributarias de Irlanda no había sido recibida a la fecha de formalización de las actas de la Inspección, pese a lo cual se realizaron las correspondientes propuestas de liquidación, y ello pese a que, en la interpretación que hace la Inspección sobre el plazo máximo de interrupción justificada de las actuaciones por el referido motivo, contaba con un margen temporal de más de un mes, resulta difícil reconocer la trascendencia tributaria a tal solicitud de datos o informes a las autoridades tributarias irlandesas».

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

ción de la obligación tributaria, finalizará cuando el órgano encargado de continuar las actuaciones de comprobación y liquidación reciba la comunicación correspondiente.

En este supuesto la interrupción justificada se extiende desde que se remite el expediente a la Fiscalía o a la jurisdicción competente hasta que el expediente devuelto o la resolución judicial se reciba «por el órgano competente para continuar el procedimiento». La especificación de que el momento final de la interrupción se sitúa en la recepción por el órgano competente para continuar el procedimiento es una novedad del RGAT respecto al RGIT, que simplemente se refería a la Administración tributaria, y es criticada por algún autor [18] debido a que supone una extensión del tiempo de interrupción pues lo que se tarda desde que se recibe en la Administración tributaria hasta que se traslada al órgano de inspección encargado de continuar el procedimiento se cuenta dentro de la interrupción.

La interrupción no afecta a la totalidad de las actuaciones inspectoras que se estuviesen realizando, sino únicamente a los conceptos y periodos que sean tramitados efectivamente como delito contra la Hacienda Pública. Esto supone que si en unas mismas actuaciones hay conceptos y periodos en los que se aprecia la existencia de delito y otros que no, la interrupción sólo afecta a los primeros. Así lo ha declarado el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en Resolución de 31 de enero de 2008 (RG 2031/2006, NFJ028423), en relación con un expediente referido al IS de dos ejercicios que fue tramitado como delito fiscal, pero que al considerar la Fiscalía que sólo concurría en uno de ellos y no incluir en la querella el otro, la resolución concluye que la Administración debió regularizar este último sin esperar a la conclusión del proceso penal [19]. Esta limitación de la eficacia de la interrupción opera aunque pudiera existir una cierta vinculación en la solución aplicable a más de un concepto. Sería el caso de los efectos que un aumento de la base (mayores ingresos o menores gastos por facturación irregular, por ejemplo) tendría en el IS y en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), que supone una cuota superior a 120.000 euros en el primero, pero no así en el segundo, por lo que sólo se tramitaría como delito en el IS. En este caso la Resolución del TEAC de 20 de octubre de 2009 (RG 938/2007, NFJ036394), aun siendo consciente que los hechos probados en el delito por el IS pudieran condicionar la solución del IVA, ha declarado que la interrupción no afecta a este último [20].

---

18 De Vicente Benito, F.: «Incidencia del reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, aprobado por Real Decreto 1065/2007, en la duración del procedimiento inspector», en *RCyT*. CEF, N.º 298, 2008, pág. 64.

19 En el fundamento tercero la resolución afirma: «Es por todo ello que la paralización del procedimiento administrativo como consecuencia de la vía penal debe limitarse a los conceptos y ejercicios que son incluidos en la querella y que sean admitidos en el auto de incoación, pero en ningún caso a otros conceptos o ejercicios anteriores no incluidos en la causa penal, los cuales, aun cuando fueran denunciados por la Inspección ante el Ministerio fiscal, al no incluirse en la querella, pudieron (y por ende, debieron) ser regularizados en vía administrativa una vez que la Administración tributaria conoció su no inclusión en vía criminal».

20 «[...] debemos considerar que no existía causa justificada para interrumpir las actuaciones, en la medida en que en relación con este impuesto no se había apreciado por parte de los tribunales la posible concurrencia de una actuación supuestamente delictiva por parte del sujeto inspeccionado. Por ello debemos entender que no concurría causa justificada para interrumpir válidamente las actuaciones inspectoras en relación con el IVA del ejercicio 1992... Por tanto, la Inspección debió reanudar el procedimiento inspector relativo al IVA tras tener conocimiento del archivo de las actuaciones penales relativas a este impuesto y seguirlas hasta su terminación. Si, posteriormente, al recaer sentencia en relación con el IS, las conclusiones judiciales se opusieran a la liquidación practicada por IVA, existen cauces suficientes para revisar la liquidación, por lo que no se causaría ningún perjuicio irreparable al administrado».

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

3. Resto de supuestos.

El resto de causas de interrupción justificada que menciona el artículo 103 del RGAT, salvo el de la letra e (causa de fuerza mayor), son introducidos en dicho reglamento de forma novedosa respecto a la que contenía el 31 bis del RGIT, si bien no presentan particularidades reseñables, pues en todos ellos la actuación inspectora se encuentra supeditada a lo que se resuelva en otra instancia (jurisdicción penal, Comisión consultiva sobre conflicto en la aplicación de la norma, Juntas arbitrales) lo que justifica que se suspenda el cómputo del plazo durante el tiempo que tarde en resolverse el trámite previo.

En cuanto a la causa de fuerza mayor ya hemos indicado que pudiera servir como supuesto de cierre de la relación de causas de interrupción justificada, en la medida en que pudiera comprender cualquier hecho o circunstancia que impidiera la continuación de la actuación inspectora. En cualquier caso, y aunque la ausencia de una disposición que delimite a estos efectos qué se entiende por causa de fuerza mayor, lo que sí parece claro es que debe tratarse de una circunstancia que objetivamente constituya un impedimento para que la Inspección siga actuando. José Peña [21] señala que no valdría la alegación de vacaciones, permisos, cambios de actuario, etc.

b) Dilaciones

Las dilaciones se pueden definir como los retrasos o demoras en el cumplimiento de un trámite o de una petición de la Administración que dificulta la continuación del procedimiento inspector. En la Resolución de 28 de febrero de 2008 del TEAC (RG 1831/2006, NFJ028698), referida a las dilaciones reguladas por el RGIT, este tribunal administrativo daba el siguiente concepto: «El término consistente en "dilaciones imputables al contribuyente" es un concepto jurídico indeterminado que debe interpretarse como todas las conductas que demoren las actuaciones de comprobación e investigación de la Inspección de los Tributos, y que impidan de una forma u otra su normal funcionamiento, cualquiera que sea la forma en que aquéllas se manifiesten».

El artículo 104 del RGAT, en resumen, considera dilaciones:

- Incomparecencias o retrasos en la aportación de la documentación requerida (letra a).
- Aportación de documentación por el obligado tributario una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, de alegaciones o la relacionada con la estimación indirecta (letras b y f).
- Concesión de aplazamientos, ampliación de cualquier plazo o paralización del procedimiento iniciado a instancia del obligado tributario por la falta de cumplimentación de algún trámite indispensable para dictar resolución (letras c y d).
- Notificaciones infructuosas (letra e).

21 Peña Garbin, J.M.: *La Inspección de Hacienda. Problemas y soluciones*. CISS. 2008, pág. 245.

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

- Declaraciones, comunicaciones o solicitudes de devolución complementarias o sustitutivas (letra g).
- Falta de presentación en plazo de la declaración de los libros de IVA en soporte informático (letra h).

En primer lugar, debemos preguntarnos si la lista de causas de dilación es cerrada o, por el contrario, si cabrían otros supuestos no mencionados expresamente en el precepto. La respuesta es que, al contrario que indicamos antes respecto a las interrupciones justificadas, parece claro que se trata de una relación abierta por cuanto la norma dice que «se considerarán, entre otras, ...». Por otro lado, una nota común que se deduce de la relación de causas de dilación que enumera el artículo 104 del RGAT es que todas ellas se refieren a actuaciones realizadas o imputables al propio obligado tributario. No hay en la relación supuesto alguno en el que la dilación se produzca en una actuación frente a un tercero. Por tanto, teniendo en cuenta que las enumeradas en la norma no agotan los supuestos de posibles dilaciones, cabría cuestionarse si aparte de las allí contenidas, todas ellas relativas al obligado tributario, cabrían otros supuestos en los que la dilación no provenga del obligado y si podría aceptarse que las dilaciones pudieran provenir también de terceros.

Es un tema complicado para el cual resulta difícil ofrecer una solución satisfactoria. Supongamos una actuación inspectora en la que la información y documentación más importante puede obtenerse no del propio obligado tributario sino de terceros. La Inspección emite los requerimientos a terceros y algunos de los requeridos tardan en contestar, lo que motiva una paralización de las actuaciones. ¿Se podría considerar una dilación del procedimiento la demora en contestar de un tercero? Con la normativa anterior la contestación sería evidente que no porque las dilaciones que se tenían en cuenta eran las imputables al obligado y obviamente un retraso de un tercero no lo es. Sin embargo, con la nueva al hacerse depender la dilación de que no sea imputable a la Administración la respuesta no sería tan clara. La cuestión queda en el aire.

Analicemos los distintos tipos de dilaciones:

1. Incomparecencias y retrasos en la aportación de la documentación requerida.

Para su comentario conviene separar los dos supuestos: las incomparecencias y los retrasos en la entrega de documentación.

a) Incomparecencias.

La dilación se cuenta desde el día siguiente a la fecha fijada para la comparecencia y finalizará cuando se produzca ésta.

No parece ser un tema conflictivo, pues es evidente que sin la presencia del obligado tributario o su representante no hay posibilidad de continuar las actuaciones. De todos modos, en alguna reso-

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

lución judicial se ha cuestionado que la incomparecencia ocasione, en todo caso, una dilación. Así la STSJ de la Comunidad Valenciana de 9 de noviembre de 2007 (rec. 223/2006, NFJ028356) declara que la dilación imputada por la Inspección al contribuyente por incomparecencia no constituye realmente tal dilación «pues no es razonable que ante una incomparecencia la Administración deje pasar 76 días sin actuación alguna». Para fundamentar esta conclusión el tribunal recurre a la doctrina acuñada por la jurisprudencia de las llamadas «diligencias argucia», conforme a la cual no interrumpen la prescripción las diligencias (o actuaciones) meramente aparentes, sin sustancia real, en el sentido de no estar dirigidas o «conducentes a la determinación de la deuda tributaria». Lo que subyace en la posición del tribunal es que la conducta de la Administración dejando pasar el tiempo sin citar de nuevo al incompareciente sugiere una voluntad deliberada de detener la comprobación, sin que avance el reloj del plazo.

En mi opinión esa asimilación de las diligencias de argucia con las incomparecencias prolongadas sin reiteración inmediata de la cita no debería ser automática. El legislador no se ha ocupado de fijar los requisitos y la forma de cómputo de las incomparecencias. Tal ausencia de reglamentación hay que suplirla indagando las circunstancias que caracterizan las conductas del obligado y de la Administración. Para valorar adecuadamente la cuestión habría que saber cuál era el grado de conocimiento que tenía el obligado tributario del retraso y sus consecuencias. Si fuera consciente de su incumplimiento y no se presentó ante la Inspección, aunque fuera más tarde, por mucho que la Administración demorase la nueva citación, debería calificarse como dilación.

Ahora bien, el que la incomparecencia se entienda como una circunstancia que justifica per se la dilación no obsta para que sea preciso que los elementos de hecho y circunstancias de la misma queden oportunamente reflejados en la documentación del expediente. Que no se acuda a una visita programada no es suficiente para calificarla de incomparecencia sino que hay que explicar los motivos de su no celebración, si fue debida a la Administración o es imputable al contribuyente, y en el caso de que en el expediente no conste la razón por la que no tuvo lugar la visita no cabe considerarla dilación. Así lo ha entendido el TEAC en diversas Resoluciones, como la de 24 de julio de 2008 (RG 931/2007, NFJ030100) [22] y la de 12 de febrero de 2009 (RG 52/2008, NFJ032572).

b) Retrasos en la aportación de documentos.

Dice el artículo 104 a) del RGAT: «La dilación se computará desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo has-

[22] «[...] considerando que la fecha inicialmente fijada para esta nueva comparecencia era el 22 de marzo de 2002 y que la misma no se produjo hasta el 15 de abril de 2002, nos hemos de cuestionar si este retraso fue debido a un aplazamiento solicitado por el contribuyente o bien un aplazamiento de las actuaciones acordado por la Inspección de los Tributos. En el expediente no obra documentación alguna sobre este extremo; por ello, y considerando que cualquier dilación imputable al contribuyente debe figurar en diligencia u en otro documento extendido en el curso de las actuaciones, hemos de excluir del concepto de dilaciones imputables al contribuyente los días transcurridos entre el 22 de marzo de 2002 y el 15 de abril de 2002, que suman un total de 24 días, al desconocerse absolutamente por qué no tuvo lugar la comparecencia inicialmente prevista».

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

ta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa».

Ésta es, sin duda, la más polémica de las causas de dilación, pues la interpretación que están ofreciendo los tribunales pone en entredicho la forma en que ha tenido la Administración de entender producida la dilación y choca frontalmente con la pretensión de reconducir cualquier incumplimiento por parte del contribuyente de los requerimientos o peticiones de información y documentación que efectúe la Inspección por la vía de esta incidencia en la ordenación temporal del procedimiento.

En primer lugar, hay que puntualizar que la Inspección en la petición o requerimiento de información o documentación al sujeto comprobado debe sujetarse a lo que establece el artículo 171 del RGAT y con anterioridad regulaba el artículo 36 del RGIT.

El apartado 3 del artículo 171 del RGAT dispone: «Los obligados tributarios deberán poner a disposición del personal inspector la documentación a la que se refiere el apartado 1. Cuando el personal inspector requiera al obligado tributario para que aporte datos, informes o antecedentes que no deban hallarse a disposición de dicho personal, se concederá un plazo no inferior a 10 días, contados a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento, para cumplir con este deber de colaboración».

Por tanto, en la aportación de documentación hay que distinguir:

a) Documentos a los que se refiere el apartado 1 del artículo citado: declaraciones tributarias; contabilidad (oficial y auxiliar, incluyendo los soportes que amparen o justifiquen los asientos); libros registro exigidos por normas tributarias (principalmente del IVA); facturas, justificantes y documentos sustitutivos; y, documentos, datos e informes con trascendencia tributaria. Todos ellos se deben poner a disposición de la Inspección de manera inmediata y, por consiguiente, no hay que conceder un plazo para su aportación.

b) Para cualquier otra petición de información o documentación se deberá conceder un plazo mínimo de 10 días.

Llama la atención que se incluya entre la documentación que se debe poner a disposición de la Inspección las declaraciones tributarias, puesto que si los tributos son gestionados por la misma Administración, como es el caso de la AEAT respecto a los tributos estatales, chocaría con el derecho reconocido en el artículo 34.1 h) de la LGT de no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante.

El apartado 1 del artículo 36 del RGIT establecía la misma obligación de aportar la documentación, aunque sin mencionar las declaraciones tributarias, y en el apartado 4, igual que el artículo 171.3 del RGAT, prevenía: «Cuando la Inspección requiera al obligado tributario para que aporte datos, informes u otros antecedentes que no resulten de la documentación que ha de hallarse a disposición de aquélla ni de los justificantes de los hechos o circunstancias consignados en sus declaraciones, se le concederá un plazo no inferior a 10 días para cumplir con su deber de colaboración».

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

La aplicación práctica de esta regulación del deber de aportar documentación plantea dudas en algunos aspectos. A tenor de esas normas, los documentos o informaciones que deberían estar a disposición de la Inspección son prácticamente todos los que en el curso de una comprobación se solicitan de manera habitual. El último tipo de documentos que menciona el precepto (literalmente «documentos, datos, informes, antecedentes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria») rectamente entendido comprendería casi cualquier documento imaginable de utilidad para la comprobación. Esto dejaría casi vacío de contenido el supuesto de documentos para los que hay que conceder un plazo mínimo de 10 días para su aportación. Por otro lado, suponiendo que, como veremos a continuación, la exigencia de que medie un plazo para su entrega tenga un mayor campo de aplicación del que parece desprenderse del tenor literal del precepto, como entienden los tribunales, habría que preguntarse cómo interpretar la regla del plazo de 10 días: si es suficiente con dejar ese plazo de 10 días en cualquier caso o si habría que graduarlo en función de dificultad de la documentación o información a entregar.

Veamos cómo los tribunales se han pronunciado sobre ciertos aspectos de este tipo de dilación:

- Aportación completa de la documentación requerida.

  El artículo 104 a) del RGAT previene que la dilación por el retraso en la aportación de documentación, antecedentes o información requerida se produce mientras «no figuren íntegramente cumplimentados» los requerimientos. Esto significa que sea cual sea la amplitud de la petición, tanto si comprende pocos como si comprende muchos, hasta que no se entregue el último documento o información no se considera completo el requerimiento y, por tanto, se incurrirá en dilación.

  La necesidad de que la aportación sea completa unida a que, como veremos más adelante, el RGAT dispone que los periodos de dilación «no impedirán la práctica de las actuaciones que durante dicha situación pudieran desarrollarse» (art. 102.7 RGAT) plantea si es válido y razonable considerar como dilación la no aportación completa de lo requerido y, al mismo tiempo, seguir solicitando nueva documentación, lo que pudiera desembocar en que se eternice la dilación porque no se termine de aportar toda la que sucesivamente se ha ido pidiendo mientras corría una dilación. Esta situación ha sido contemplada en la SAN de 6 de mayo de 2010 (rec. 238/2008*,* NFJ038758), en la que se dice que «[...] por parte de la actuaria, a medida que se le aportaban documentos, iba exigiendo otros nuevos, por lo que no puede sin ninguna otra explicación, atribuirle a la parte, prácticamente toda la duración del procedimiento como una dilación continua, [...]» apoyándose en que no se le concedió un plazo para aportarlo y porque no se apreciaba que la conducta del representante fuese dilatoria.

  En definitiva, lo que se cuestiona es que sea acorde con el espíritu de la norma el que una vez constatado que faltan documentos por aportar y se incurre en dilación se sigan acumulando nuevas peticiones que en el supuesto de que no se cumplimenten íntegramente darán lugar a nuevos periodos de dilación, de manera que no se acabe de cerrar nunca la iniciada al principio.

  A mi modo de ver, computar las dilaciones de ese modo puede conducir a una situación absurda: si se pide un gran volumen de documentación e información y en la fecha en que

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

cumplía el plazo para su aportación faltase algún documento es obvio que se produce una dilación, pero si pese a lo cual se realiza otra petición de nuevos documentos y en la siguiente visita el obligado entrega la documentación que faltaba de la primera petición aunque no toda la que se requirió en la segunda, y así sucesivamente, y en cada una de las visitas se continúa la dilación iniciada en la primera, al final podría resultar que todo el tiempo transcurrido se considera como una dilación, sin que haya periodo efectivo de inspección, consecuencia que podríamos calificar como absurda porque lo cierto es que ha habido actuación efectiva de la Inspección y se ha examinado gran cantidad de documentación. Por ello, para evitar estas situaciones y consecuencias indeseadas, lo más correcto sería entender que mientras esté corriendo una dilación por retraso en la aportación de documentación no sería procedente añadir la solicitud de nueva documentación o información hasta que la dilación se cierre.

- Documentación no obligatoria.

  En principio, la documentación que no tiene carácter obligatorio (como la contabilidad no oficial) podría incluirse en el apartado de otros documentos con trascendencia tributaria que, en consecuencia, sería también de puesta a disposición inmediata a la Inspección; no obstante, aun cuando no se considerase comprendida en ese grupo de documentos, pertenecería al segmento de «datos, informes o antecedentes que no deban hallarse a disposición de dicho personal», para los que rige el plazo mínimo de 10 días. Pero, en cualquiera de los dos casos, atendiendo a lo que disponen el artículo 36 del RGIT y el artículo 171 del RGAT el obligado tributario tendría el deber de aportar esa documentación. Esta conclusión, extraída de la sola lectura de esos dos preceptos, habría que conciliarla con lo que puedan establecer otras normas, que podrían condicionar o relativizar el mandato de los anteriores.

  Así, al deber de aportar documentación se le puede oponer el «derecho a rehusar la presentación de los documentos que no resulten exigibles por la normativa tributaria», que fue primero reconocido por el artículo 17 de la LDGC y ahora lo está en el artículo 99.2 de la LGT. Pues bien, acogiéndose a este derecho los tribunales han estimado que la tardanza (o la negativa) en la entrega de documentos que no resulten exigidos por la normativa tributaria no pueden generar una dilación. Ésta es la postura que defiende la AN en la Sentencia de 26 de junio de 2008 (rec. 567/2005, NFJ029583) [23], ratificada por otra de 4 de diciembre de 2008 (rec. 625/2005, NFJ031978).

  A mi modo de ver, la aplicación del derecho a rehusar la documentación no exigible por la normativa de gestión no equivale a derecho a no aportar documentación no obligatoria. Una cosa es que la normativa mercantil, fiscal o de otro tipo no imponga el deber de disponer de

[23] «[...] la llevanza del Libro Mayor, cuya aportación de extractos fue requerida por la Inspección en la tan citada diligencia de 6 de mayo de 1999, no resultaba obligatoria para la entidad hoy recurrente, al no encontrarse incluido entre los que el Código de Comercio, artículos 25 y siguientes, ordena que lleven los comerciantes, por lo que resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 17 de la Ley 1/1998 a cuyo tenor "los contribuyentes pueden rehusar la presentación de documentos que no resulten exigidos por la normativa aplicable al procedimiento de gestión tributaria de que se trate" pudiendo, por ende, concluir que la parte no estaba obligada a su aportación... si el referido Libro Mayor no es de llevanza obligatoria y su aportación, por tanto, puede ser rehusada por el contribuyente, tal y como prevé el artículo 17 de la Ley 1/1998 anteriormente referido, la consecuencia que de ello se extrae no puede ser otra que la falta "parcial" de aportación no pueda calificarse como "dilación" íntegramente imputable al contribuyente».

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

cierta documentación, verbigracia el libro mayor, de forma que si no lo lleva no pasa nada, no se incumple ninguna obligación y otra cosa es que disponiendo de ese documento el obligado tributario pueda rehusar su aportación. En mi opinión, esto no está permitido, pues precisamente el artículo 171 del RGAT (y antes el art. 36 RGIT) impone el deber de aportar «documentos, datos, informes, antecedentes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria»

- Efectuar conciliaciones, contrastes de datos y otras tareas requeridas al obligado tributario.

  Es frecuente que en el curso de las actuaciones inspectoras se requiera al sujeto comprobado que elabore y proporcione información de contraste (es el caso de las conciliaciones de las bases del IS e IVA o retenciones del trabajo). Del mismo modo que el caso anterior, y amparado en el mismo derecho aludido, algunos tribunales entienden que no es obligación del sujeto comprobado preparar información comparativa, conciliaciones, análisis de datos, etc., de manera que cuando se solicite por la Inspección podrá legalmente negarse a efectuarlo y, en consecuencia, no generará una dilación. Esto se refleja en las SSAN de 2 de octubre de 2008 (rec. 214/2005, NFJ030909) [24], 9 de octubre de 2008 (rec. 251/2005, NFJ031447) y 11 de febrero de 2010 (rec. 464/2006, NFJ037975).

- Hay que conceder un plazo para la aportación de la documentación.

  Ya hemos visto que la regla general, según las normas reglamentarias antes citadas, es que la documentación con trascendencia para la comprobación debe estar disponible para la Inspección, sin necesidad por tanto de otorgar un plazo para su entrega y sólo en los casos, que serán infrecuentes en los procedimientos de inspección, de documentación que no tenga trascendencia tributaria se habrá de fijar un plazo de aportación con un mínimo de 10 días. Así lo entiende el TEAC, Resolución de 28 de abril de 2009 (RG 3372/2007, NFJ034168), que considera que existe dilación si el Inspector solicita, en el momento de personarse en la empresa, determinada documentación que debe estar a disposición de la Administración tributaria, por lo que su falta de aportación implica el inicio de una dilación imputable al contribuyente que finalizará en la fecha en que efectivamente se aporte. Sin embargo, la AN ha dado completamente la vuelta al criterio del TEAC y mantiene que la concesión de plazo de aportación rige para todo tipo de documentos y que si no se ha cumplido la exigencia de conceder un tiempo mínimo para la entrega de la documentación la dilación no empezará hasta tanto transcurra ese plazo mínimo, e incluso, yendo más allá, pone en cuestión la idoneidad del plazo de 10 días cuando la documentación a aportar sea compleja y propugna que el plazo, partiendo de ese mínimo, debería ser superior y proporcional a la dificultad

[24] «Aun con la extraordinaria amplitud con que el precepto reglamentario prevé el ámbito material de ese deber de colaboración, virtualmente extendido a la totalidad de los documentos e informaciones con trascendencia fiscal, resulta evidente que no es obligación del comprobado la tarea de cotejar tales datos o de elaborar documentos complementarios referidos a ellos. No es, por tanto, preceptivo que el obligado a aportar determinada documentación –en este caso, la información sobre retenciones y la relativa a gastos deducibles a efectos del IS y al IVA deducible– tenga la carga de conciliar unos con otros datos, pues tal obligación de hacer excede de su deber y es, además, característica de la labor de comprobación. El requerimiento efectuado en la comunicación de inicio relativo a "conciliación entre las bases imponibles..." viene referido por tanto a una actividad que excede del deber de aportación para convertirse en una obligación nueva, sin amparo legal, y que de hecho entraña una especie de encomienda al contribuyente para que sustituya a la propia Inspección en el examen y valoración de los datos ya aportados, lo que al margen de lo que podamos opinar sobre su valor sobre el resultado final de la inspección, lo cierto es que su cumplimiento podía ser rehusado por la persona o entidad requerida y, por consiguiente, no puede dar lugar a una dilación indebida del contribuyente».

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

que suponga reunir los documentos. Se pronuncian de este modo las SSAN de 26 de junio de 2008 (rec. 434/2005, NFJ029753), 26 de febrero de 2009 (rec. 494/2006, NFJ032607) [25] y 29 de octubre de 2009 (rec. 66/2006, NFJ036277).

- Reiteración de requerimientos.

  En el supuesto de que el obligado tributario no atienda el requerimiento o petición de documentación se plantea hasta qué punto sería procedente reiterar una y otra vez la petición y qué consecuencias se derivarían de la situación. Así, en la STSJ de Madrid de 1 de octubre de 2009 (rec. 1403/2007, NFJ037048) se estimó que la Inspección no puede reiterar los requerimientos a su arbitrio ni superar el plazo lógico y normal para su cumplimiento y se consideraron adecuados los dos primeros requerimientos efectuados por diligencias, siendo innecesarios para la correcta tramitación del procedimiento de inspección los posteriores requerimientos, todos ellos idénticos, por lo que se resolvió que estos requerimientos no generaban dilaciones. En la SAN de 12 de marzo de 2009 (rec. 59/2008, NFJ033110) se advierte que la falta de cumplimiento del requerimiento no autoriza a mantener abierto el plazo de dilaciones imputables al interesado de manera indefinida, sino tan sólo por el tiempo necesario para constatar que tal requerimiento no será cumplido. Otro pronunciamiento relacionado con la reiteración de requerimientos es el de la AN de 11 de febrero de 2010 (rec. 464/2006, NFJ037975) en el que se formula una teoría que de ratificarse puede conllevar graves consecuencias y es que no constituye una dilación la reiteración de solicitud de justificantes de gastos o deducciones que favorecen al obligado, porque lo que procede en estos casos es no admitir el gasto o la deducción y, por tanto, no cabe la imputación de una dilación [26]. Esta última conclusión se vuelve a reiterar en la SAN de 22 de abril de 2010 (rec. 154/2007, NFJ038237), en la que no acepta como dilación el retraso en la entrega de un estudio que sirve para acreditar una deducción por actividades exportadoras en el IS, porque literalmente «los datos requeridos en las actuaciones de comprobación relativas a consecuencias favorables para el contribuyente, que acrediten hechos que fundamentan gastos deducibles, deducciones, minoraciones o diferimientos, pueden determinar un efecto material negativo, de no aportarse, aplicando las reglas sobre carga de la prueba, pero no una dilación, pues no es dable requerir una y otra vez una información que, de poseerla el interesado, siéndole beneficiosa, habría aportado. La supuesta dilación se habría producido, a juicio de la Inspección, una demora en la entrega de la documenta-

25 «El precepto exige, pues, que todo requerimiento al comprobado para que aporte datos, informes o antecedentes debe acompañarse de la concesión de un plazo mínimo de 10 días, esto es, no podrá ser inferior, pero sí superior. De ahí que sea rigurosamente inaceptable, por arbitraria, la atribución de un retraso injustificado en los casos en que no se concede un específico plazo, sino que se haga coincidir con la fecha de citación para práctica de una diligencia, cuando los intervalos entre una y otra actuación sean inferiores al indicado plazo con que, al menos, cuenta el interesado, pues la dilación no da comienzo hasta tanto no transcurra ese lapso mínimo. Además, la previsión reglamentaria de un plazo mínimo exige considerar, para respectar el principio de proporcionalidad, que éste únicamente rige cuando la aportación de datos o informaciones sea sencilla, por su facilidad de búsqueda u obtención, o por la claridad del requerimiento, pero no puede interpretarse, en absoluto, que ese plazo se mantenga cuando la prueba que se solicita sea compleja y, en todo caso, cuando la liquidación no analiza en modo alguno cuál es la razón por la que considera que los muy reducidos plazos que se conceden son suficientes a los fines que los justifican.

26 «[...] las informaciones referidas a consecuencias favorables o positivas para el contribuyente, acreditativas de hechos que fundamentan gastos deducibles, deducciones, minoraciones o diferimientos, pueden determinar un efecto material negativo, en caso de no aportación, por aplicación de las reglas sobre la carga de la prueba, pero no una dilación, pues no es dable requerir una y otra vez una información que, de poseerla el interesado, siéndole beneficiosa, habría aportado».

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

ción requerida, no es suficiente para computarla como tal, pues no ha dado lugar a una obstrucción o entorpecimiento de la actividad inspectora».

No nos parece acertada esta conclusión de que si la petición se refiere al justificante de un gasto o una deducción y no se aporta por el obligado tributario podría determinar la no admisión del beneficio fiscal al contribuyente pero no una dilación. La petición de un justificante se tendrá que reiterar las veces que se considere necesario, a no ser que el obligado tributario manifieste definitivamente que no la posee. Entenderlo de modo que no hace falta reiterar porque si no lo entrega no se deduce iría en contra del propio contribuyente.

2. Aportación de documentación por el obligado tributario una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, de alegaciones o la relacionada con la estimación indirecta.

La justificación de que se califiquen como dilaciones los supuestos de aportación de documentos tras el trámite de audiencia y el de alegaciones se encuentra en que esos trámites representan el momento en el que se entiende que se han completado las actuaciones de comprobación, se cuenta con toda la documentación necesaria para la regularización y el obligado tributario, a la vista de la documentación del expediente, puede aducir lo que más convenga a sus intereses y, en su caso, aportar los documentos que según su criterio acrediten sus pretensiones y si se aportan después nuevos documentos por el sujeto es razonable considerar que la prolongación del procedimiento no puede afectar al tiempo máximo de las actuaciones. El artículo 96.4 del RGAT dispone que «Una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones no se podrá incorporar al expediente más documentación acreditativa de los hechos, salvo que se demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite, siempre que se aporten antes de dictar la resolución». Fernando De Vicente [27] considera una situación absurda que a la luz de ese precepto se ignoren documentos decisivos para resolver la procedencia del acuerdo de liquidación por el mero hecho de haber sido aportados vencido el trámite de audiencia y se pregunta si tiene sentido dado que en la vía contenciosa lo puede presentar.

El supuesto referido a la estimación indirecta (aportación por el obligado tributario de datos, documentos o pruebas relacionados con la aplicación del método de estimación indirecta desde que se deje constancia en el expediente) es una novedad del RGAT respecto al RGIT, aunque en realidad ya estaba previsto en el artículo 158.3 de la LGT. Su razón de ser es la de poner coto a una práctica consistente en no aportar la documentación en la comprobación inspectora para que se determine la base por el régimen de la estimación indirecta y posteriormente, en vía económico-administrativa o en vía contenciosa, aportarla y atacar así la aplicación del régimen. Por ello, se considera dilación el tiempo que medie entre la apreciación de las circunstancias y el momento en que son aportados los documentos con anterioridad a la propuesta de regularización.

3. Concesión de aplazamientos y ampliación de cualquier plazo.

La dilación se cuenta por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar.

[27] De Vicente Benito, F.: « Incidencia...» ob. cit. pág. 60.

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

La justificación de esta causa es obvia y no merecería mayor comentario: si es el obligado tributario quien solicita que se suspendan las actuaciones o que se prorrogue el plazo para realizar cualquier trámite lógicamente el tiempo extra que pida le es imputable y no debe computarse en el plazo de duración. No obstante, los tribunales se han pronunciado sobre algunas de las cuestiones relativas a esta causa de dilación en el sentido siguiente:

a) Cómputo del tiempo de dilación. Los aplazamientos o suspensiones se solicitan por un tiempo determinado. Si tras la fecha de finalización del aplazamiento o de la ampliación del plazo no se reanudan las actuaciones no procede su consideración como dilación. El TSJ de la Comunidad Valenciana en la Sentencia de 9 de noviembre de 2007 (rec. 223/2006, NFJ028356), en un supuesto en el que estuvieron paralizadas durante más de cuatro meses porque el contribuyente solicitó una suspensión de 12 días, ha entendido que era deber de la Inspección actuar a partir del fin de la suspensión y si no lo hizo la dilación no puede considerarse imputable al contribuyente.

   Estando de acuerdo en que no es correcto considerar que todo el tiempo de suspensión de las actuaciones deba ser calificada como dilación, estimamos que es más correcto admitir una dilación por el tiempo de la solicitud del aplazamiento (12 días) y el resto computarlo dentro del plazo como una interrupción no justificada de las actuaciones.

b) En relación con las peticiones de prórroga de plazos existe controversia sobre la referida al plazo de alegaciones al acta. A tenor de lo que previene el artículo 104 del RGAT, puesto que se refiere expresamente a la «concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo» está claro que dichas prórrogas se toman como dilaciones. Sin embargo, antes, con el artículo 31 bis del RGIT, la cosa no estaba tan clara, pues se refería al «aplazamiento o retraso de las actuaciones solicitado por el propio contribuyente en los casos en que se considere procedente». Con esta redacción del RGIT se ha planteado si esa petición del obligado tributario de la ampliación de plazo de alegaciones constituía o no una dilación, lo cual no ha sido resuelto de modo uniforme por los tribunales. Inclusive, el mismo tribunal adopta decisiones contrarias sobre esta cuestión. La Audiencia Nacional en las Sentencias de 12 de febrero de 2004 (rec. 1058/2001, NFJ017073), de 18 de julio de 2006 (rec. 1094/2003, NFJ024072) y en la de 28 de mayo de 2009 (rec. 132/2006, NFJ036484) admite el cómputo que hizo la Inspección en el que incluyó como dilación la ampliación concedida del plazo para alegaciones, mientras que en las de 3 de marzo de 2006 (rec. 613/2003, NFJ022755), 3 de octubre de 2007 y 13 de julio de 2009 (rec. 604/2007, NFJ035456) manifiesta que no se trata de una dilación imputable al contribuyente la solicitud de ampliación y su consiguiente concesión al amparo del artículo 49 de la Ley 30/1992.

c) Un tema recurrente en los expedientes que han resuelto los tribunales sobre el plazo de duración de las actuaciones inspectoras es el de si los periodos de vacaciones alegados por el sujeto comprobado para justificar la paralización o interrupción de las actuaciones inspectoras, bien porque lo solicitaba expresamente o porque no atendiera durante vacaciones las visitas programadas por la Inspección, constituyen o no una dilación que debe descontarse del plazo. Esta alegación ha sido sistemáticamente rechazada por todo tipo de tribunales, desde los administrativos (TEAC de 3 de abril de 2008 –RG 3654 y 3655/2006, NFJ028915–), a los contenciosos (TSJ del Principado de Asturias de 30 de junio de 2008

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

–rec. 1756/2005, NFJ031484– y Audiencia Nacional, entre otras, las de 22 de marzo de 2007 –rec. 370/2004, NFJ025537–, 20 de septiembre de 2007 –rec. 371/2004, NFJ026702–, 9 de abril de 2008 –rec. 361/2006, NFJ028905– y 23 de noviembre de 2009 –rec. 308/2008, NFJ037793–), fundándose en que el derecho a un mes de vacaciones es un derecho laboral pero no fiscal y no es incompatible con el deber del cumplimiento de las respectivas obligaciones tributarias, ni debe ser obstáculo para el cumplimiento de las mismas.

4. Notificaciones infructuosas.

Según el artículo 104 e) del RGAT es dilación: «El retraso en la notificación de las propuestas de resolución o de liquidación o en la notificación del acuerdo por el que se ordena completar actuaciones a que se refiere el artículo 156.3 b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por el tiempo que transcurra desde el día siguiente a aquel en que se haya realizado un intento de notificación hasta que dicha notificación se haya producido».

Se trata de una extensión de la regla que prevé el artículo 104.2 de la LGT de que «A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución».

El TSJ de Andalucía en su Sentencia de 2 de octubre de 2007 (rec. 499/2003, NFJ028220) acepta que no se compute.

5. Otros supuestos de dilaciones.

No plantean problemas específicos, y por lo tanto no hay comentarios que realizar, respecto a los motivos referidos a la presentación de declaraciones sustitutivas o complementarias y a la falta de presentación en plazo de los libros de IVA en soporte informático mientras se están desarrollando las actuaciones inspectoras.

c) Otras cuestiones relevantes relativas a las dilaciones e interrupciones justificadas

Además de las características específicas de los distintos supuestos de dilaciones e interrupciones justificadas su examen se completa con el análisis de ciertas condiciones o requisitos comunes y de otras cuestiones que resultan relevantes para la delimitación de las mismas.

1. Necesidad de que se adviertan al interesado y de que consten documentalmente las dilaciones e interrupciones ocurridas.

La regulación actual de esta materia recuerda con insistencia que es necesario advertir al interesado de la posibilidad de incurrir en una dilación y las consecuencias que acarrea sobre el cómputo del plazo, así como documentar convenientemente la existencia de dilaciones e interrupciones.

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

Esta es una exigencia lógica del derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte [art. 31.1 e) LGT]. El artículo 102.4 del RGAT señala que «los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración deberán documentarse adecuadamente para su constancia en el expediente». El artículo 104 a) del mismo texto reglamentario señala que no se tendrán por atendidos los requerimientos de documentación hasta su íntegra cumplimentación «lo que se advertirá al obligado tributario».

La normativa anterior (LDGC y RGIT) establecía las mismas exigencias, aunque no de forma tan directa y clara como la actual. La advertencia de incurrir en dilaciones se imponía en el artículo 31 bis.2 del RGIT («se considerarán dilaciones imputables al propio obligado tributario, el retraso... Las solicitudes que no figuren íntegramente cumplimentadas no se tendrán por recibidas a efectos de este cómputo hasta que no se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al interesado») y la necesidad de documentar en el apartado 3 del mismo precepto («El contribuyente tendrá derecho, si así lo solicita, a conocer el estado de tramitación de su expediente y el cómputo de las circunstancias reseñadas en los apartados anteriores, incluyendo las fechas de solicitud y de recepción de los informes correspondientes) y ordenando una manera de informar de los requerimientos que preservase la identidad de los requeridos, sólo desvelada al finalizar el procedimiento («En los supuestos de interrupción justificada, se harán constar, sin revelar los datos identificativos de las personas o autoridades a quienes se ha solicitado información, las fechas de solicitud y recepción, en su caso, de tales informaciones. Sin perjuicio de ello, cuando el expediente se encuentre ultimado, en el trámite de audiencia, previo a la propuesta de resolución, el contribuyente podrá conocer la identidad de tales personas u organismos»).

¿Constituyen estas exigencias de advertencia y documentación de las dilaciones y las interrupciones justificadas un requisito esencial para su reconocimiento y efectividad? El TEAC ha adoptado una postura flexible. Por un lado, sostiene la necesidad de que en el expediente figuren documentadas las dilaciones, de modo que «Si la Inspección pretende que determinado periodo de tiempo no compute a tales efectos, debe hacerlo constar expresamente. No aportada prueba alguna de que se haya producido una incomparecencia que constituya dilación imputable, ni tampoco de una interrupción justificada de las actuaciones inspectoras, el periodo de tiempo comprendido entre [...] y [...] debe tenerse en cuenta a efectos del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras» [Resolución de 20 de noviembre de 2008 (RG 2945/2007, NFJ031273)]. Sin embargo, por otro lado, admite que se puedan imputar dilaciones al contribuyente aunque no se hubiera hecho constar la circunstancia que la motiva (la tardanza en la aportación de determinados documentos) en cada una de las diligencias. Esto es lo que afirma la Resolución de 3 de abril de 2008 (RG 3654 y 3655/2006, NFJ028915): «La circunstancia de que en determinados casos no se especifique en cada diligencia que la dilación habida es imputable al obligado tributario no implica que tal dilación y que su imputación no se hayan producido si así resulta con claridad de las diligencias que recogen los datos y circunstancias que dieron lugar al retraso de las actuaciones y a los cuales el representante del obligado prestó su conformidad». En la Resolución del TEAC de 16 de marzo de 2005 (RG 2004/2002, NFJ020469) se plantea el supuesto de que el actuario no advirtiera al contribuyente de las consecuencias del retraso ni hiciera mención de las demoras en las sucesivas diligencias que extendiera, pero corrigiera esta circunstancia en una diligencia posterior. La posición del TEAC en esta resolución es que la reiteración de las peticiones de la documentación impide que el obligado pudiese alegar desconocimiento, por lo que es procedente imputar la dilación.

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

Por el contrario, la posición general de otros tribunales es la de exigencia estricta de los requisitos de constancia documental de la existencia de dilaciones e interrupciones justificadas y la advertencia de la posibilidad de incurrir en dilaciones. En este sentido se expresan multitud de sentencias de la Audiencia Nacional que reproducen los mismos argumentos y reproches a la actuación de la Administración tributaria que pretende hacer valer dilaciones sin tenerlas debidamente documentadas o sin haber advertido de la posibilidad de incurrir en ellas, llegando a calificar de abusiva la utilización de la norma que autoriza a descontar dilaciones. Entre estas Sentencias se pueden citar las de 12 de marzo de 2009 (rec. 59/2008, NFJ033110), 15 de octubre de 2009 (rec. 181/2006, NFJ036288) [28] y 3 de diciembre de 2009 (rec. 421/2006, NFJ036932).

2. Si se supedita el reconocimiento de la interrupción justificada o dilación a la relevancia o trascendencia de información o documentación que la motiva.

También se ha planteado si la simple concurrencia de las circunstancias establecidas en la norma es requisito bastante para el reconocimiento de la interrupción justificada o la dilación o si además se requiere que la información o documentación hubiese resultado relevante para la comprobación a efectos de la liquidación de la obligación tributaria. Por ejemplo, si se solicitan contratos de una determinada operación y el contribuyente se demora en su aportación, lo que constituye una dilación aunque al final la aporte, o si se requiere a una autoridad extranjera sobre cierta información financiera de un sujeto, y en ninguno de los dos casos de la documentación recibida se deriva ningún ajuste que afecte a la regularización de la situación tributaria del obligado tributario. Las normas no indican nada, ni lo confirman ni lo niegan.

Por regla general los tribunales han desestimado la vinculación de la validez de las dilaciones e interrupciones a la importancia que hubieran tenido los datos o informes solicitados de cara a la finalización de la comprobación. Así, la SAN de 23 de noviembre de 2009 (rec. 308/2008, NFJ037793) frente a la alegación del interesado de que «la información solicitada era irrelevante, no sólo por obrar en poder de la Inspección al haber sido facilitada por la empresa, sino porque, además, no afectó a la regularización tributaria de mi representada» responde que «la eficacia de la solicitud de información realizada por el órgano de gestión, a efectos de la interrupción del plazo de tramitación del procedimiento de comprobación, no está supeditada normativamente a la relevancia que definitivamente se otorgue a la misma en la regularización de la situación del obligado tributario, ni la pendencia de dicha información impide la realización de otras actuaciones inspectoras». En la sentencia del mismo tribunal de 14 de mayo de 2008 (rec. 101/2007, NFJ030948) no se atiende la

[28] En la Sentencia de 15 de octubre de 2009 se afirma: «La Administración, en el caso que examinamos, ha utilizado de forma abusiva el precepto que le autoriza a descontar, del periodo máximo legal, las dilaciones imputables al comprobado y, por tal razón, no cabe aumentar ese periodo en los días en que se cifra la pretendida demora. A tal efecto, conviene efectuar varias precisiones esenciales:

1. Ni el acta ni el acuerdo de liquidación acreditan de modo suficientemente detallado, ni qué concreta documentación se aportó tardíamente, ni qué influencia representó ese objetivo retraso en la marcha del procedimiento...
2. Tampoco hay constancia alguna de que se advirtiera al comprobado de las consecuencias de un eventual incumplimiento [...].
3. Al margen de las consideraciones anteriores, no ha habido, en modo alguno, una paralización del procedimiento, puesto que éste se ha plasmado en muy diversas diligencias durante el periodo que se dice afectado por la dilación [...].
4. A tal efecto, no basta con que se produzca un retraso, sino que es preciso evaluar, aunque sea de modo sucinto, tanto su significación en la marcha del procedimiento como las circunstancias que han dificultado la aportación en tiempo».

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

alegación del interesado de que el informe solicitado era irrelevante, pero sugiere que para oponerse a la validez de la solicitud del informe se acuda a la vía de las diligencias argucia.

No obstante, hay también resoluciones, como la SAN de 11 de febrero de 2010 (rec. 464/2006, NFJ037975), en las que, si bien el rechazo de la dilación obedecía a la confluencia de varios motivos, una de las razones de la no admisión de la incidencia era la falta de trascendencia, la insustancialidad de la documentación requerida [29].

3. Compatibilidad de la dilación o la interrupción justificada con la realización de otras actuaciones.

El artículo 102.7 del RGAT preceptúa que «los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no impedirán la práctica de las actuaciones que durante dicha situación pudieran desarrollarse». Lo mismo decía el artículo 31 bis.4 del RGIT.

Los tribunales, y principalmente la AN, no han mantenido una postura muy definida sobre esta cuestión. Así, la mayoría de los tribunales deniegan la pretensión de los recurrentes de que se rechace la dilación si la Administración había continuado actuando, caso de las SSAN de 18 de julio de 2006 (rec. 1094/2003, NFJ024072), 10 de julio de 2008 (rec. 240/2005, NFJ037342) y 22 de septiembre de 2008 (rec. 355/2006, NFJ031148). Sin embargo, pese a la aparente claridad de la norma, la misma AN ha cuestionado la detención del cómputo del plazo en los casos en que haya habido otras actuaciones de la Inspección durante el tiempo de dilación o interrupción justificada (Sentencias de 23 de abril de 2009 –rec. 643/2005, NFJ033246– y 15 de octubre de 2009 –rec. 181/2006, NFJ036288–).

No dejan de tener sentido las últimas sentencias de la AN, pues si la justificación del descuento en el plazo de las actuaciones inspectoras de los días de dilaciones e interrupciones justificadas es que como consecuencia de estas incidencias se paraliza la actuación inspectora, el que se permita seguir actuando parece un contrasentido. Lo que ocurre es que esto hay que compaginarlo con la eficacia y celeridad administrativa, que redunda en el derecho de los obligados tributarios a que la carga fiscal indirecta derivada de la gestión tributaria sea la mínima posible o como se dice en el artículo 34.1 k) de la LGT: «Derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias». Si no se permitiese actuar, seguir trabajando en el expediente, a la espera de recibir la información solicitada o el documento cuya entrega demora el obligado, en definitiva, se le podría estar haciendo un flaco favor al mismo interesado y, en cualquier caso, retrasaría la conclusión del procedimiento, con el evidente daño a los intereses públicos.

[29] «Aun prescindiendo de esas exigencias formales que la Inspección ha omitido, la documentación reiteradamente requerida a la inspeccionada era total, completa y absolutamente inútil para efectuar la liquidación si se tiene en cuenta que la tesis fundamental del acto de liquidación –que esta Sala comparte– es que en la sociedad, sometida al régimen de transparencia fiscal, no puede minorar la base imponible regularizada ni compensarla con bases imponibles procedentes de ejercicios anteriores en que, como sucedió en el que nos ocupa –1997– no se efectuó declaración-liquidación, de suerte que no puede compensarse una mera y pretendida pérdida de la sociedad que no ha determinado, fiscalmente, una base imponible negativa, concepto este que habría requerido la consignación formal de dicha base en una declaración fiscal explícita, a que el contribuyente estaba obligado. Siendo por tanto irrelevante la documentación exigida, cuya omisión causó nulo efecto en la liquidación –como lo habría causado también su aportación–, de tales inanes actuaciones no puede surgir una dilación que no tiene otro origen que el empecinamiento de la Administración en obtener datos inservibles para el procedimiento en que se exigen».

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

En cualquier caso, la admisión de la realización de actuaciones mientras esté corriendo una dilación o una interrupción justificada está expresamente reconocida en el precepto antes citado, con lo que la postura de la AN en las últimas sentencias mencionadas no tendría amparo en lo establecido en la norma.

4. Consideración de las interrupciones justificadas y las dilaciones en los grupos fiscales.

El plazo de las actuaciones de comprobación del IS del grupo fiscal, en cuanto la regularización afecta a la liquidación practicada por la sociedad dominante mediante la integración de las bases individuales de las sociedades que lo forman, es el mismo que para la comprobación del impuesto de la sociedad individual. Eso quiere decir que desde el inicio de la comprobación de la primera sociedad en inspeccionar hasta la notificación final a la dominante de la liquidación del impuesto del grupo no puede transcurrir más de 12 o 24 meses si se ha ampliado, lo cual trae como consecuencia que las dilaciones o interrupciones justificadas producidas en la comprobación de cualquier sociedad del grupo se tengan en cuenta en el cómputo del plazo del grupo. Pero esto tiene una condición: que la circunstancia se ponga en conocimiento formal de la dominante.

Respecto a esta comunicación formal a la dominante, los tribunales han interpretado que no basta con que sea la sociedad dominante titular o partícipe de la mayoría de las acciones o participaciones en las dependientes para que se acredite que tenía conocimiento de las dilaciones de éstas. Tiene que haber una comunicación formal, no se puede presumir (SSAN de 21 de septiembre de 2009 –rec. 215/2006, NFJ035879– y 8 de octubre de 2009 –rec. 216/2006, NFJ035801–). En otras sentencias del mismo tribunal (22 de marzo de 2007 –rec. 370/2004, NFJ025537– y 20 de septiembre del mismo año –rec. 371/2004, NFJ026702–) se aclara que las dilaciones son las que se producen en relación con todas las sociedades que forman parte del grupo, con independencia de quién sea la sociedad que origina la dilación o que se pueda continuar las actuaciones con las restantes.

7. AMPLIACIÓN DEL PLAZO

a) Supuestos que posibilitan la ampliación del plazo

El artículo 150.1 de la LGT establece que el plazo de las actuaciones inspectoras de 12 meses se pueda ampliar «con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro periodo que no podrá exceder de 12 meses», previendo, como antes lo hacía la LDGC, dos grandes causas habilitantes de la ampliación: la especial complejidad de las actuaciones y la ocultación de actividades por el obligado tributario. A estas dos circunstancias se añade la que prevé el apartado 4 del mismo artículo 150 en los casos de reanudación del procedimiento administrativo como consecuencia de la no apreciación de existencia de delito.

El periodo de ampliación no está fijado, aunque tiene un máximo de 12 meses. En esto difiere de la regulación de la LDGC, en la que la ampliación era por un periodo fijo de 12 meses, sin que se

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

pudiera ajustar en función de las necesidades del caso concreto. Ahora es variable y en el acuerdo por el que se apruebe la ampliación «se concretará el periodo de tiempo por el que se amplía el plazo» (art. 184.5 RGAT).

En relación con cada uno de estos supuestos hay que señalar lo siguiente:

1. Especial complejidad.

En primer lugar hay que apuntar que tanto la doctrina [30] como las resoluciones judiciales [31], a la vista de la delimitación que efectúa la norma, califican la especial complejidad como un concepto jurídico indeterminado. Para el TEAC este concepto jurídico indeterminado es delimitado en la norma reglamentaria [32].

La LGT (art. 150) no define la especial complejidad sino que enuncia los supuestos en los que cabe apreciarla, mientras que el reglamento (art. 184 RGAT) desarrolla las características que distinguen a cada uno de los supuestos previstos en la ley y amplía la lista o catálogo de los mismos.

Los que figuran en la ley son los siguientes:

- Volumen de operaciones de la persona o entidad, especificado en el artículo 184 del RGAT como el que sea igual o superior al requerido para la obligación de auditar sus cuentas, fijado en 5.700.000 euros en los artículos 175 y 203 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.
- Dispersión geográfica de sus actividades, concretado en el reglamento en que los «hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria se realicen fuera del ámbito territorial de la sede del órgano actuante y sea necesaria la realización de actuaciones de comprobación fuera de dicho ámbito territorial».
- Tributación en régimen de consolidación fiscal, aclarando el artículo 184 que el grupo debe estar en comprobación inspectora.

30 Entre ellos Riera Ribas, B.: «Los conceptos jurídicos indeterminados en la nueva Ley General Tributaria» en *RCyT.* CEF, n.º 265, 2005, págs. 33 a 98 y Juan Lozano, A.M.: «El Proyecto de Ley General Tributaria en materia de inspección: apuntes acerca de su posible desarrollo reglamentario (2.ª Parte)», en *Fiscal mes a mes.* Ediciones Francis Lefebvre N.º 91 2003, pág. 30.

31 TSJ del Principado de Asturias de 30 de junio de 2008 (rec. 756/2005, NFJ031484) «[...] la enumeración que se hace de supuestos de complejidad lo es a título de orientación o de ejemplo, por lo tanto, estamos ante una enumeración abierta que tiene como consecuencia que cualquier circunstancia bien individual o en conjunto puede conducir a dar contenido al concepto de complejidad». AN de 11 de noviembre de 2009 (rec. 269/2006, NFJ036898): «[...] la especial complejidad de las actuaciones es un concepto jurídico indeterminado que permite, en el artículo 29.1 a) de la Ley 1/1998, la posibilidad de ampliar el plazo inicialmente previsto, que se revela por la concurrencia de alguno de los datos indiciarios de esa complejidad que, *ad exemplum*, enumera el precepto».

32 «Debe tenerse presente que los conceptos jurídicos indeterminados que utiliza la ley –"especial complejidad", "volumen de operaciones" o "dispersión geográfica de sus actividades"– se delimitan y concretan en el Real Decreto 136/2000 y, de su mano, en el artículo 31 ter del Reglamento General de la Inspección, con lo que se simplifica la tarea de la Administración a la hora de determinar la existencia del supuesto –especial complejidad– de la habilitación al que se refiere la norma para poder ampliar el plazo».

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

- Tributación en régimen de transparencia fiscal internacional, al que añade el reglamento el de las entidades en atribución de rentas y exige que estén en comprobación inspectora.

Junto a estos supuestos, en el artículo 184 del RGAT se incluyen estos otros:

- Comprobación de personas o entidades vinculadas (letra b).
- Incumplimiento de obligaciones contables o desaparición de libros y registros (letra f).
- Investigación de tramas para la defraudación, en especial del IVA (letra g).
- Operaciones simuladas, utilización de facturas falsas o personas interpuestas (letra h).
- Comprobación de personas o entidades relacionadas económicamente entre sí que participen en las distintas fases del proceso de producción o distribución de un determinado bien o servicio (letra i).
- Comprobación de un beneficio que requiera verificar el régimen de otro tributo (letra j).

Como puede advertirse la lista es amplia y pormenorizada, detalla una casuística extensa de tipos de actuaciones inspectoras que representan una mayor complicación en la comprobación o que requieren un trabajo adicional por la necesidad de coordinar las actuaciones respecto a varios sujetos o en distintos ámbitos.

La relación tan detallada contrasta con la inicial del artículo 29 de la LDGC. Este artículo, pese a no mencionar apenas circunstancias calificadoras de la especial complejidad, tampoco efectuaba remisión alguna a las normas reglamentarias, que como hemos visto sí incluía el artículo 150 de la LGT, por lo que la delimitación quedaba bastante imprecisa. El desarrollo de ese artículo 29 se contenía en el artículo 31 ter del RGIT que se refería únicamente a cuatro supuestos de especial complejidad: el volumen de operaciones, el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables, la comprobación respecto a entidades vinculadas que requiera actuar en varias delegaciones, y la dispersión geográfica de las actividades que requieren actuaciones en diversas delegaciones.

Llama la atención que esta delimitación de lo que se entiende por especial complejidad se realice en parte en la ley y en parte en el reglamento, lo que ha sido criticado como síntoma de una deficiente técnica legislativa [33].

2. Ocultación de actividades.

Esta segunda circunstancia habilitante de la ampliación del plazo tiene su razón de ser en la mayor dificultad de la comprobación y, en consecuencia, en la necesidad de contar con más tiempo

[33] Juan Lozano, A.M.: «La creciente conflictividad en torno a los plazos en los procedimientos tributarios. Propuesta de regulación del deber de resolver de las administraciones tributarias desde el deber constitucional de buena administración», *Fiscal mes a mes*. N.º 83. Ediciones Francis Lefebvre. 2003 pág. 39, *op. cit.* Pont Mestres, M. *Derechos y deberes en el Procedimiento de Inspección Tributaria*. Marcial Pons, 2006, pág. 128.

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

para poder completarla, en los casos de actividades económicas no declaradas y, por tanto, opacas para la Administración. Es preciso anotar que lo que no se ha declarado es el ejercicio de la actividad en sí misma, es decir, que no se ha presentado la declaración censal o de alta en la actividad. No estamos en presencia de la falta de declaración de los rendimientos de una actividad, por lo que, por ejemplo, si el sujeto figura censado en la actividad empresarial o profesional que ejerce pero no presenta la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) o del IS, ni cumple cualquier otra obligación tributaria relativa a la actividad no se considera actividad oculta y, por consiguiente, no entraría en el ámbito de esta causa de ampliación del plazo. Algún autor [34] ha expresado su asombro porque la norma se refiera exclusivamente a la ocultación de la actividad y no considere incluida la falta de declaración de los rendimientos derivados de la actividad.

En definitiva, es el descubrimiento por la Inspección de que el sujeto comprobado ejerce una actividad empresarial o profesional encubierta, en la que no figura dado de alta, lo que permite acogerse a la posibilidad de ampliar el plazo hasta 12 meses más. Y esto aunque el sujeto figure en el censo y tribute por los rendimientos de una actividad distinta. No tiene que ser oculto el sujeto sino la actividad.

Cuando se impuso el plazo de duración de las actuaciones inspectoras con la LDGC, desarrollada por el RGIT, esta causa de ampliación se refería, según establecía el artículo 31 ter del RGIT, a la disposición de datos por la Administración «que pongan de manifiesto la realización por el obligado tributario de cualquier actividad empresarial o profesional respecto de la que no presentó declaración, o de actividades empresariales o profesionales distintas de las declaradas por el mismo. Se considerará como actividad distinta de la declarada, aquella que hubiera dado lugar a la tributación por el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) en grupo distinto a aquel que corresponda al del epígrafe en que se encuentra dado de alta el contribuyente, o cuando se desarrolle la actividad descubierta en una unidad de local no declarada a efectos de dicho impuesto, así como cuando la actividad hubiera dado lugar a la inscripción en un código de actividad y de establecimiento en el ámbito de los Impuestos Especiales, distinto de aquel en que se encuentre dado de alta el obligado tributario». Es decir, para calificar como actividad distinta a la declarada se atendía a la tributación en grupo distinto del IAE o a la inscripción en código de actividad distinto en los Impuestos Especiales. Esta redacción tropezó con el problema de que si la actividad ocultada no tributaba efectivamente por el IAE, por una exención, no cabría calificarla de distinta de la declarada. Para remediar esta deficiencia en la nueva disposición que regula esta circunstancia (art. 184.3 RGAT) se dice: «Se considerará actividad distinta de la declarada la prevista en un grupo de la tarifa del IAE diferente de aquel en el que el obligado tributario se encuentre dado de alta o la que se desarrolle en una unidad de local no incluida en la correspondiente declaración censal, con independencia, en ambos casos, de que el obligado tributario esté o no exento de dicho impuesto. También se considerará actividad distinta la que hubiera dado lugar a la inscripción en un código de actividad y de establecimiento en el ámbito de los Impuestos Especiales diferente de aquel en que se encuentre dado de alta el obligado tributario».

Que la calificación como actividad distinta de la declarada dependa de que estén clasificadas en diferentes grupos del IAE y no en diferentes epígrafes tiene su explicación en que se entiende que los epígrafes de un mismo grupo no presentan diferencias apreciables que justifiquen que se encuadren en distintos sectores económicos, pero los grupos sí.

34 Fernández López, R.I.: «La comprobación...». *op cit*. Pág. 303.

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

La ocultación de la actividad por parte del sujeto tendrá normalmente como finalidad ocultar ingresos o rendimientos, pero no necesariamente. La STSJ de Castilla y León de 2 de mayo de 2008 (rec. 166/2007, NFJ029891) considera justificada la ampliación de plazo en relación con una comprobación efectuada a un sujeto que declaraba la actividad de albañilería (epígrafe 501.3 del IAE) y se había acogido a la estimación objetiva singular por módulos. Sin embargo, la Inspección comprobó que también ejercía la actividad contemplada en el epígrafe 502.4 de hormigonado y encofrado, de grupo distinto al anterior, que no está incluida en la lista de actividades a las que es de aplicación el régimen de módulos, concluyendo el tribunal que se cumplían los requisitos para acordar la ampliación del plazo.

3. Reanudación del procedimiento administrativo tras la tramitación del delito.

Este supuesto no estaba contemplado en la LDGC ni en el RGIT, sino que es una incorporación del artículo 150.4 de la LGT.

Según esa norma, en el supuesto de reanudación de las actuaciones inspectoras tras la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal o la resolución judicial que no estima la existencia de delito, caben dos maneras de determinar el plazo de las actuaciones que se reanudan:

- Si antes de interrumpirse de manera justificada por la tramitación del delito se hubiera ampliado el plazo de las actuaciones inspectoras, el tiempo en el cual se pueden desarrollar las actuaciones reanudadas será el que restase en el momento de la interrupción del plazo ampliado o seis meses si el periodo fuese inferior.
- Si no se hubiera ampliado el plazo con anterioridad, el artículo 150.4 señala que «se considerará como causa que posibilita la ampliación de plazo».

El RGAT no ha desarrollado lo dispuesto en la LGT sobre esta cuestión, seguramente por entender que estaba todo dicho en la ley, por lo que tenemos que deducir que la tramitación y valoración de esta causa de ampliación del plazo se regirá por las reglas y criterios que son de aplicación para las otras dos causas y, por consiguiente, todo lo que se indicará más adelante sobre el procedimiento y las cuestiones que se han suscitado sobre la motivación de la ampliación le será aplicable.

b) Procedimiento para acordar la ampliación

Los apartados 4 y 5 del artículo 184 del RGAT regulan el procedimiento a seguir para la ampliación del plazo.

La iniciativa puede corresponder bien al órgano de inspección que estuviese desarrollando las actuaciones (inspector actuario), o bien al propio órgano competente para liquidar, el Inspector Jefe o el que tenga asignada esa competencia. Si es el actuario su primera acción consistirá en comunicar al sujeto comprobado su pretensión de ampliar el plazo y le concederá un plazo de 10 días para que

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

efectúe las alegaciones que estime pertinentes. Es un plazo fijo, pues la norma no habla de un mínimo, sino en todo caso de 10 días. No obstante, cabría que el sujeto renunciase a presentar alegaciones y también cabe que el actuario le conceda un plazo superior.

Transcurrido el plazo de alegaciones, el inspector actuario dirigirá la propuesta de ampliación, debidamente motivada, al órgano competente para liquidar, al que corresponde dictar el acuerdo de ampliación.

El artículo 184.4 del RGAT previene que «No podrá solicitarse la ampliación del plazo de duración del procedimiento hasta que no hayan transcurrido al menos seis meses desde su inicio. A estos efectos no se deducirán del cómputo de este plazo los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración». Por tanto, no es posible «solicitar» la ampliación sino después de transcurridos seis meses de tiempo efectivo del procedimiento, sin dilaciones ni interrupciones justificadas. La duda es qué se considera solicitud de la ampliación si la notificación del actuario al obligado tributario de su intención de pedir la ampliación del plazo o la remisión de la propuesta de acuerdo al órgano encargado de su aprobación. Si bien la palabra solicitar parece estar erróneamente empleada en este caso, pues el procedimiento no prevé solicitud de ningún tipo, a no ser que el envío de la propuesta al órgano encargado de acordarla se considere como tal, me inclino por la segunda solución, porque la primera no se puede entender como solicitud al estar dirigida al interesado, siendo su finalidad simplemente poner de manifiesto que concurren las circunstancias que posibilitan la ampliación. En cualquier caso, la norma persigue evitar acuerdos de ampliación precipitados y alarga el momento a partir del cual tramitar la ampliación ya que en el RGIT el requisito de los seis meses se refería al momento del acuerdo, no de la «solicitud».

La segunda vía para iniciar el procedimiento es que sea el propio Inspector Jefe u órgano competente para liquidar el que estime que concurren las circunstancias para ampliar el plazo y lo notifique directamente al interesado, concediéndole igual plazo de 10 días y dictando el acuerdo correspondiente. En estos casos la tramitación de la ampliación podrá iniciarse aunque no hayan transcurrido los seis meses.

El acuerdo no es susceptible de recurso o reclamación. El artículo 184.5 del RGAT dispone que «no será susceptible de recurso o reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de que se pueda plantear la procedencia o improcedencia de la ampliación del plazo con ocasión de los recursos y reclamaciones que, en su caso, puedan interponerse contra la resolución que finalmente se dicte».

Se discute sobre si el acuerdo de ampliación debe notificarse o no antes de que concluya el plazo de duración de 12 meses. Parece obvio que tomar el acuerdo transcurrido el plazo de duración invalida dicho acuerdo, pues al cumplirse los 12 meses se producirán de forma automática los efectos del incumplimiento del plazo. Así lo ha juzgado el TSJ de Galicia en la Sentencia de 4 de marzo de 2009 (rec. 15400/2009, NFJ033335) en la que afirma que como el acuerdo y su notificación se efectuaron pasados 12 meses desde el inicio de las actuaciones, la prórroga del plazo es improcedente.

Sin embargo, la AN en su Sentencia de 2 de noviembre de 2000 [35], y en las de 1 de diciembre de 2005 (rec. 830/2003, NFJ021664) y 4 de mayo de 2006 admite que la notificación del acuerdo se

[35] «el acuerdo de ampliación del plazo es una cuestión de carácter interno de organización del expediente, y, por ello, si bien se exige la notificación como la de cualquier otro acto realizado en el expediente a los interesados, la misma no es pre-

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

haga pasados los 12 meses, siempre que el acuerdo se hubiese tomado dentro del plazo. La Resolución del TEAC de 4 de julio de 2003 (RG 6147/2000, NFJ015183) confirma el criterio de esas sentencias y añade como fundamentación que la notificación fuera de plazo no ha causado indefensión al tratarse de un acto de mero trámite contra el que ha podido alegar en el trámite de audiencia previo a los actos y en el trámite de alegaciones.

c) Motivación

El artículo 150.1 de la LGT exige que los acuerdos de ampliación sean, en todo caso, «motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho». El artículo 184 del RGAT al regular el procedimiento de ampliación del plazo ordena que tanto la propuesta del actuario como el acuerdo del órgano competente para liquidar sean motivados. En la regulación anterior, la LDGC no mencionaba expresamente la motivación como un requisito del acuerdo de ampliación, aunque el RGIT lo mismo que el reglamento actual imponía que la propuesta y el acuerdo de ampliación fuesen motivados.

El requisito de la motivación del acuerdo representa el elemento fundamental para decidir en cada caso sobre la procedencia o justificación de la extensión del plazo. Tanto la doctrina como los tribunales colocan la motivación en el eje en torno al cual debe efectuarse el análisis y la valoración de la procedencia de la ampliación del plazo: si la propuesta de ampliación está suficientemente motivada la prórroga estará correctamente acordada, si no lo está no debería admitirse.

Asimismo, en los comentarios doctrinales y en las sentencias de los tribunales se destaca que la motivación es más ineludible en el caso de las actuaciones de especial complejidad por su carácter de concepto jurídico indeterminado y que no es suficiente la acreditación de que concurren las circunstancias mencionadas en la norma para considerar que existe especial complejidad. Juan Lozano [36] ha subrayado que el RGIT llevó a cabo un desarrollo acertado de la LDGC, en cuanto a su contenido se infiere que la constatación de las causas de ampliación no permite considerar sin más que se trata de una actuación de especial complejidad.

Ahora bien, ni las leyes ni los reglamentos que regulan y han regulado esta materia se han ocupado de definir en qué debería consistir la motivación. Enumeran las causas que posibilitan la ampliación y exigen que los acuerdos sean motivados, pero no concretan qué motivar. En principio, de la primera lectura de las normas pudiera parecer que la motivación se refiere a las causas que posibilitan la ampliación, pero los tribunales no lo ven así.

En relación con la especial complejidad el artículo 31 ter del RGIT señalaba: «A estos efectos, y sin perjuicio de su necesaria apreciación a la vista de las circunstancias del caso concreto objeto de comprobación, podrá considerarse que las actuaciones revisten especial complejidad [...]». Esta

supuesto de eficacia del acto administrativo de ampliación del plazo, ya que no despliega sus efectos sobre la esfera jurídica de los interesados, sino sobre la ordenación y tramitación del expediente. Ello sin perjuicio de que es necesaria la notificación y en el menor tiempo posible –pero en este caso se produce y en fecha adecuada–, aunque no como presupuesto de eficacia, sino como mera comunicación de un acuerdo administrativo dictado en el expediente».

36 Juan Lozano, A.M.: «El Proyecto...» ob. cit., pág. 30.

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

previsión de apreciación de las circunstancias del caso concreto ha servido como justificación a los tribunales para exigir que la motivación se refiera no tanto a la causa habilitante (como el volumen de facturación) como a las circunstancias del caso que lo hacen especialmente complejo (por qué las circunstancias concurrentes impiden finalizar las actuaciones en el plazo máximo establecido). Sin embargo, esta mención no aparece en el artículo 184 del RGAT, lo cual genera la duda de si a partir de esa norma sería preciso motivar la causa prevista en la norma o la complejidad del expediente.

Los tribunales, en particular la AN, han pasado de admitir de manera generalizada la procedencia de la ampliación a la vista de la constatación de las causas que la posibilitan a adoptar una postura más exigente en cuanto a la motivación de ampliar el plazo en el caso planteado, con independencia de que concurran efectivamente las circunstancias habilitantes, requiriendo la justificación de la especial complejidad de las actuaciones que se están llevando a cabo, en función precisamente de las circunstancias de esas actuaciones y no de las causas previstas en la norma.

Vamos a tratar de sistematizar y resumir los pronunciamientos sobre esta cuestión en relación con las diversas causas aducidas:

a) Volumen de facturación.

La motivación basada principalmente en el volumen de facturación se ha considerado suficiente en los siguientes casos:

- Se ha admitido en un expediente en el que el obligado tributario había superado el mínimo de facturación para estar sujeto a la obligación de auditar las cuentas y además como prueba de la complejidad se adujo el número de actas, diligencias y comunicaciones que requirió la comprobación (Resolución del TEAC de 12 de marzo de 2004 –RG 1932/2003, NFJ017114–).
- El volumen de facturación a efectos del IVA, aunque sólo se excediese en uno de los ejercicios sirve como justificación para todos los periodos pues de otro modo se exigirían comprobaciones individualizadas de cada ejercicio (AN de 28 de mayo de 2009 –rec. 138/2008 NFJ034314– [37]).
- Junto al volumen de facturación concurría la dificultad de calificar ciertos contratos de servicios con terceros no residentes (AN de 1 de febrero de 2007 –rec. 178/2004, NFJ025111–) o desarrollar la actividad en más de una comunidad autónoma (AN de 22 de septiembre de 2008 –rec. 21/2007, NFJ030794–).
- En varias sentencias se ha atendido, además de a la superación del límite de facturación, a la complejidad de la contabilidad (AN de 16 de mayo de 2006 –rec. 357/2005, NFJ026074–) o a que en los registros contables no se diferenciaba entre actividad exenta y no exenta (AN de 18 de enero de 2007 –rec. 714/2002, NFJ025288–).

37 «La acreditada circunstancia de que, al menos en uno de los ejercicios inspeccionados se cumple la exigencia prevista en la norma de aplicación, justifica a juicio de esta Sala la ampliación del plazo acordado, pues en caso contrario equivaldría a exigir a la Inspección la realización de comprobaciones individualizadas ejercicio por ejercicio a fin de delimitar si podrá tener lugar la ampliación que quizá fuera necesario acordar».

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

Sin embargo, en otras muchas resoluciones esa misma causa del volumen de facturación se ha demostrado insuficiente, como las de la AN de 20 de septiembre de 2007 (rec. 394/2004, NFJ029084), 2 de octubre de 2008 (rec. 214/2005, NFJ030909), 3 de marzo de 2009 (rec. 469/2005, NFJ032057), 30 de septiembre de 2009 (rec. 211/2006, NFJ037650) y la de 11 de noviembre de 2009 (rec. 269/2006 NFJ036898) [38]. Tampoco se admitió como justificación, junto al volumen de facturación, la tributación conjunta con las Haciendas forales (AN de 16 de marzo de 2009 –rec. 818/2006, NFJ032623–).

b) Comprobación de un grupo consolidado.

Se acepta que la pertenencia a un grupo consolidado constituye un supuesto de especial complejidad en las SSAN 4 de febrero de 2008 (rec. 367/2006, NFJ028893), 22 de septiembre de 2008 (rec. 21/2007, NFJ030794) y 18 de febrero de 2010 (rec. 470/2006, NFJ038207). En la resolución del TEAC de 6 de noviembre de 2002 (RG 6340/2001, NFJ014059) [39] se afirmaba que la causa de la tributación como grupo en el IS puede servir también para justificar la ampliación respecto al IVA.

Esta misma circunstancia, por sí sola o unida al volumen de facturación, se ha considerado inidónea para acreditar la complejidad en las SSAN de 9 de octubre de 2008 (rec. 91/2006, NFJ031705), 25 de octubre y 11 de noviembre de 2009 (rec. 269/2006, NFJ036898).

c) Anomalías contables.

La ausencia de contabilidad es admitida como causa habilitante en la Resolución del TEAC de 21 de noviembre de 2007 (RG 1013/2007, NFJ027783), mientras que en la SAN de 8 de octubre

[38] En la de 11 de noviembre de 2009, aunque estos mismos párrafos se repiten en otras sentencias, se dice: «[...] si diéramos por bueno el acuerdo de ampliación que acaba de transcribirse estaríamos aceptando que las dimensiones de la empresa son un elemento decisivo, con su sola apreciación, para acordar la ampliación, por lo que bastaría a tal fin con reflejar el volumen de operaciones o la pertenencia a un grupo, con independencia de la verdadera complejidad del asunto. Lo relevante, si se sigue la interpretación de la Inspección –que tampoco se extiende en razones para justificar en profundidad su tesis– serían entonces las características subjetivas del comprobado, al margen del contenido de la comprobación, es decir, del impuesto o ejercicio de que se tratase, así como el carácter global o singular del examen de la situación fiscal. Tal postura es inaceptable porque contradice los límites legales, ya que de hecho equivale a beneficiarse de una suerte de presunción *iuris et de iure*, que no toleraría prueba en contrario, dirigida contra determinadas empresas consideradas en sí mismas, al margen de la mayor o menor dificultad de la comprobación, sin atender al objeto sobre el que se proyectase ésta. Si la ley hubiera querido singularizar a determinados sujetos de Derecho por concurrir en ellos ciertas características económicas o de configuración jurídica, no habría asociado tales factores –el volumen de operaciones o la pertenencia a un grupo societario–, al concepto indeterminado de la «especial complejidad».

[39] «[...] el sujeto pasivo tributa en Régimen Especial de Grupos Consolidados, y aunque dicha tributación sólo se contempla en el IS, los requisitos que establece el artículo 81 de la Ley 43/1995 para optar al Régimen de los Grupos de Sociedades ponen de manifiesto el mundo de relaciones necesariamente existente entre ellas; esa circunstancia tiene una incidencia enorme en el IVA porque obliga a la Inspección a analizar la realidad, naturaleza y contenido de esas relaciones, la existencia de vinculación entre las partes, los posibles supuestos de autoconsumo, la aplicación de reglas especiales, en su caso, para la determinación de las bases, como se ordena en el artículo 79.cinco de la Ley 7/1992, etc. El artículo 29 de la Ley 1/1998 tan sólo exige que se trate de actuaciones que revistan especial complejidad y cita a continuación algunos casos en los que se entiende que tal complejidad existe; no se trata de una lista cerrada pero casualmente entre ellos se encuentra la tributación como grupos consolidados».

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

de 2009 (rec. 171/2006, NFJ036291) [40], se estima que no es suficiente que existan anomalías, sino que se requiere que éstas sean sustanciales, como la desaparición de libros, etc. y precisamente esas anomalías hubieran determinado la dificultad de la comprobación.

d) Conjunción de varias circunstancias habilitantes.

Si las causas alegadas por la Inspección son conjuntamente varias de las circunstancias previstas en la norma es más evidente que el acuerdo está fundado, como afirman las SSAN de 23 de julio de 2003 (rec. 241/2002, NFJ016183), 22 de marzo de 2007 (rec. 370/2004, NFJ025537), 17 de mayo de 2007 (rec. 368/2004, NFJ029507) y 20 de septiembre de 2007 (rec. 371/2004, NFJ026702).

e) Otras causas no previstas en el reglamento.

Por regla general cuando la especial complejidad se fundamenta en alguna circunstancia que no está contemplada en la relación contenida en el artículo 31 ter del RGIT o 184 del RGAT, los tribunales han negado la virtualidad de la misma para justificar la especial complejidad. Así lo reconoce el TEAC en la Resolución de 13 de febrero de 2006 (RG 3128/2006, NFJ028787) respecto a la circunstancia de que no se conocía si se han notificado efectivamente las actas [41] y la AN de 19 de diciembre de 2008 (rec. 405/2006, NFJ031966) en relación con la necesidad de que se realizase una valoración de unos inmuebles [42]. La Resolución del TEAC de 2 de marzo de 2005 (RG 1606/2004, NFJ020482) manifiesta que las que están conceptuadas como causas de interrupción justificada no pueden servir como motivo de ampliación, como ocurre con la petición de informe a la AEAT por parte de la Inspección de los Tributos de una comunidad autónoma [43]. En la del TSJ de Madrid de 5 de julio de 2007

40 «Ello significa que no basta, como causa legitimadora, con cualquier anomalía contable, sino que el precepto habla, bien de incumplimiento sustancial, bien de desaparición de libros o registros contables, bien de su falta de aportación, factores todos ellos caracterizados por su gravedad, reveladores de situaciones capaces de influir negativamente en el ritmo del procedimiento, ninguno de los cuales concurre aquí. Además de la gravedad de las anomalías, en sí mismas consideradas, el citado artículo exige la prueba de la relación causal con la marcha del procedimiento inspector, esto es, que ese incumplimiento sustancial, la desaparición de libros o la falta de aportación –aun de existir, que no es el caso–, "determine una mayor dificultad en la comprobación que requiera de la ampliación del plazo", conexión causal que no ha sido evaluada en el acuerdo de ampliación, que guarda silencio al respecto».

41 «Con fecha 4 de septiembre de 2003 se remitió a la Oficina de Correos correspondiente el acta de referencia para su notificación en el domicilio fiscal del obligado tributario. Con fecha 10 de febrero de 2004 se interpuso reclamación internacional en cuanto que el envío no fue devuelto ni se había informado de si el destinatario había recibido el envío... las actuaciones descritas no responden a los supuestos recogidos en la normativa reguladora en los que se justifica la ampliación del plazo, a adoptar en el correspondiente acuerdo motivado que tampoco consta como tal en el expediente; a la actuación final de notificar el acta mediante publicación en diario oficial se pudo y se debió llegar dentro del plazo establecido».

42 «La Sala entiende que dependiendo de la regularización practicada de la valoración de unos inmuebles, de los que se conocían datos para su inmediata valoración dentro del plazo de los 12 meses de duración normal del procedimiento, el acuerdo de ampliación carece de fundamento o finalidad, pues no se puede apreciar que concurra ninguna de las circunstancias prevista por la norma para su adopción, pues no existía obstáculo para la emisión del referido Informe de valoración, siendo responsable la Administración de su emisión tardía; informe que, por otra parte, valora los inmuebles a fecha de diciembre de 1996, cuando la cesión se produjo en octubre de 1996, y cuando transmisiones posteriores son valoradas por los propios actuarios con un valor inferior».

43 «El Inspector Jefe admitiendo las razones de especial complejidad argüidas por el actuario motiva la ampliación del plazo en base a la necesidad de coordinar la actuación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y de la Administración autonómica... Sin embargo, hay que reseñar que el artículo 31 bis del RGIT prevé estos supuestos de

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

(rec. 2040/2003, NFJ026941) aunque se considere que una causa no prevista, como la de recabar información de terceros, que no es causa de interrupción justificada, pudiera eventualmente aducirse como causa habilitante para la ampliación, en el caso examinado no estima procedente la ampliación debido a que no se demuestra la especial complejidad [44]. Sin embargo, las SSTSJ del Principado de Asturias de 30 de marzo de 2007 (rec. 881/2004, NFJ031133) y 30 de junio de 2008 (rec. 1756/2005, NFJ031484) [45] entienden correcto el criterio de calificar como especial complejidad el hecho de que el sujeto comprobado estuviese integrado en un grupo económico, aunque no constituyese grupo fiscal.

Si quisiéramos compendiar a través de dos modelos las posiciones extremas que sostienen los tribunales sobre la cuestión, elegiríamos la del TEAC como ejemplo de aplicación de los criterios más permisivos con la posibilidad de ampliar el plazo y, sin duda alguna, la de la AN como ejemplo de la postura más exigente.

Como muestra de la posición del TEAC podemos referirnos a la Resolución de 16 de diciembre de 2005 (RG 3074/2003, NFJ022508) en la que se analizaba la ampliación del plazo fundamentada en la pertenencia de la sociedad a un grupo consolidado, considerándola procedente aunque la motivación fuera escueta, pues entiende que es suficiente la mención de que concurre una causa sin mayor motivación. La teoría del TEAC en esa resolución es que las causas de facturación y dispersión geográfica sí requieren una explicación de la complejidad, pero las otras dos causas son automáticas [46].

colaboración sin necesidad de ampliar las actuaciones inspectoras, pues permite la petición de informes a órganos de cualquier otra Administración, con la consecuencia de entender interrumpidas justificadamente las actuaciones y con la única limitación de que la interrupción por este concepto no puede ser superior a seis meses, salvo que la solicitud sea formulada a otro Estado y, en consecuencia, éste es el procedimiento al que debía haberse acudido en el presente caso».

44 «[...] el contenido de las actuaciones practicadas no pone de manifiesto la especial complejidad en que la Administración se ampara, pues se trataba de recabar documentación sobre los movimientos de las cuentas bancarias de las que era titular, los soportes documentales de las extracciones en efectivo y los datos de las sociedades que, al parecer, había verificado tasaciones por encargo de la entidad recurrente y de otros proveedores, labor de comprobación que no puede calificarse de especial complejidad ni encaja en ninguno de los supuestos que en particular recoge la norma transcrita y prueba de ello es la respuesta en un tiempo razonable que la Inspección recibe de los bancos sin que existiese causa que justificara dilatar la solicitud de los documentos bancarios (talones y cheques) para justificar las disponibilidades en efectivo ni los datos de terceros, parte de los cuales constaban en registros públicos».

45 «[...] el sujeto pasivo contribuyente forma parte de un grupo de empresas y personas físicas con las cuales desarrolla actividades económicas y mercantiles, lo que hace necesario que para la correcta determinación de su base imponible además de para la fijación de otros elementos tributarios, deba conocerse el alcance y naturaleza de esas actividades así como su valoración a efectos tributarios. También es un elemento que añade complejidad, a diferencia de lo que la parte actora cree, el hecho de que todas o parte de esas personas o entidades tengan un domicilio fuera de Asturias, ya que el domicilio fiscal, como lugar de localización del obligado tributario en su relación con la Administración tributaria, puede ser origen de conflictos y problemas de difícil solución, por lo que la existencia de diversos domicilios fiscales es un elemento importante y trascendente a efectos de delimitar la complejidad de una específica y determinada relación jurídico-tributaria».

46 «La reclamante alega, por otra parte, que el acuerdo del Inspector Jefe a que nos venimos refiriendo, adolece de falta de motivación, porque se limita a invocar varias de las circunstancias reglamentariamente admitidas (volumen de operaciones superior al requerido para la obligación de auditar cuentas, tributar en régimen de consolidación fiscal y operar en diversas partes del territorio nacional, con elementos tributarios incluso en el extranjero) cuando sería necesario demostrar por qué las mismas significan o representan en este caso concreto esa especial complejidad, negando así automatismo a la extensión de actuaciones. Pero la lectura de dicho artículo 31 ter no presta apoyo a esta pretensión... Es decir, que, al regular la posibilidad de ampliar la duración de las actuaciones por especial complejidad de éstas, el artículo 31 ter dispone que tal circunstancia se entenderá concurrente a la vista de cuatro posibles situaciones (además de otras que añade después): a) gran volumen de operaciones, b) dispersión geográfica de las actividades realizadas, c) tributación en grupos consolidados, d) tributación en régimen de transparencia fiscal internacional. Y de estas cuatro situaciones, la primera y la segunda son objeto de una regla especial: que, sin perjuicio de su necesaria apreciación a la vista de las circunstancias del caso concreto, a) el volumen de operaciones sea igual o superior al requerido para la obligación de auditar cuentas y b) el obligado

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

El criterio de la AN aparece en muchas de sus recientes sentencias (como las de 30 de septiembre de 2009 –rec. 211/2006, NFJ037650–, 26 de octubre de 2009 –rec. 160/2006, NFJ036286– y 11 de noviembre de 2009 –rec. 269/2006, NFJ036898) en las que utiliza los mismos argumentos para considerar improcedente la ampliación, cuyas líneas principales se pueden resumir en los siguientes puntos:

a) La prórroga o ampliación del plazo sólo procede en casos excepcionales [47].

b) Hay que relacionar las causas de la ampliación del plazo con las concretas actuaciones inspectoras que se llevan a cabo [48].

c) La presencia de esa circunstancia (volumen de operaciones) no determina por sí sola la complejidad, en algunos casos puede ser elemento determinante pero en otros es factor indiferente [49].

d) La motivación no se limita a la justificación material del factor habilitador de la ampliación, sino que hay que evaluar las razones por las que el plazo es insuficiente [50].

---

tributario realice actividades fuera del ámbito territorial de la Delegación de la AEAT que corresponda a su domicilio fiscal. De manera que, de los cuatro casos enumerados anteriormente, sólo estos dos (gran volumen de operaciones y dispersión geográfica) estarían sometidos a la regla que la reclamante pretende generalizar y que consiste en exigir apreciación de la especial complejidad en el acuerdo de extensión. Uno de los supuestos concurrente ahora –tributación en el IS en régimen de tributación consolidada– no requiere, a la vista de dicho artículo 31 ter, especial apreciación ni motivación más allá de la simple cita de su concurrencia, que es precisamente lo que ha hecho el Inspector-Jefe en su discutido acuerdo de extensión de la duración de actuaciones. De ahí que éste haya de reputarse suficientemente motivado y conforme a Derecho, sin que ello implique un automatismo que contradiga el carácter excepcional del plazo ampliado, porque ha de mediar necesariamente el acuerdo expreso del Inspector Jefe».

47 «No hay un derecho incondicionado a la prórroga del plazo, sino que, antes al contrario, la regla general viene constituida por el plazo de 12 meses y sólo en casos excepcionales, cuando concurran particulares circunstancias que impidan o dificulten la culminación de las actuaciones en el plazo previsto, una vez debidamente acreditadas y razonadas, podrá prolongarse el procedimiento mediante acuerdo motivado».

48 «No basta con la acreditación de que concurre alguna de las circunstancias que hacen posible acordar la prórroga, sino que es preciso relacionar tales circunstancias con las concretas actuaciones inspectoras de que se trate, pues "el volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, o su tributación como grupos consolidados, o en régimen de transparencia fiscal internacional" son notas que permiten deducir, en algunos casos, que las actuaciones son complejas, pero no en todos los posibles, atendida la naturaleza y contenido de la comprobación, de donde resulta que no basta su mera concurrencia para justificar la ampliación».

49 «Es decir, la especial complejidad de las actuaciones es un concepto jurídico indeterminado que permite, en el artículo 29.1 a) de la Ley 1/1998, la posibilidad de ampliar el plazo inicialmente previsto, que se revela por la concurrencia de alguno de los datos indiciarios de esa complejidad que, *ad exemplum*, enumera el precepto, pero ello no quiere decir que la presencia de alguna de tales circunstancias, como la que invoca la Administración como factor justificador, esto es, el volumen de operaciones, determine por sí misma la complejidad del procedimiento, pues tanto es posible que ese volumen sea un elemento determinante, en algunos casos, de la complejidad del procedimiento como deducir que, en otros supuestos, constituya un factor indiferente ya que, no cabe olvidar, la comprobación puede también versar sobre elementos aislados de la situación tributaria no determinantes en modo alguno de una comprobación o investigación compleja que requiera de ampliación en el plazo».

50 «La motivación no se limita a la justificación material del factor habilitador de la ampliación sino que se requiere, en términos literales "su necesaria apreciación a la vista de las circunstancias del caso concreto objeto de comprobación..., o sea, la evaluación de las razones de las que quepa inferir, a partir del citado volumen de operaciones del sujeto a comprobación, que aquí no se discute, o de la existencia del grupo, que el plazo de 12 meses es insuficiente, en este asunto, para completar la instrucción del procedimiento, pese a la diligencia desplegada por la Administración... el volumen de operaciones o las demás circunstancias descritas en la ley y el reglamento puede ser o no, según los casos, un dato significativo en función de su influencia en las actuaciones mismas. De ahí que la motivación del acuerdo de ampliación deba ponderar las circunstancias del procedimiento en el seno del cual se necesita su adopción, lo que impone al órgano decisor un deber de acreditar cumplidamente que el plazo inicial es insuficiente».

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

e) La motivación no es una mera exigencia formal, sino que se requiere para que esté materialmente justificada la ampliación [51].

f) La motivación debe incluir una evaluación de las actuaciones ya seguidas, dificultades o resistencias encontradas, de las diligencias pendientes, de la imposibilidad de completar las actuaciones y de la previsión del plazo que sería preciso [52].

g) La consecuencia de la falta de motivación no tiene que ser necesariamente la invalidación del acuerdo de ampliación, podría quedar posteriormente subsanada la deficiencia si quedase en evidencia que las actuaciones inspectoras eran materialmente complejas o no pudo racionalmente la Inspección terminarlas dentro del periodo [53].

El TS en los escasos pronunciamientos en los que ha tratado la cuestión de la ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras ha manifestado que la concurrencia de las causas previstas en la ley no es suficiente para apreciar la especial complejidad y que, por consiguiente, es precisa una motivación específica sobre las circunstancias del caso concreto (Sentencias de 18 de noviembre de 2008 y de 18 de febrero de 2009 –rec. 1934/2006. NFJ032016– [54]). En la más reciente de 31 de mayo de 2010 (rec. 2259/2005, NFJ040085), el TS señala que «[...] Fácilmente se comprende que la Administración

51 «La motivación específica que prevé la LDGC en su artículo 29.3 no se queda en una mera exigencia formal de recoger en el acto administrativo, de modo formulario, la indicación de la causa legal que ampara dicha ampliación, sino que se requiere, además, que esté materialmente justificada la ampliación, en tanto que agrava la situación jurídica del sujeto pasivo, al imponérsele un plazo superior al inicialmente previsto en la ley, justificación que sólo se produce válidamente cuando se consignan y razonan fundadamente, aun de forma sucinta, los motivos por los que no se ha podido razonablemente completar el procedimiento en el plazo regularmente establecido para ello».

52 «Obviamente, esta justificación habrá de incluir una evaluación de las actuaciones ya seguidas, de las dificultades o resistencias encontradas para su práctica, de las diligencias pendientes, de la imposibilidad de completar las actuaciones, de la previsión del plazo que sería preciso, puesto todo ello en conexión cronológica con el extenso plazo habilitado por la ley, de 12 meses, pues bien podría ser que la dificultad para cumplirlo no procediera tanto de una complejidad real o aparente de la comprobación como de la deficiente organización administrativa o de una escasa diligencia en el impulso de la actividad de comprobación».

53 «La consecuencia de la falta de motivación no tiene que ser necesariamente la nulidad del acto sino en términos puramente teóricos y, no obstante lo anterior, la consecuencia jurídica de una motivación incorrecta o insuficiente no siempre habrá de ser la invalidación del acuerdo de ampliación y, por ende, la inviabilidad de computar, a efectos de la prescripción, el conjunto de lo actuado más allá del acuerdo de ampliación, conforme a lo establecido en el artículo 29.3 de la Ley 1/1998. De hecho, podría quedar posteriormente subsanada la deficiencia si quedase en evidencia que las actuaciones inspectoras eran materialmente complejas o que, por algún otro motivo, no pudo racionalmente la Inspección terminarlas dentro del periodo normal con que cuenta por disposición de la ley, a la vista del contenido efectivo de la comprobación, de su naturaleza general o singular, de la diligencia con que se ha actuado, de la actitud colaboradora u obstruccionista del sujeto pasivo y, en suma, de la valoración del conjunto de circunstancias concurrentes».

54 El precepto citado –que es el art. 29 de la Ley 1/1998– no debe ser interpretado en el sentido de que basta la mera concurrencia de alguna de las circunstancias que el apartado a) menciona para que resulte procedente la ampliación del plazo. Es preciso, además, justificar, a la vista de las específicas circunstancias del caso concreto que se contempla, la necesidad de ampliación del plazo. De manera que una cita genérica del precepto con pura mención de la existencia de alguna de las circunstancias que relaciona es insuficiente. Es preciso explicar en qué medida, en el caso en que la ampliación se acuerde, se produce la complejidad derivada de las previsiones legales. Por tanto, no es justificación suficiente la mera cita sobre la concurrencia abstracta de las circunstancias que el precepto legal menciona».
«En el asunto analizado resulta patente, sin embargo, esa complejidad. Las regularizaciones propuestas tienen suficiente complejidad, como enseguida veremos, para justificar esa ampliación; además, algunas de estas regularizaciones fueron aceptadas por el sujeto pasivo. El hecho de que la recurrente considere insuficiente el ritmo a que las actuaciones se sujetaron no puede hacer olvidar las dificultades que de la comprobación efectuada y de la complejidad de las actuaciones realizadas y de los trabajos de examen y análisis de la contabilidad y comparativos que era necesario llevar a cabo».

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

sólo puede usar esa potestad en tales tesituras y que, además, si así lo decide debe explicitar las razones que le impulsan a hacerlo, justificando suficientemente que concurre alguno de los presupuestos de hecho a los que la posibilidad de romper la regla general y demorar el tiempo de las actuaciones por un plazo superior al inicialmente previsto, con el límite siempre infranqueable de 24 meses. Ésta es una exigencia que se encuentra implícita en la propia naturaleza de la decisión de prorrogar y en la necesidad de hacer patentes las causas que la justifican. Responde al espíritu de la Ley 1/1998 y viene impuesta directamente por el artículo 54.1 e) de la Ley 30/1992 , donde se preceptúa que han de motivarse los actos de ampliación de plazos, previsión aplicable con carácter supletorio a los procedimientos tributarios en virtud de la disposición adicional quinta, apartado 1, de la propia Ley 30/1992». Y a continuación, después de repasar las normas que disciplinan esta cuestión, afirma: «[...] no basta la mera concurrencia de algun el legislador ha vinculadoa de las circunstancias que el artículo 29.1 de la Ley 1/1998 menciona para que proceda la ampliación del plazo. Resulta menester, además, justificar la necesidad de dilatarlo a la vista de los pormenores del caso; esa justificación demanda la exteriorización de las razones que imponen la prórroga y su plasmación en el acuerdo en que así se decrete. En otras palabras, ha de ser una decisión motivada, sin que a tal fin resulte suficiente la mera cita del precepto y la apodíctica afirmación de que concurren los requisitos que el precepto legal menciona».

Así pues, el TS refrenda el criterio mantenido por la AN de que además de la concurrencia de la causa habilitante para la ampliación prevista en la norma es necesaria la motivación concreta de la complejidad en el caso examinado.

No obstante, conviene matizar la importancia de la motivación. La jurisprudencia ha desarrollado una elaborada doctrina sobre el significado de la motivación de los actos administrativos cuya relevancia se hace depender de que se haya producido o no indefensión, de modo que aunque la motivación sea escasa o insuficiente no determinará la anulabilidad del acto a no ser que haya provocado una indefensión real en el interesado. Esto aplicado al ámbito del plazo se traduce en que, como en el último punto de los argumentos de la AN se reflejaba si de los datos del expediente hay información suficiente para poder valorar que las actuaciones eran complejas, se podrá estimar procedente el acuerdo de ampliación [55].

8. PLAZOS ESPECIALES

La generalidad con la que se aplica el plazo de 12 meses ampliable hasta 24 tiene dos excepciones, dos supuestos en los que se establecen plazos diferentes: retroacción de actuaciones ordenada por una resolución judicial y la reanudación de actuaciones tras el sobreseimiento, archivo de las actuaciones o devolución del expediente de delito fiscal.

55 En la SAN de 18 de febrero de 2010 (rec. 470/2006, NFJ038207) se dice al respecto: «En coherencia con lo expuesto, la falta o la defectuosa motivación de un acto administrativo puede ser causa de un vicio de anulabilidad, o una mera irregularidad sin fuerza para provocar la invalidez. El deslinde entre ambas consecuencias depende de dos criterios: desde el punto de vista subjetivo, y habida cuenta de que el procedimiento aspira a garantizar los derechos del administrado, hay que indagar si ha existido indefensión como consecuencia de la pretendida insuficiencia de motivación; en la dimensión objetiva, dado que el proceso tiene como objeto controlar el ajuste de la actuación administrativa al ordenamiento jurídico, ha de verificarse si se cuenta con los datos precisos para llegar a la justa conclusión de que la ampliación estaba materialmente justificada a la vista de la complejidad efectiva del procedimiento».

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

a) Plazo máximo en fase de ejecución de resolución judicial o económico-administrativa. Retroacción de actuaciones

El artículo 150.5 de la LGT dispone que en los casos en que una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el periodo que restase del plazo de las actuaciones desarrolladas en su día o en seis meses, si aquel periodo fuera inferior, y que el citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

Ésta es una novedad de la LGT, ya que en la LDGC no se regulaba nada, sin duda porque la jurisprudencia consideraba esas actuaciones, que tienen su origen en la retroacción de actuaciones ordenada por un tribunal, como ajenas o distintas al procedimiento de inspección, a las que no le serían de aplicación las normas sobre plazo establecidas para las genuinas actuaciones inspectoras. Sin embargo, la LGT decide acabar con esta especialidad, las integra en el procedimiento de inspección y consecuentemente las somete a plazo, pero con la regla especial del artículo 150.5.

b) Plazo máximo tras la reanudación de expedientes en los casos de delito fiscal

La misma regla que para la retroacción se aplica en la reanudación de actuaciones tras el sobreseimiento, archivo de las actuaciones o la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal en los supuestos de delito fiscal si se hubiese ampliado el plazo antes de la remisión del expediente de delito.

9. EL CÓMPUTO DEL PLAZO EN EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN REFERIDO A VARIAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

Ha sido objeto de debate en la doctrina y en los tribunales la incidencia que en relación con la aplicación del plazo de las actuaciones inspectoras tiene que unas mismas actuaciones inspectoras comprendan varios conceptos tributarios y/o ejercicios y, en concreto, cómo se descuentan las dilaciones y las interrupciones justificadas.

El asunto tiene una importancia vital porque es el modo de actuación normal de la Inspección: aprovechar el inicio de la comprobación inspectora para verificar simultáneamente varios impuestos y ejercicios. No sólo late una idea de eficacia y eficiencia de la labor de la Inspección, es que en la mayoría de las ocasiones los hechos económicos despliegan sus efectos en relación con varios impuestos, de modo que existe una interconexión entre los datos y bases que sirven para dos o más tributos. En este sentido, la vinculación entre el IVA y el IS es ilustrativa.

La cuestión a la que estamos aludiendo es si a efectos del cómputo del plazo de este tipo de actuaciones, iniciadas en una misma fecha y que normalmente también finalizan en una misma fecha, las incidencias que pudieran surgir en cuanto al plazo (dilaciones, interrupciones justificadas y ampliación del plazo) se cuentan de manera unitaria para todas las obligaciones tributarias o de forma separada para cada una de ellas. Suponiendo unas actuaciones referidas al IS y al IVA de los

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

ejercicios 2006 y 2007, sí se produce una dilación porque no aporta el Libro Registro de IVA de 2007 lo que se plantea es si esa dilación la debemos contar sólo respecto al plazo de IVA 2007 o también al resto de conceptos y periodos en comprobación.

La cuestión no había sido objeto de atención por el ordenamiento con anterioridad al RGAT. Ni la LGT, ni la LDGC ni el RGIT tras las modificaciones efectuadas para su adaptación a la Ley 1/1998 incluían ninguna disposición que tratase la cuestión. Ha sido el RGAT el que ha incorporado normas específicas que abordan el problema:

- El artículo 184.6 relativo a la forma de cómputo de los periodos de interrupción injustificada de las actuaciones viene a decir que cualquier actuación respecto a cualquier obligación tributaria evita la interrupción injustificada de la totalidad de las obligaciones del procedimiento.
- El artículo 184.7 referido a los casos de no interrupción de la prescripción por incumplimiento del plazo o paralización de las actuaciones por más de seis meses establece que la reanudación del procedimiento inspector con conocimiento formal del obligado tributario vuelve a interrumpir la prescripción para todas las obligaciones.
- El artículo 184.1 preceptúa que a efectos de la ampliación del plazo del procedimiento basta con que las circunstancias que posibilitan la ampliación (por ejemplo la especial complejidad) concurra en cualquiera de los conceptos y periodos.
- El artículo 102.2 que a efectos de descontar esos periodos del plazo establece que los periodos de dilaciones e interrupciones justificadas no se incluirán en el cómputo del plazo «con independencia de que afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y periodos objeto del procedimiento».

En resumen, estas normas prescriben que cualquier incidencia en relación con el plazo tiene efectos sobre la totalidad de las obligaciones tributarias afectadas por el procedimiento y no sobre cada una de las obligaciones de manera separada.

La introducción en el RGAT de estas normas constituye una reacción ante cierta jurisprudencia que respecto a la paralización (o interrupción injustificada en la terminología del RGIT) de las actuaciones por más de seis meses, cuyo efecto es la no interrupción de la prescripción, entendió que los actos que evitan esa paralización únicamente interrumpen la prescripción de las obligaciones concretas a las que se refieren esos actos, pero no al resto. Por ejemplo, en una actuación referida al IRPF y a retenciones sobre el trabajo si se comprueban datos sobre el IRPF y no se pide ni se menciona nada en la diligencia sobre retenciones, en este último concepto seguirá existiendo paralización.

El seguimiento de estas tesis fue muy amplio en los tribunales. Sánchez Blázquez [56] en un extenso y documentado trabajo sobre la materia cita una muy numerosa muestra de estos pronunciamientos hasta llegar al TS que en sus Sentencias de 17 de marzo de 2008 (rec. 5697/2003, NFJ029009) y 2 de junio de 2008 (rec. 3413/2003, NFJ029770), según manifiesta el citado autor, aplican también

56 Sanchez Blázquez, V.M.: «Plazo máximo e interrupción injustificada en el procedimiento de inspección sobre varias obligaciones tributarias: la legalidad de la nueva regulación reglamentaria», en *RCyT.* CEF, n.º 319, 2009, págs. 3 a 54.

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

este criterio [57]. En definitiva estos pronunciamientos se apoyan en la norma que regula la interrupción de la prescripción, en el artículo 66 de la LGT de 1963 y en el artículo 68 de la LGT actual, pues se interrumpe la prescripción «Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, dirigida de forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria».

Frente a este criterio se alza el mantenido por otros tribunales, principalmente el TEAC, de que la paralización de las actuaciones termina por cualquier acto dentro del procedimiento considerado de manera global o conjunta y afecta por lo tanto a la totalidad de las obligaciones tributarias a las que se refieren las actuaciones inspectoras. En este sentido se pronuncia la Resolución del TEAC de 23 de julio de 1997 (RG 6606/1995, NFJ005840) [58] y la SAN de 30 de mayo de 2002 (rec. 466/1999, NFJ014370).

Volviendo a la cuestión en la actualidad, SÁNCHEZ BLÁZQUEZ defiende una interpretación acorde con la dogmática jurídica que orilla los planteamientos partidarios de la estanqueidad y confirma la legalidad de la regulación contenida en el RGAT, basada en las siguientes premisas:

- El procedimiento de inspección, en lo que se refiere a las fases de inicio y tramitación, es un procedimiento único, aunque afecte o se extienda a una pluralidad de obligaciones tributarias. En la fase de liquidación pierde esa naturaleza unitaria y sus efectos se producen respecto a cada obligación por separado.

- Siendo un procedimiento único, único es también el plazo de duración y deberían tener una consideración unitaria las interrupciones justificadas, las dilaciones y la ampliación del plazo.

La tesis del autor citado es que no existe una identidad absoluta entre actuaciones que evitan las interrupciones injustificadas y la interrupción de la prescripción, pues algunas de las primeras (como las alegaciones a las actas de disconformidad) no interrumpen la prescripción.

57 En la Sentencia de 2 de junio de 2008 se afirma: «[...] En definitiva, no puede atenderse a diligencias que adolezcan de inconsistencia objetiva; esto es, que no documenten actuaciones necesarias conducentes al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del concepto impositivo y ejercicio de que se trata, que es lo que exige el artículo 66.1 a) de la LGT para que las actuaciones administrativas tengan la eficacia controvertida. Del citado precepto se deduce que no cualquier acto tenía la eficacia interruptiva que en el mismo se indicaba, sino sólo los tendencialmente ordenados a iniciar o proseguir los respectivos procedimientos administrativos o que, sin responder meramente a la finalidad de interrumpir la prescripción, contribuyan efectivamente a la liquidación, recaudación o imposición de sanción en el marco del impuesto y periodo controvertido».

58 «[...] no existe "paralización injustificada" ni actitud pasiva de la Administración tributaria cuando la Inspección, iniciado el proceso de comprobación, realiza actuaciones de este tipo directamente relacionadas con la finalidad para la que le han sido conferidas sus potestades de comprobación e investigación, "la integración definitiva de las bases tributarias", integración que requiere de la comprobación conjunta y simultánea de todos los conceptos tributarios que se proyectan, en forma poliédrica, sobre la situación del administrado en el ámbito tributario, y a fin de lograr "la regularización que la Inspección estime procedente de las situaciones tributarias", como exige el artículo 145 c) de la mencionada LGT. Y ello aun cuando dichas actuaciones de comprobación tengan un carácter anejo o colateral –situaciones de escisión, fusiones, regularizaciones–, respecto a los hechos imponibles objeto de comprobación y siempre que, naturalmente, sean necesarias tales actuaciones (bien sean de comprobación o de investigación), en tanto que determinantes de la base tributaria sobre la que han de proyectarse los tributos, y no se desarrollen en la esfera interna de la Administración tributaria, sino en la esfera externa, es decir, en un actuar administrativo que requiera de la relación con el administrado contribuyente, y ello precisamente por imperio de la seguridad jurídica».

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

Por consiguiente, las normas del RGAT antes citadas que se refieren a la cuestión, tanto el precepto referido a la interrupción injustificada (art. 184.6) como los referidos a las dilaciones, interrupciones justificadas (art. 102.2), ampliación del plazo (art. 184.1), así como el de la reanudación de actuaciones tras la paralización por más de 6 meses o el incumplimiento del plazo (art. 184.7) no suponen ninguna ilegalidad.

La STS de 4 de marzo de 2009 (rec. 185/2007, NFJ032088) [59] ha confirmado plenamente la legalidad de una de estas disposiciones, la referida a la ampliación del plazo (art. 184.1 RGAT), por lo que debemos considerar también acordes con la ley el resto de disposiciones.

10. INTERRUPCIÓN INJUSTIFICADA DE LAS ACTUACIONES POR MÁS DE SEIS MESES

Se trata de una cuestión que aunque ciertamente tiene relación con el objeto de este trabajo, el plazo de las actuaciones inspectoras, no constituye, sin embargo, una circunstancia o incidencia que afecte al plazo en sí mismo, pues éste se computa al margen de las interrupciones injustificadas, que se contarían dentro del plazo, igual que el tiempo efectivo de actuación.

Ahora bien, aun tratándose de algo ajeno al plazo, lo cierto es que su escueta regulación legal en la actualidad está recogida en el mismo precepto que regula aquél, que lleva por título «plazo de las actuaciones inspectoras». En efecto, el artículo 150.2 de la LGT establece unos mismos efectos para la interrupción injustificada de las actuaciones por más de seis meses y el incumplimiento del plazo, efectos que veremos en el epígrafe siguiente.

Teniendo en cuenta que la materia sobre la que versa este trabajo se circunscribe al plazo de las actuaciones inspectoras, en principio el tema que estamos comentando quedaría al margen del mismo. Además, el origen anterior, ya que data del RGIT de 1986, y el hecho de que al ser durante bastante tiempo el único elemento limitativo de la duración de las actuaciones, contribuyen a que los problemas específicos que plantea esta cuestión hayan sido ampliamente estudiados y su tratamiento, por tanto, excedería de las pretensiones de este trabajo.

Sí quisiéramos aprovechar este apartado para realizar una sugerencia. La terminología empleada puede resultar equívoca. Se utiliza demasiadas veces la palabra «interrupciones» para referirse a cosas completamente diferentes e incluso contrarias entre sí. En cuanto al plazo de 12 meses, hemos visto que en su cómputo no se toman en cuenta, se descuentan, las interrupciones justificadas, aquí se habla de interrupciones injustificadas de las actuaciones y en los efectos de interrupción de la prescripción. Tanto uso de una misma palabra con significados tan distintos puede llevar a confusión.

[59] En la sentencia se señala: «[...] pero todo ello es consecuencia del carácter unitario del procedimiento inspector que se deduce del artículo 150 de la LGT, aunque se refiera a más de un tributo o a distintos periodos. El concepto de actuación inspectora única se desprende de la regulación de la materia, por lo que la ampliación del plazo de actuaciones determinará la ampliación del plazo en el que puedan dictarse los actos de liquidación correspondientes a todos los tributos y periodos a los que afecta la actuación, y ello aunque la causa que habilite a la ampliación de plazo únicamente pueda predicarse de alguno de los tributos y periodos a los que afecta el procedimiento».

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

11. EFECTOS DEL INCUMPLIMIENTO

La importancia de una norma jurídica se mide por las consecuencias que su infracción acarrea. En el caso del plazo de duración de las actuaciones inspectoras los efectos del incumplimiento son importantes pero podrían haber sido más graves.

El artículo 150 de la LGT establece tres efectos del incumplimiento del plazo:

a) La no interrupción de la prescripción por las actuaciones inspectoras desarrolladas [apartado 2 a)].

b) Los ingresos realizados durante las actuaciones se consideran espontáneos [apartado 2 b)].

c) No se exigen intereses de demora desde el incumplimiento hasta la finalización del procedimiento (apartado 3).

Éstos son los efectos que determina el incumplimiento del plazo (y la interrupción injustificada por más de seis meses, salvo el de los intereses de demora que es exclusivo del incumplimiento), pero la norma también se cuida de fijar en sentido negativo un efecto que está excluido: no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación.

La caducidad no está proscrita del ámbito tributario, al contrario hay multitud de procedimientos en los que está prevista y en la propia LGT se reconoce la aplicación de la caducidad, entre otros, en los procedimientos de devoluciones, de gestión iniciados por la declaración, verificación de datos, comprobación limitada y procedimiento sancionador en materia tributaria. Simplemente, lo que ocurre es que en el procedimiento de inspección está excluido.

Éste es el estado actual de la cuestión desde el punto de vista normativo. Sin embargo, cuando se instauró el plazo de las actuaciones inspectoras se dudó de si el incumplimiento del plazo producía la caducidad. El criterio predominante es que dado que el procedimiento de inspección no estaba sometido a plazo no cabía la caducidad, pues ésta es una medida de terminación de los procedimientos administrativos asociada al incumplimiento de los plazos de duración.

Sin embargo, algunos tribunales llegaron a plantear la aplicación de la caducidad en los casos de interrupción injustificada de las actuaciones (AN de 25 de febrero de 1997 –NFJ005038–) si bien pronto corrigió el criterio (AN de 29 de octubre de 1998 –rec. 455/1995, NFJ007498–) declarando la improcedencia de la caducidad en un procedimiento como el de investigación y comprobación inspectora que no está sujeto a plazo.

Cuando irrumpe la LDGC con el establecimiento del plazo, en la que se prescribía que el incumplimiento del plazo determinaba la no interrupción de la prescripción, omitiendo cualquier referencia a la caducidad se vio la oportunidad de plantear de nuevo la posibilidad de reconocer la caducidad en este ámbito. El intervalo de tiempo entre la publicación de la LDGC y el desarrollo reglamentario fue el de mayor efervescencia a favor de la aplicación de la caducidad, que se encargaría de disipar el Real Decreto 136/2000.

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

En este contexto se sitúan algunas decisiones jurisdiccionales manifiestamente partidarias de aplicar la caducidad, como la STSJ de la Comunidad Valenciana de 18 de mayo de 2001 (rec. 2631/2003, NFJ023955) [60].

Sin embargo, estos enfoques no calaron en el TS que repetidamente se ha opuesto a la aplicación de la caducidad, primero respecto a la interrupción injustificada de las actuaciones por más de seis meses y después respecto al incumplimiento del plazo de actuaciones de 12 meses (STS de 20 de abril de 2002 –rec. 491/1997, NFJ012360–, 4 de febrero de 2003 –rec. 1096/1998, NFJ013558– [61] y otras). La Sentencia de ese tribunal de 11 de julio de 2008 (rec. 337/2004, NFJ038175) para unificación de doctrina establece la doctrina aplicable a la caducidad en el campo del procedimiento inspector: «ni antes de la LDGC ni después de ésta se aplica la caducidad, porque en materia de comprobación e investigación tributaria la ley no fijaba un plazo de duración de dichas actuaciones, como se deducía de la Ley 230/1963 (LGT), y del Anexo 3 del Real Decreto 803/1993 (Modificación de procedimientos tributarios), existiendo una disposición específica (art. 105.2 de la Ley 230/1963) que prohibía el efecto de la caducidad con motivo del incumplimiento de los plazos. Por otra parte, aunque la Ley 1/1998 modificó la situación, estableciendo en el artículo 29 que el plazo máximo para llevar a cabo las actuaciones de comprobación e investigación y liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos era de 12 meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las actuaciones, con posibilidad de prolongación por otros 12 meses, en determinados supuestos, no pretendió establecer un plazo de caducidad, al prever como único efecto del incumplimiento de los plazos, tanto del de seis meses de interrupción injustificada como del de duración de las actuaciones, «que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones», ordenando el artículo 31 del Real Decreto 939/1986 (RGIT) en esta situación la continuación de las actuaciones hasta su terminación, lo que se reitera en el artículo 150.2 de la Ley 58/2003 (LGT), al contemplar únicamente también la eficacia interruptiva de la prescripción en estos casos, señalando ahora la ley de forma expresa que el incumplimiento de plazos en el procedimiento inspector no produce la caducidad del mismo, que debe continuar hasta su terminación, con lo que se introduce una excepción a la regla general de caducidad de los procedimientos tributarios contenida en el artículo 104 de la ley, y a la especial del procedimiento sancionador».

60 «... A partir, pues, de la vigencia de la LDGC de 26 de febrero de 1998 la duración máxima que con carácter general puede alcanzar el procedimiento inspector es la de 12 meses. En tanto el precepto citado regula un plazo en el que han de quedar conclusas las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación, con el acto administrativo que resulte de dichas actuaciones, según dispone literalmente el párrafo cuarto del mismo artículo 29, es claro que está regulando un plazo de caducidad del procedimiento, que impide su prosecución una vez transcurrido el mismo, y ello en armonía con lo dispuesto en el artículo 43.4 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, y actual 44 de la misma ley, que tal y como vimos contemplan la caducidad como la consecuencia derivada del vencimiento del plazo para dictar la resolución sin que ello tenga lugar, en el caso de procedimientos iniciados de oficio no susceptibles de producir actos favorables para los ciudadanos».

61 «Frente a ello no cabe oponer la caducidad del procedimiento, pues, siendo la misma una institución que (teniendo su razón de ser en la previa fijación por la ley de un plazo al que queda supeditada la actuación a que el mismo se refiere –plazo en el que el inicio y finalización de la actuación aparecen fatalmente unidos–) provoca, caso de inactividad durante el mismo, el decaimiento del derecho no accionado, es visto que, en la materia ahora examinada (la comprobación e investigación tributaria), la ley no fija un plazo de duración a dichas actuaciones (y lo mismo hace en su Anexo 3 el propio RD 939/1986) y, en consecuencia, no procede la aplicación a tales procedimientos de la caducidad aducida por la recurrente (sin que ello sea óbice para la aplicación, en su caso, de la prescripción). Aunque el actual artículo 29 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en relación con lo dispuesto en el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, de desarrollo de la misma, pueda hacer pensar en la potencial caducidad del expediente por el transcurso del plazo previsto para las actuaciones inspectoras, ello es debido a que en tales normas se fija (al contrario de lo que acontecía con anterioridad a las mismas) un plazo máximo de duración de tales actuaciones (cambio normativo que, de todos modos, no resulta aplicable, por razón de su posterior vigencia, al supuesto aquí y ahora objeto de controversia)».

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

La cuestión está zanjada y así ha sido ya aceptada por la doctrina. Otra cosa es que se comparta el criterio adoptado por la ley. Son muchos los autores que critican esta solución y postulan la caducidad [62].

Por consiguiente, los únicos efectos derivados de la inobservancia del plazo son los tres antes indicados: la no interrupción de la prescripción, la posibilidad de realizar ingresos pendientes sin que se imponga sanción y la no exigibilidad de intereses de demora.

1. No interrupción de la prescripción.

Conocido que el incumplimiento del plazo determina la no interrupción de la prescripción, en la fecha en que se excede el plazo habrá que verificar si respecto a algún concepto o periodo incluido en el procedimiento ha operado la prescripción y habrá que plantearse, en la medida en que el procedimiento no termina por caducidad, cómo se reanuda el mismo y los efectos que tienen las actuaciones posteriores en la prescripción. El artículo 150.2 de la LGT preceptúa: «se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse».

El artículo 184 del RGAT en principio referido a la ampliación de plazo contiene normas en los apartados 6 y 7 sobre el reinicio del cómputo de la paralización injustificada por más de seis meses y sobre la reanudación de actuaciones que afecten a varias obligaciones tributarias y periodos, cuyo contenido y comentario hemos visto con anterioridad.

La nueva regulación supone un paso adelante y una clarificación de las reglas en estos supuestos pues en la normativa anterior (LDGC y RGIT) se entendía que vencido el plazo máximo de duración sin haberse finalizado, era necesario iniciar un nuevo procedimiento

62 Ana María DE JUAN LOZANO escribe: «Y desde luego las dudas interpretativas se han despejado con toda claridad: el procedimiento no caduca... A partir de ahora no queda lugar a otra interpretación jurisprudencial. Tendremos que seguir esforzándonos para encontrar en nuestro sistema jurídico algún otro mecanismo que permita sujetar a control la posible inactividad formal en que pueda incurrir la Inspección de los Tributos». (« El proyecto...» ob., cit., pág. 32), y PONT MESTRES, M. opina: «El artículo 150.2 de la LGT incide directamente en el instituto de la caducidad por incumplimiento del plazo legal de duración del procedimiento, pero lo que acontece es que la ley puede soslayarlo, aunque haga crujir el Derecho. Y esto es lo que ocurre en dicho aparatado, consistente en eliminar la perención por más que haya transcurrido el plazo fijado por la ley, al amparo, si se quiere, del apartado 4 del artículo 104, primer inciso. Pero curiosamente esto nunca sucede cuando es el contribuyente el afectado. La ley excluye, pues, caprichosa, gratuita, indebida e improcedentemente la caducidad con clara mofa del Derecho cuando el procedimiento de inspección no termina dentro del plazo legalmente fijado. Y, vergonzosamente, pretende compensarlo con los míseros efectos que indica. En definitiva, la caducidad queda excluida del procedimiento de inspección por expresa decisión del innominado legislador, aunque su identificación no la desconoce nadie» [«Desequilibrios en la regulación de los plazos y en los efectos de su incumplimiento en la LGT según afecten a los contribuyentes o a la Administración», en *Impuestos (Compendio)*. Tomo II Año 2006 pág. 178]. También se mostraron partidarios de reconocer la caducidad por incumplimiento del plazo máximo HERRERA MOLINA, P.M. y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M. en «Plazos preclusivos y perención del procedimiento inspector. Interpretación correctiva del artículo 29 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente y posible ilegalidad de su desarrollo reglamentario». *Quincena Fiscal (Revista de Actualidad Fiscal)*. N.º 9 , 2000, págs. 7 a 25 y DE LA PEÑA VELASCO, G. «Inactividad e incumplimiento de plazos por la Administración Tributaria y la posición jurídica del obligado tributario» en *Justicia y Derecho Tributario (Libro Homenaje al profesor Julio Banacloche Pérez)*, La Ley, 2008, págs. 413 a 434.

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

formalmente so pena de que si seguía el mismo procedimiento, no procedía la interrupción de la prescripción.

Se exige que la reanudación de actuaciones se realice con conocimiento formal del obligado tributario. ESCRIBANO LÓPEZ [63] señala que esto exige un acto en todo similar en sus exigencias y contenido al que abre o inicia el procedimiento, al que se refiere el artículo 147.2 de la LGT. Entre otros datos debe contener el efecto interruptor de la prescripción.

2. Carácter espontáneo de los ingresos efectuados en el procedimiento cuyo plazo se ha incumplido.

En este tema se ha producido un cambio de redacción de la norma que lo establecía. El artículo 31 quáter del RGIT disponía: «Los ingresos pendientes realizados después de la interrupción injustificada o del incumplimiento del plazo previsto para la finalización de las actuaciones, sin nuevo requerimiento previo, comportarán el abono de los correspondientes recargos o intereses de demora. En cambio, el artículo 150 de la LGT clarifica que la no imposición de sanciones se refiere a los «ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones (en el caso de interrupción injustificada por más de seis meses)... o los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento».

Por tanto, se ha extendido considerablemente, y de acuerdo a un criterio más ajustado a las circunstancias que efectivamente concurren: que el tiempo que ha durado el procedimiento cuyo plazo se ha incumplido es como si no hubiese habido actuaciones inspectoras a estos efectos. Pese a que el cambio se produce con la LGT el TS (Sentencia de 15 de febrero de 2008 –rec. 5696/2002, NFJ028178–) hizo ver que para un caso en el que era aplicable la normativa anterior a la LGT, era improcedente no incluir los ingresos que se hubieran realizado desde el inicio del procedimiento [64].

3. No exigencia de intereses de demora.

El apartado 3 del artículo 150 de la LGT establece que si se incumple el plazo no hay exigencia de intereses de demora en la regularización que se efectúe como consecuencia del procedimiento de inspección por el tiempo que transcurre desde la fecha de incumplimiento del plazo hasta la finalización del procedimiento. Es decir, sólo se pueden exigir intereses por 12 meses (o 24 si se ha ampliado) que es el plazo máximo establecido en la ley.

63 ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «Notas sobre el procedimiento...» ob. cit., pág. 841.

64 Es cierto que la redacción literal del artículo 31.4 b) del Real Decreto 939/1986 (RGIT) sólo excluía de sanciones a los ingresos realizados después de la interrupción de las actuaciones inspectoras; sin embargo, hay que reconocer que no existían razones objetivas suficientes para diferenciar a estos ingresos de los realizados después del inicio de las actuaciones inspectoras pero antes de la concurrencia de la interrupción. En efecto, en los dos casos los ingresos se realizan en el seno de un procedimiento inspector, y, por tanto, en ambos quien ingresa actúa movido por la actuación de la Administración, encontrándonos, pues, con dos supuestos en los que no existe una auténtica espontaneidad en la realización del ingreso. Pues bien, como el precepto atribuye la consideración de espontáneo a los ingresos realizados después de la interrupción, desde el momento en que se da la circunstancia, aunque fueran realizados antes, se les debe reconocer el mismo efecto para ser coherentes con el espíritu y finalidad del precepto.

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

PONT MESTRES [65] indica que la razón de esta regla es que superado el plazo, el no cumplimiento es, única y exclusivamente, imputable a la Administración tributaria; en absoluto al contribuyente. Y siendo así, las consecuencias de ese incumplimiento las ha de soportar el incumplidor, o sea, la Administración.

12. CONCLUSIONES

La valoración que en mi opinión procede realizar de la regulación del plazo de las actuaciones inspectoras, con la perspectiva de los 12 años que han transcurrido desde su implantación, es en líneas generales positiva. Evidentemente su aplicación puede no contentar a todo el mundo, pero parece razonable estimar que ha contribuido a equilibrar las relaciones entre los obligados tributarios y la Administración tributaria, a reforzar la seguridad jurídica y los derechos y garantías de los ciudadanos, sin apreciable menoscabo del ejercicio de las potestades públicas por la Administración en el cumplimiento de su cometido, principalmente en la lucha contra el fraude.

Pero este balance positivo general no debe cegar el conocimiento de los problemas y dificultades que su aplicación se está encontrando. Los problemas derivan tanto de la normativa, por su falta de previsión en algunos casos o por el excesivo celo reglamentario en otros, como por el incorrecto desempeño de la Administración tributaria, que por incuria o descuido deja que se agote el plazo, sin documentar adecuadamente las incidencias o las razones para ampliarlo y, por último, también debido al rigor mostrado en ocasiones por los tribunales. El resultado es que expedientes que podían significar regularizaciones importantes desde el punto de vista recaudatorio se han visto anulados por defectos del procedimiento, con el consiguiente perjuicio a los intereses públicos.

A lo largo de este trabajo se ha examinado la regulación existente sobre la materia, tanto la actual como la anterior que supuso el inicio de la exigencia del plazo, y al hilo de ella se han destacado los pronunciamientos de los tribunales que han interpretado lo establecido en la normativa. Según estas decisiones judiciales hay cuestiones que revelan un deficiente o equivocado tratamiento por la normativa de desarrollo o una práctica desacertada de la Administración. Pero también, a mi juicio, en algunas de esas decisiones se aprecia una posición excesivamente rigurosa y exigente de los tribunales respecto a las características que deben reunir las dilaciones o interrupciones justificadas y la motivación del acuerdo de ampliación, posición cuyo ajuste a la finalidad o espíritu de la norma según mi criterio es discutible y que motiva la anulación de la liquidación sin entrar a enjuiciar si era procedente o no la regularización propuesta por la Inspección.

Del examen que se contiene en estas páginas se puede deducir que hay aspectos de la regulación del plazo de las actuaciones inspectoras que presentan problemas o interrogantes pendientes de resolver, que a modo de conclusión se resumen a continuación y para las que se proponen las soluciones que se señalan en los siguientes puntos:

65 PONT MESTRE, M.: «Derechos y deberes...» ob. cit., pág. 133.

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

1. Dilación por retraso en la entrega de documentación.

   Respecto a las dilaciones, las dificultades de aplicación mayores han venido de la forma de entender el retraso en la aportación de documentación y de la necesidad o no de otorgar un plazo para su entrega. En principio, la norma que regula la obligación de aportar documentación (art. 171 RGAT) establece que la mayoría de los documentos que se requieren en las comprobaciones son los que, como indica el precepto, «los obligados tributarios deberán poner a disposición del personal inspector». Se referirán a la contabilidad, facturas, justificantes y documentos que acrediten la realización de las operaciones, como escrituras, contratos, etc. y, en general, como se prevé en el citado precepto, todos «los que tengan trascendencia tributaria». Eventualmente, sólo en el caso de que se requiera otro tipo de documentación habría que conceder el plazo de 10 días. Pero algunos tribunales no lo ven de ese modo, sino que exigen el plazo de 10 días en todo caso. Y, además, no sólo requieren ese plazo sino que en muchos casos a la vista de la complejidad de la documentación a aportar lo consideran insuficiente y entienden que se debería conceder otro mayor. Éste es sin duda un motivo de controversia.

   En mi opinión, la interpretación literal del precepto llevaría a que para la mayoría de los documentos que solicita la Inspección no habría que otorgar plazo alguno, lo cual supondría un ámbito muy amplio de este deber de puesta a disposición inmediata a la Inspección y restringiría a un ámbito reducido la aportación previa concesión de plazo. Esto, sin duda, aparte de ser puesto en cuestión por los tribunales, puede parecer exigente en exceso para el obligado tributario, por lo que quizás sería oportuno reflexionar si no habría que concretar más el contenido de la obligación detallando la documentación, principalmente la básica como la contabilidad, facturas y justificantes, para la que no hay que conceder plazo y aquella otra, contratos, informes, etc., para la que se exigiría el plazo. En definitiva lo que se propone es que se especifique más en qué casos hay que conceder el plazo y en cuáles no.

2. Dilaciones e interrupciones justificadas por actuaciones relativas a terceros.

   Otra cuestión que suscita dudas es la que se refiere a la posibilidad de abrir tanto las interrupciones justificadas como las dilaciones a actuaciones relativas a terceros. Hemos visto que las dilaciones relacionadas en la norma son todas ellas motivadas por la conducta del obligado tributario, pero que en la medida en que la enumeración de supuestos de dilación del reglamento es abierta, cabría plantearse si un retraso o desatención a la inspección causada por un tercero podría suponer una dilación. Otra opción sería considerarlo interrupción justificada, pero ya hemos advertido antes que la posibilidad de incluir a sujetos no pertenecientes a la Administración Pública como destinatarios de las peticiones o solicitudes que dan lugar a interrupciones justificadas es más complicado por el carácter de lista cerrada que tiene la contenida en el artículo 103 del RGAT.

   La posibilidad planteada de abrir las dilaciones del procedimiento a las causadas por terceros, por ejemplo un requerimiento de información a un tercero que no es atendido o en el que se produce un retraso en la aportación de documentación, tropieza con una dificultad: debe respetar las exigencias de puesta en conocimiento del obligado tributario desde el inicio hasta el final de la dilación. Es decir, habría que hacer lo mismo que para las interrupciones justificadas por petición de información a otras Administraciones, comunicar al

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

obligado tributario que se interrumpe o suspende el cómputo del plazo de las actuaciones como consecuencia de la petición de información.

3. Supeditación a la trascendencia de la información.

   Igualmente, en las dilaciones por retraso en la aportación de documentación y en las interrupciones justificadas por petición de datos o informes a otras autoridades se cuestiona la supeditación de la consideración como dilación o interrupción justificada a la relevancia de la documentación aportada. En principio ese condicionamiento no está recogido en la regulación. Pero, además, si lo recogiese sería absurdo pues normalmente se piden datos, documentos o informes precisamente porque se desconoce la información o el tratamiento que hay que darle a un asunto y por tanto no es posible anticipar cuál será el resultado de lo solicitado. Por ello, no compartimos el criterio que defienden las resoluciones de los tribunales que no reconocen el carácter de dilación o interrupción justificada a las referidas a documentación o informaciones que carecen de trascendencia para la regularización. El camino que podría utilizarse, como sugiere la SAN de 14 de mayo de 2008 (rec. 101/2007, NFJ030948), es el de las diligencias argucia, es decir, si la petición es infundada y tenía como única finalidad paralizar el cómputo del plazo, no deberían contar como dilación o interrupción justificada. En cambio, si la petición no escondía maniobra dilatoria y simplemente se refería a documentos que por cualquier circunstancia no han tenido relevancia en la liquidación, pese a ello deberían constituir dilaciones o interrupciones justificadas y descontarse del plazo.

4. Continuación de las actuaciones mientras está paralizado el cómputo del plazo por dilaciones o interrupciones justificadas.

   Una última cuestión referida a las incidencias en el plazo es la relativa a la posibilidad de continuar la práctica de las actuaciones pese a que el cómputo del plazo del procedimiento esté suspendido por una dilación o interrupción justificada. Ya comentamos en el apartado correspondiente que esta posibilidad reconocida en la norma reglamentaria no se compadece con el sentido y justificación de las incidencias del plazo, que no se tienen en cuenta a efectos del plazo porque suponen un impedimento o un retraso a la actuación inspectora, aunque, por otro lado, sería una medida ineficaz y perjudicial para los intereses del propio obligado que no se pudiera trabajar mientras corriera el tiempo de la dilación o la interrupción. De esa incongruencia se han hecho eco los tribunales que en las más recientes sentencias cuestionan la posibilidad de imputar dilaciones o interrupciones justificadas si el procedimiento no se paró efectivamente. Mi criterio es que la norma reglamentaria está clara y permite compaginar dilación con otras actuaciones y así ha sido reconocido por los tribunales [66]. Ahora bien, también considero que si la dilación la provoca el obligado tributario por retraso en la entrega de documentación no deberían acumularse nuevas peticiones de documentación hasta que no se termine la dilación, porque pudiera darse el caso de que la dilación no se cerrase nunca, lo que sería un absurdo.

[66] En la reciente SAN de 17 de junio de 2010 (rec. 177/2007, NFJ040540) se argumenta que «la interrupción en el cómputo no obliga a la Administración a paralizar las restantes actuaciones pendientes, en tanto que no deriven o dependan de la diligencia pendiente de practicar, sin que el hecho de que prosigan las actuaciones, conforme a las normas aplicables y a los principios de eficacia, celeridad y economía, obligue a prescindir de la dilación».

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

5. Motivación de la ampliación del plazo.

En relación con la ampliación de plazo, obviamente el aspecto más delicado, que ha causado la anulación de muchas liquidaciones, consecuencia de la prescripción derivada del incumplimiento del plazo, es la motivación y justificación de la ampliación. La ley estableció unas causas habilitantes, desarrolladas y ampliadas en el reglamento, con el fin de objetivar el juicio sobre la motivación de la ampliación. En principio, estas causas deberían ser el principal elemento de valoración sobre la posibilidad de acordarla. Pero los tribunales no lo han interpretado así. El propio TS ha estimado que la mención de la causa habilitante no es suficiente. Y esto parece que no va a cambiar pese a que el reglamento actual ha omitido la alusión a la apreciación a la vista de las circunstancias del caso que mencionaba el RGIT. En aplicación de la elaborada argumentación que ha realizado la AN sobre el contenido y sentido de la motivación, el principal factor a tener en cuenta será la justificación de la complejidad de las actuaciones y la dificultad de finalizar en el plazo normal la totalidad de las comprobaciones que el caso requiere. De todos modos es preciso subrayar que la insuficiencia de la motivación puede ser subsanada si del examen del expediente se deduce que la complejidad estaba materialmente justificada.

Bibliografía

Argilés y García de Marcilla, J.L. [1999]: «El procedimiento inspector y la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente (Primera Parte)», *en Gaceta Fiscal,* n.º 181, págs. 138 a 158.

Beiras Cal, A. [2009]: «Welcome to the jungle. A propósito del desarrollo y la duración de las actuaciones inspectoras», en *Quincena Fiscal* nº. 12, págs. 107 a 117.

Calvo Vergez, J. [2008]: «A propósito de la ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras». *Tribuna Fiscal (Revista Tributaria y Financiera)*, n.º 214-215, págs. 14 a 21.

De la Peña Velasco, G. [2008]: «Inactividad e incumplimiento de plazos por la Administración Tributaria y la posición jurídica del obligado tributario» en *Justicia y Derecho Tributario (Libro Homenaje al profesor Julio Banacloche Pérez)*, La Ley, págs. 413 a 434.

De Vicente Benito, F. [2008]: «Incidencia del reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, aprobado por Real Decreto 1065/2007, en la duración del procedimiento inspector», en *RCyT*. CEF, n.º 298.

Escribano López, F. [2004]: «Notas sobre el procedimiento de inspección en la nueva LGT», en *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas*,* n.º 124.

Fenellós Puigcerver, V. [1998]: «La duración de las actuaciones inspectoras. El nuevo artículo 29 de la Ley 1/1998. Una concesión a los intereses particulares» en *Tribuna Fiscal (Revista Tributaria y Financiera)*, CISS*,* n.º 96, págs. 69 a 81.

Fernández López , R.I. [2008]: «El defecto de motivación en el acuerdo ampliatorio del plazo de duración del procedimiento inspector» en *Quincena Fiscal: Revista de Actualidad Fiscal*, n.º 14, Aranzadi, S.A.

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

– [1998]: *La comprobación de hechos por la Inspección de los Tributos*. Marcial Pons.

García Berro, F. [2004]: «Procedimientos tributarios y derechos de los contribuyentes en la nueva Ley General Tributaria». *Derecho Tributario*. Marcial Pons.

García-Oviés Sarandeses, J. [2009]: «Procedimiento de inspección» en *Comentarios a la Ley General Tributaria*. Thomson Reuters, 2.ª edición, págs. 567 a 670.

Guio Montero, F. [1999]: *El contribuyente ante la Inspección de Hacienda*. Lex Nova.

Hernanz Martín, A. [2003]: «El tiempo en las actuaciones inspectoras». *Impuestos (Compendio)*. La Ley-Actualidad. Tomo I, págs. 310 a 340.

Herrera Molina, P.M. y Pérez de Ayala Becerril, M. [2000]: «Plazos preclusivos y perención del procedimiento inspector. Interpretación correctiva del artículo 29 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente y posible ilegalidad de su desarrollo reglamentario». *Quincena Fiscal (Revista de Actualidad Fiscal)*. n.º 9, págs. 7 a 25.

Juan Lozano, A.M. [2000]: «Problemática de los plazos en materia tributaria: la prescripción y la caducidad en los procedimientos de liquidación e imposición de sanciones.» *Fiscal mes a mes.* Francis Lefebvre, n.º 58, págs. 23 a 35.

– [2003]: «La creciente conflictividad en torno a los plazos en los procedimientos tributarios. Propuesta de regulación del deber de resolver de las administraciones tributarias desde el deber constitucional de buena administración». *Fiscal mes a mes.* Francis Lefebvre, n.º 83, págs. 22 a 45.

– [2003]: «El Proyecto de Ley General Tributaria en materia de inspección: apuntes acerca de su posible desarrollo reglamentario (2.ª Parte)». *Fiscal mes a mes.* Francis Lefebvre, n.º 91, págs. 28 a 37.

Merino Jara, I. [2008]: «Prescripción y duración de las actuaciones inspectoras» en *Quincena Fiscal: Revista de Actualidad Fiscal*, n.º 13, págs. 67 a 69.

Morillo Méndez, A. [2002]: «Los plazos legales para la tramitación de los procedimientos inspectores: fundamentos y efectos». *Carta Tributaria (Monografías)*, n.º 20, págs. 1 a 19.

Peña Garbin, J.M. [2008]: *La Inspección de Hacienda. Problemas y soluciones*. CISS.

Pont Mestres, M. [2006]: *Derechos y deberes en el Procedimiento de Inspección Tributaria*. Marcial Pons.

– [2006]: «Desequilibrios en la regulación de los plazos y en los efectos de su incumplimiento en la LGT según afecten a los contribuyentes o a la Administración», en *Impuestos (Compendio*), Tomo II, págs. 167 a 185.

Riera Ribas, B. [2005]: «Los conceptos jurídicos indeterminados en la nueva Ley General Tributaria», en *RCyT.* CEF, n.º 265, págs. 33 a 98.

Rozas Valdés, J.A. [2001]: «La dimensión del tiempo en el actuar de la inspección» en Crónica Tributaria, n.º 100, págs. 61 a 70.

Sánchez Blázquez, V.M. [2009]: «Plazo máximo e interrupción injustificada en el procedimiento de inspección sobre varias obligaciones tributarias: la legalidad de la nueva regulación reglamentaria», en *RCyT.* CEF, n.º 319, págs. 3 a 54.

– [2008]: «Las actuaciones y el procedimiento de inspección en el Título V del Reglamento de Aplicación de los Tributos: principales novedades», en *La aplicación de los tributos. Comentarios al Reglamento*. CISS, págs. 107 a 148.

Fecha de entrada: 27-09-2010 / Fecha de aceptación: 14-10-2010 / Fecha de revisión: 02-11-2010

¿CABE LA APLICACIÓN DE SANCIONES EN UN SUPUESTO EN EL QUE UNA ENTIDAD MERCANTIL AVALADA POR UN INFORME DE AUDITORÍA MANTENGA UNA INTERPRETACIÓN RAZONABLE DE UN PRECEPTO LEGAL DISTINTA A LA QUE DEFIENDE LA INSPECCIÓN?

Pablo Chico de la Cámara

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Rey Juan Carlos

David Pérez-Bustamante Yabar

Profesor Titular Interino de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Rey Juan Carlos

Extracto:

En el citado trabajo se defiende la no concurrencia del elemento de culpabilidad necesario para sancionar cuando una entidad avalada por un informe de auditoría realiza una exégesis de un precepto del Impuesto sobre Sociedades con base en una interpretación razonable de la norma tributaria.

Palabras clave: sanciones, interpretación razonable, auditoría, procedimiento inspector, provisión por riesgos y sociedades.

Fecha de entrada: 27-08-2010 / Fecha de aceptación: 28-09-2010 / Fecha de revisión: 04-10-2010

MAY PENALTIES BE IMPOSED IF A CORPORATION MAINTAINS A REASONABLE CRITERIA SUPPORTED BY AN AUDIT REPORT DIFFERENT THAN THE CRITERIA SUSTAINED BY THE SPANISH TAX AUTHORITIES?

Pablo Chico de la Cámara

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Rey Juan Carlos

David Pérez-Bustamante Yabar

Profesor Titular Interino de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Rey Juan Carlos

Abstract:

This document defends that the necessary guilt element that has to concur in order to impose a penalty shall not be deemed to exist if the corresponding taxpayer has based its behaviour in a reasonable interpretation of the tax law according to the criteria set forth in an auditors report.

Keywords: penalties, reasonable interpretation, auditors report, tax audit procedure, contingencies allowance and companies.

RCyT. CEF, núm. 333, págs. 63-78
Fecha de entrada: 27-08-2010 / Fecha de aceptación: 28-09-2010 / Fecha de revisión: 04-10-2010

Sumario

I. Planteamiento.

II. Régimen jurídico de la provisión para garantías.

1. Marco normativo.

III. Eficacia jurídica de la auditoría en relación con una calificación realizada por la Inspección tributaria.

IV. ¿Quién tiene la carga de la prueba sobre la concurrencia del elemento de culpabilidad preceptivo para sancionar?

V. Conclusiones.

Fecha de entrada: 27-08-2010 / Fecha de aceptación: 28-09-2010 / Fecha de revisión: 04-10-2010

I. PLANTEAMIENTO

Este trabajo tiene como objeto el pronunciamiento, con apoyo de la jurisprudencia y la doctrina administrativa y científica, sobre si cabe la apertura de un expediente sancionador en un supuesto en el que una entidad mercantil avalada por un informe de auditoría mantiene una interpretación razonable de un precepto de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) distinta a la que defiende el inspector actuario.

Para resolver dicha cuestión, consideramos que resulta necesario abordar los siguientes interrogantes que pasamos a enunciar:

1.º ¿Cuál es el régimen tributario de la provisión para garantías?

2.º ¿Cuál es la eficacia jurídica de una auditoría en relación con la calificación realizada por la Administración Tributaria en sede de un procedimiento de inspección?

3.º ¿Qué sujeto (contribuyente o Administración) ha de probar la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad (falta de diligencia) en un expediente infractor?

II. RÉGIMEN JURÍDICO DE LA PROVISIÓN PARA GARANTÍAS

1. Marco normativo

1.1. Normativa mercantil y contable

1.1.1. Concepto y naturaleza

El artículo 38 c) del Código de Comercio obliga a «(...) tener en cuenta todos los riesgos con origen en el ejercicio o en otro anterior, incluso si sólo se conocieran entre la fecha de cierre del balance y la fecha en que éste se formule (...)».

Por su parte, el artículo 188 del Texto Refundido de la ya derogada Ley de Sociedades Anónimas asignaba a las provisiones para riesgos y gastos la cobertura de los «(...) gastos originados en el mismo ejercicio o en otro anterior, pérdidas o deudas que estén claramente especificadas en cuanto a su naturaleza, pero que, en la fecha de cierre del balance, sean probables o ciertos y estén indeterminados en cuanto a su importe o en cuanto a la fecha en que se producirán» [1].

[1] Este artículo fue derogado por la disposición derogatoria 1 a) de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea.

Fecha de entrada: 27-08-2010 / Fecha de aceptación: 28-09-2010 / Fecha de revisión: 04-10-2010

Por último, el Plan General Contable de 1990 (marco normativo en el que, como comentaremos *ad infra*, se desarrolla el supuesto que nos ocupa) asigna a las provisiones para riesgos y gastos la función de «(...) cubrir gastos originados en el mismo ejercicio o en otro anterior, pérdidas o deudas (...) sean probables o ciertos pero indeterminados en cuanto a su importe exacto o en cuanto a la fecha en que se producirán».

Actualmente, el Marco Conceptual de la Contabilidad, que constituye la primera parte del nuevo Plan General Contable de 2007, aprobado por el Real Decreto 1514/2007 (en la misma línea de su antecesora), establece que *las cuentas anuales deben mostrar la imagen fiel del patrimonio*, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales.

Esto explica que en el pasivo como parte integrante del balance deban recogerse «las obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, para cuya extinción la empresa espera desprenderse de recursos que puedan producir beneficios o rendimientos económicos en el futuro. A estos efectos, se entienden *incluidas las provisiones*». Así las cosas, la no inclusión de determinadas contingencias probables que pueden producirse a lo largo del ejercicio económico de la entidad llevaría a no reflejar fielmente la situación financiera de la mercantil dejando de ser el balance relevante, fiable, íntegro y claro, tal como se exige por la normativa contable.

En efecto, la provisión para riesgos y gastos cubrirá los gastos de cuantía indeterminada imputables a un hecho futuro y de producción incierta, siendo su fundamento legal los principios de prudencia valorativa y de devengo, en relación con el reconocimiento contable de los ingresos por ventas, ya que los gastos por revisión y reparación están asociados a los citados ingresos.

Por consiguiente, las provisiones constituirán elementos del pasivo recogiéndose en el balance cuando sea probable que, a su vencimiento y para liquidar la obligación, deban entregarse o cederse recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos futuros, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad.

Así, de acuerdo al nuevo Plan General Contable, la cuenta 4999 «Provisión para otras operaciones comerciales» recoge la cobertura a largo plazo por gastos de devoluciones de ventas, garantías de reparación, revisiones y otros conceptos análogos; mientras que si se tratara de una provisión para riesgos y gastos, se dotará una provisión a través de la cuenta 695 «Dotación a la provisión por operaciones comerciales».

Podemos en consecuencia concluir que el funcionamiento contable de esta provisión reside en que al final de cada ejercicio:

- Ha de eliminarse la provisión del año anterior (si existiera); dotándose de una nueva provisión (si procede) por el coste estimado de las reparaciones previsibles.

Además, durante cada ejercicio se contabilizará como gasto el coste real de las reparaciones efectuadas.

Fecha de entrada: 27-08-2010 / Fecha de aceptación: 28-09-2010 / Fecha de revisión: 04-10-2010

1.1.2. Supuestos en los que procede la dotación

De conformidad con el artículo 345 del Código de Comercio, el vendedor queda obligado frente al comprador a la evicción y saneamiento salvo pacto en contrario. También los artículos 1.474 y siguientes del Código Civil reconocen la garantía del saneamiento y evicción para cubrir los gastos futuros derivados de las obligaciones del vendedor y, en particular, el artículo 1.591 del Código Civil establece que «el contratista de un edificio que se arruinase por vicios de la construcción, responde de daños y perjuicios si la ruina tuviere lugar dentro de diez años, contados desde que se concluyó la construcción (...). Si la causa fuere la falta del contratista a las condiciones del contrato, la acción de indemnización durará quince años».

La responsabilidad decenal comprende con carácter objetivo los vicios y defectos originarios en la construcción que revistan la gravedad suficiente para hacer temer la pérdida del inmueble o hacerlo inútil para la finalidad que le es propia, incidiendo en su habitabilidad.

La responsabilidad de quince años requiere un incumplimiento de las condiciones del contrato que implica, al menos, una cierta negligencia que ha de acreditarse por quien la reclama y que responde a las características de las obligaciones que nacen de culpa o negligencia reguladas en los artículos 1.902 y siguientes del Código Civil, y, en este caso, especialmente en el artículo 1.909 o de la propia responsabilidad contractual prevista en el artículo 1.101.

Los plazos especiales para el ejercicio de la acción prevista en el artículo 1.591 del Código Civil derivan de la naturaleza duradera de la cosa y de que constituyen vicios que se ponen de manifiesto en un amplio lapso de tiempo.

Así las cosas, el vendedor está obligado a garantizar al comprador los vicios o defectos de cantidad o calidad que afectaren a las cosas vendidas, de manera que si los mismos existieran, el comprador podrá «(...) optar por la rescisión del contrato o por su cumplimiento con arreglo a lo convenido, pero siempre con la indemnización de los perjuicios que se le hubieren causado por los defectos o faltas» conforme a lo previsto en el artículo 336 del Código de Comercio y 1.591 del Código Civil.

La reparación se producirá cuando el comprador opte por el cumplimiento del contrato con arreglo a lo convenido, de forma tal que el vendedor deba reparar la cosa vendida para adecuarla a la calidad convenida, sea eliminando los defectos que la misma padece o incorporándole lo necesario para alcanzar el nivel de calidad convenido. Asimismo, la revisión tiene por finalidad asegurar la calidad de la cosa vendida a través de su correcto funcionamiento técnico. Como venimos señalando, la revisión que está emparentada con la obligación de saneamiento tiene un plazo de garantía en el sector de la construcción de diez años, y dicha provisión resulta incompatible por las cantidades reclamadas por igual concepto que se ejerzan a través de la provisión por responsabilidades (resoluciones DGT núms. 0530-97, de 20 de marzo, y 0410-00, de 1 de marzo).

1.2. Normativa tributaria

El artículo 13 del TRLIS, aprobado por el Real Decreto-Ley 4/2004, de 5 de marzo (actualmente art. 13.6, a partir de la nueva redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio), prescribe:

Fecha de entrada: 27-08-2010 / Fecha de aceptación: 28-09-2010 / Fecha de revisión: 04-10-2010

Artículo 13. Provisión para riesgos y gastos

«1. No serán deducibles las dotaciones a provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables.

2. No obstante lo establecido en el apartado anterior, serán deducibles:

(...) g) Las dotaciones para la cobertura de garantías de reparación y revisión, hasta el importe necesario para determinar un saldo de la provisión no superior al resultado de aplicar a las ventas con garantías vivas a la conclusión del periodo impositivo el porcentaje determinado por la proporción en que se hubieran hallado los gastos realizados para hacer frente a las garantías habidas en el periodo impositivo y en los dos anteriores en relación a las ventas con garantías realizadas en dichos periodos impositivos.»

De la redacción del precepto cabe entender que, con carácter general, la provisión para riesgos y gastos no resulta fiscalmente deducible salvo en supuestos excepcionales. Precisamente, la letra g) del apartado 2 del citado artículo 13 recoge como excepción la provisión para supuestos de garantías de reparación y revisión, si bien con una redacción ciertamente oscura matiza que dicha dotación no podrá sobrepasar un límite que se calcula aplicando a las ventas con garantías vivas existentes a la conclusión del periodo impositivo un coeficiente calculado en «(...) la proporción en que se hubieran hallado los gastos realizados para hacer frente a las garantías habidas en el periodo impositivo y en los dos anteriores en relación a las ventas con garantías realizadas en dichos periodos impositivos».

El carácter farragoso de la norma nos lleva a realizar un proceso no exento de complejidad para la comprensión de los términos ciertamente confusos del precepto [2]. Para ello nos detendremos, en primer lugar, en la interpretación que realiza del precepto la Administración Tributaria a través de las contestaciones a consultas tributarias.

Cabe reprochar, que pese a la oscura redacción del precepto, la Administración Tributaria a través de sus consultas no ha sido lo suficientemente preclara como para colmar las dudas interpretativas que subyacen de una lectura atenta del precepto.

Esta situación puede contrastarse, por ejemplo, a través de la consulta planteada por una entidad promotora de viviendas que dudaba de la mecánica aplicativa de la citada provisión, y en la que la resolución de la Dirección General de Tributos (DGT) n.º 1470-97, de 2 de julio, por desgracia no es todo lo esclarecedora que debía esperarse, limitándose únicamente a señalar que «1996 es el primer año en el que se dota la provisión por garantía, y por tanto la dotación coincidirá con el importe total de la provisión resultante por este concepto; en la medida en que el importe tomado como denominador sea el importe total de las ventas realizadas en los años 1994, 1995 y 1996 que tuvieran garantías de reparación, el importe determinado será íntegramente deducible».

[2] Cabe apuntar que son escasísimos los estudios que se han publicado en relación con el régimen tributario de las provisiones por riesgos y gastos, y entre ellos, E. Corona Romero (cfr. «Tratamiento fiscal de las provisiones para riesgos y gastos en el Impuesto sobre Sociedades», en la obra colectiva *Manual del Impuesto sobre Sociedades,* IEF-Manuales de la Escuela de la Hacienda Pública, 2003, pág. 234) califica el precepto cuestionado de «estructura compleja que podría permitir otras interpretaciones distintas».

Fecha de entrada: 27-08-2010 / Fecha de aceptación: 28-09-2010 / Fecha de revisión: 04-10-2010

Por su parte, la resolución de la DGT n.º 1321-03, de 16 de septiembre, ha señalado que será aplicable fiscalmente el régimen de provisiones regulado en el artículo 13.2 g) de la LIS (actualmente art. 13.6 TRLIS) de acuerdo a las responsabilidades por vicios o defectos en los edificios a la que están obligados los promotores y constructores de acuerdo con el artículo 17 de la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de Ordenación de la Edificación, siempre que no hayan suscrito un contrato de seguro [3]. Es de lamentar, sin embargo, que dicha doctrina no ilumine cómo ha de interpretarse el citado precepto para determinar cuál es el límite fiscal de la dotación.

La resolución de la DGT n.º 1173-97, de 9 de junio, delimita los supuestos propiamente de «saneamiento» de los de «evicción» a efectos de la aplicación del régimen de provisiones. Así, «la obligación de saneamiento, distinta de la prevista en el artículo 1.591 del Código Civil, con independencia de su fundamento *ex lege* o su naturaleza contractual, constituye una garantía para el comprador mediante la cual queda cubierto de los vicios ocultos y originarios del inmueble y de los perjuicios por ellos ocasionados, sin perjuicio de la responsabilidad del vendedor por los incumplimientos contractuales. En la medida en que esta provisión se dota para hacer frente a las reparaciones de tales deficiencias, podría entenderse comprendida en los términos y límites de la letra g) del apartado 2 del artículo 13 de la Ley del Impuesto.

Distinto –matiza la resolución– es el caso de la evicción, en cuanto determina la pérdida de la cosa vendida, ya que se trata de vicios de naturaleza jurídica no amparables en el régimen de esta provisión deducible».

La resolución de la DGT n.º 0410-00, de 1 de marzo, hace referencia también a la deducibilidad de la provisión en concepto de cobertura de garantías de reparación y revisión pero sin que sea tampoco especialmente esclarecedora. En relación con la consulta de una entidad constructora que sobre la base de ostentar una garantía viva por 10 años tiene que hacer frente a una serie de responsabilidades por deficiencias y vicios ocultos, este Centro Directivo señala que «la responsabilidad decenal regulada en el artículo anterior –art. 1.591 del Código Civil– comprende, con carácter objetivo, los vicios y defectos originarios en la construcción que revistan la gravedad suficiente para hacer temer la pérdida del inmueble o hacerlo inútil para la finalidad que le es propia, incidiendo en su habitabilidad. Los plazos especiales para el ejercicio de la acción prevista en el artículo 1.591 del Código Civil derivan de la naturaleza duradera de la cosa y de que constituyen vicios que se ponen de manifiesto en un amplio lapso de tiempo. La circunstancia de que la garantía derive de una cláusula contractual o sea de naturaleza extracontractual o legal no desvirtúa su alcance y finalidad».

En consecuencia, concluye la DGT, afirmando que *las garantías decenales referidas parecen reunir las condiciones para acogerse a la provisión prevista en el artículo 13.2 g) de la LIS. Sin*

[3] Nótese que conforme al citado artículo 17 de la Ley 38/1999 cabe delimitar tres tipos de responsabilidades:

- Responsabilidad por los daños materiales causados en el edificio por vicios o defectos que afecten a la cimentación, soportes, vigas, forjados, muros de carga u otros elementos estructurales que comprometan directamente la resistencia mecánica y la estabilidad del edificio, por un plazo de 10 años.
- Responsabilidad por los daños materiales causados en el edificio por vicios o defectos de los elementos constructivos o de las instalaciones que ocasionen el incumplimiento de los requisitos de habitabilidad, por un plazo de 3 años.
- Responsabilidad por los daños materiales por vicios o defectos de ejecución que afecten a elementos de terminación o acabado de las obras, por un plazo de 1 año.

Fecha de entrada: 27-08-2010 / Fecha de aceptación: 28-09-2010 / Fecha de revisión: 04-10-2010

embargo, el cálculo de la dotación a dicha provisión deberá hacerse conforme a lo establecido en el artículo 13.2 g) LIS, independientemente del plazo por el que la garantía va a permanecer viva, en este caso, 10 años.

Por último, la resolucion de la DGT n.º 865-02, de 4 de junio, apunta que la dotación a que hace referencia el apartado g) del artículo 13.2 de la LIS «atiende al hecho real de la necesidad de las empresas de atender a gastos por reparaciones y revisiones a que están obligadas contractualmente a raíz de garantías por ventas previas [4].

Para calcular el límite a que se hace referencia se debe:

- Determinar el coeficiente resultante de los gastos realizados para hacer frente a las garantías habidas en el periodo impositivo y en los dos anteriores, en relación con las ventas con garantías realizadas en dichos periodos impositivos.
- Aplicar dicho coeficiente a las ventas con garantías vivas que existan a la conclusión del periodo impositivo.

Los gastos realizados para hacer frente a las garantías son los gastos reales que se hayan efectuado en el periodo impositivo y en los dos anteriores, por reparaciones y revisiones en las ventas realizadas por la entidad, como consecuencia de la obligación contractual que ha asumido la citada entidad».

No obstante, la resolución administrativa sostiene que el concepto de «ventas con garantías vivas» será diferente si la entidad se dedica a la actividad de promoción o a la actividad de construcción. Sin embargo, es de lamentar que dicha resolución no especifique en qué se diferencia la una de la otra.

Debe reconocerse que la doctrina administrativa dictada sobre el particular no coadyuva a la labor exegética del precepto. Por ello, nos vemos obligados a acudir a alguno de los escasos estudios existentes que abordan esta materia que, como hemos visto, no resulta exenta de dificultad interpretativa. Así, nos hacemos eco de SANZ GADEA que en su meritorio trabajo sobre «la provisión de riesgos y gastos» [5] realiza una interpretación en pro del esclarecimiento de la redacción de la norma.

Conforme al citado autor, para la determinación del límite tributario hay que identificar las siguientes magnitudes:

- «Ventas con garantías vivas a la finalización del periodo impositivo (Vg0). Nótese que las ventas pueden ser del propio periodo impositivo o de otros precedentes. Lo importante es que se trate de ventas todavía sujetas a la obligación de garantía por parte del vendedor. Lo normal será que, considerando las prácticas habituales de los periodos de garantía, la mayor parte de las ventas con garantías vivas a la conclusión del periodo impositivo se hayan realizado en el mismo.

4 Por su parte, las resoluciones de la DGT n.os 2481-03 y 2480-03, de 26 de diciembre, han señalado que el servicio posventa en los contratos de mantenimiento no resulta provisionable. Sin embargo, la resolución de la DGT n.º 1633-97, de 18 de julio, sí considera aplicable el régimen de provisiones para el coste de las piezas necesarias para sustituir o reponer las defectuosas.

5 Cfr. *RCyT.* CEF, núm. 205, 2000, pág. 68.

Fecha de entrada: 27-08-2010 / Fecha de aceptación: 28-09-2010 / Fecha de revisión: 04-10-2010

- Ventas con garantías realizadas en el periodo impositivo (Vg0) y en los dos periodos impositivos precedentes (Vg1, Vg2), aunque dichas garantías ya no estén vivas.
- Gastos efectivamente incurridos en el periodo impositivo (G0) y en los dos periodos impositivos precedentes (G1; G2) para hacer frente a las reparaciones, revisiones y gastos accesorios».

A juicio del autor, «lo más correcto sería calcular tres porcentajes diferentes, referidos a reparaciones, revisiones y gastos accesorios cada uno de ellos, ya que de esta manera se gana en precisión. *Sin embargo, la norma no efectúa esta matización* (la cursiva es nuestra)» [6].

Concluye el citado autor, matizando que «el límite lo es de la dotación que corresponda al periodo impositivo. Por lo tanto, teniendo en cuenta que, de acuerdo con lo previsto en el Plan General de Contabilidad, la provisión para otras operaciones de tráfico (499), que es la que recoge las dotaciones para la cobertura de este tipo de gastos, debe cargarse al cierre del ejercicio por el importe de la dotación efectuada en el ejercicio anterior, el gasto a computar por el periodo impositivo es la diferencia entre la dotación y la reversión de la del ejercicio anterior, pero el límite se aplica sobre la dotación y no sobre la citada diferencia».

Realizando una exégesis del precepto debe concluirse, por un lado, que la doctrina administrativa y científica dictada sobre la materia no es especialmente esclarecedora de los límites que impone la norma tributaria a la aplicación de la dotación por riesgos y gastos [7], amén de que no resulta fácil conocer cuál es la ratio que ha llevado al legislador del IS para apartarse en cuanto al cómputo de la dotación del plazo de garantía de diez años al que están obligadas mercantilmente las entidades constructoras, lo que en nuestra opinión no camina hacia la deseable sincronía entre las normas contables y tributarias, y, por ende, hacia la necesaria búsqueda para alcanzar la imagen fiel de la situación financiera de una empresa.

III. EFICACIA JURÍDICA DE LA AUDITORÍA EN RELACIÓN CON UNA CALIFICACIÓN REALIZADA POR LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA

Una vez examinado el cuestionado artículo 13.2 g) de la LIS –actual art. 13.6 TRLIS– y tras comprobar que la doctrina administrativa y científica no coadyuva por desgracia a su esclarecimiento, nos detendremos a analizar si cabe subrayar como elemento que exonera la responsabilidad sancionadora el hecho de que un informe de auditoría no recoja salvedad alguna respecto al criterio contable utilizado por un administrado.

6 Conforme al citado autor (cfr. ibídem), «el límite se calculará de la siguiente manera:

$$Vg0 \times \frac{G0 + G1 + G2}{Vg0 + VG1 + Vg2} = \text{Límite tributario}$$

7 El Tribunal Supremo en Sentencias de 19 de abril de 2003 (RJ 2003/4009), de 19 de junio de 2004 (RJ 2004/6661), y más recientemente de 29 de junio de 2009 (RJ 2009/6845), ha especificado que sólo serán deducibles fiscalmente las provisiones que se hayan contraído y estén debidamente justificadas, excluyéndose las que sean meramente hipotéticas, eventuales o futuras.

Fecha de entrada: 27-08-2010 / Fecha de aceptación: 28-09-2010 / Fecha de revisión: 04-10-2010

De acuerdo con el Plan General de Contabilidad, la entidad debería, al final de cada ejercicio, dotarse un cargo a la cuenta 795 por la dotación efectuada en el año anterior de la cuenta 499 «Provisión para otras operaciones de tráfico», así como un abono a la cuenta 695 al cierre del ejercicio por la estimación realizada, permitiendo que el saldo de la citada cuenta 499 recoja al fin de cada ejercicio el riesgo vivo en ese momento. Se trata, en definitiva, de ir actualizando anualmente la provisión; en cuanto se anula la totalidad de la provisión por riesgos y gastos dotada el año anterior, se calcula una nueva provisión de riesgos y gastos para el año correspondiente, dotándose en consecuencia la totalidad de la nueva provisión.

No obstante, no resulta inusual que una entidad se limite a calcular la diferencia entre las cuentas 695 y 795 al saldo existente en la cuenta 499, lo que implica que la sociedad abone el gasto neto existente para que el saldo de la cuenta 499 recoja al fin de cada año el riesgo vivo en ese momento.

Así puede suceder que los informes de auditoría realizados admitan dichas estimaciones realizadas no advirtiendo anomalía alguna por entender que se ajusta al criterio reconocido por la normativa administrativa sectorial. Por consiguiente, cabe afirmar que el criterio contable adoptado por una entidad no sea objeto de salvedad alguna en un informe, lo que suponga en la práctica que la sociedad no proceda a la reversión contable de la totalidad de la provisión que se encuentre dotada al comienzo del ejercicio, limitándose a realizar un abono (gasto) por la diferencia.

Aunque es cierto, como ha señalado la resolucion del TEAC de 29 de enero de 2009 (RJ 2009/177097), que «el hecho de que la contabilidad esté auditada no supone la certeza de que las adquisiciones discutidas sean gasto fiscal, pues a los solos efectos de determinar la base imponible del IS, la Administración Tributaria puede determinar el resultado contable aplicando las normas a que se refiere el artículo 10.3 de la LIS», no debe perderse de vista el papel del auditor como garante del cumplimiento de la normativa vigente. *Nótese que lo que aquí se dilucida no es si debe o no procederse a la regularización tributaria, que nadie discute, dada la autonomía de la norma tributaria frente a la contable, sino si cabe exigir responsabilidad sancionadora a una entidad que secunda el criterio contable que el auditor consiente y avala.*

Téngase presente que la auditoría de las cuentas anuales constituye una actividad profesional que se rige por los requisitos y formalidades establecidos en la Ley de Auditoría de Cuentas (LAC) así como en las Normas Técnicas de Auditoría, y que se desempeña por unas personas que deben cumplir unas rigurosas condiciones de habilitación profesional y de independencia técnica, siendo su finalidad revisar y verificar las cuentas anuales concluyendo dicha labor a través de un informe que produce efectos frente a terceros [8].

Entendemos por ello que el informe de auditoría validando los asientos contables llevados a cabo por la entidad goza de una presunción de certeza. En efecto, dada la cualificación profesional del auditor cabe entender que sus informes gozan de una presunción de validez de la contabilidad llevada a cabo y su relación con la base imponible del IS, presunción que sólo podrá ser destruida

[8] Así las cosas, según el artículo 2 de la LAC, el informe de los auditores tiene naturaleza de documento privado mercantil cuyo contenido consiste en una declaración de conocimiento y verdad sobre datos comprobados y verificados, y, además, una declaración técnica, dictamen o peritaje.

Fecha de entrada: 27-08-2010 / Fecha de aceptación: 28-09-2010 / Fecha de revisión: 04-10-2010

cuando el inspector aportara alguna prueba pericial adicional o fuera capaz de demostrar que la auditoría ha sido realizada de forma deficiente [9]. Este hecho en nuestra opinión confirma la postura de la entidad recurrente de que en su actuación no concurrió el elemento de «culpabilidad», por ausencia incluso de la simple negligencia, circunstancia subjetiva que resulta como es sabido preceptiva para la apertura de un expediente sancionador. Se trata, por consiguiente, de una interpretación razonable de la norma contable que exime de responsabilidad administrativa sancionadora de acuerdo al artículo 179.2 d) de la Ley General Tributaria (LGT) [10].

A esta conclusión precisamente cabe llegar de un análisis jurisprudencial de la materia. En esta línea, la Sentencia de 23 de diciembre de 2004 (JUR 2005/232226) admitió la exclusión de sanción por entender que no concurría el elemento subjetivo de culpabilidad en relación con la tipicidad de la acción. En efecto, «esta Sala tampoco puede desconocer a la hora de analizar la conducta del obligado tributario la existencia de una racional interpretación de la norma respecto de los gastos que la resolución impugnada, ratificando el criterio de la inspección, considera insuficientemente justificados, puesto que a la vista de los datos obrantes en el expediente no cabe hablar de ausencia de justificación, sino de justificación insuficiente o formalmente incorrecta en detrimento, en definitiva, no de la existencia del gasto sino de la necesariedad del mismo, lo que excluye, con arreglo al criterio jurisprudencial reseñado, el elemento subjetivo del ilícito tributario; al igual que ocurre con las provisiones efectuadas para cubrir los riesgos de las devoluciones de ventas, con los ajustes por operaciones vinculadas y con el resto de conceptos regularizados a los que prestó su conformidad el obligado tributario, toda vez que no resulta acreditado que la actora obrara de mala fe ni con ánimo de ocultación; ello unido a que la actora declaró puntual e íntegramente las operaciones controvertidas en las correspondientes declaraciones por el concepto impositivo y periodos examinados, veracidad y complitud, tal y como por lo demás entendiéramos, en nuestra Sentencia de 7 de noviembre de 2002, que permiten afirmar que aquélla no obró de mala fe ni con ánimo de ocultación, llevando en definitiva, a la Sala a descartar el necesario requisito subjetivo de culpabilidad en la conducta de la hoy recurrente».

En esta misma línea, la Sentencia de 7 de noviembre de 2006 (JUR 2006/293398) entendió que la dotación practicada por una entidad constructora en concepto de provisión para riesgos y gastos no resultaba fiscalmente deducible, no sólo por no estar recogida como tal en el Reglamento del IS, sino porque ni siquiera podría subsumirse en ninguna de las categorías que contempla la citada normativa, al encuadrarla la entidad como una provisión por responsabilidad de la mercantil, pero en puridad se trataba no de una responsabilidad, sino de una expectativa del posible nacimiento de la misma, supuesto no previsto fiscalmente. No obstante, la Audiencia Nacional declara que en el supuesto de autos, en el que «no ha existido ocultación por parte de la actora de dato alguno a la Administración (tal como sucede en el caso que nos ocupa), es admisible una interpretación razonable de las normas, teniendo en cuenta el criterio utilizado por la actora en orden a contabilizar la

9 En este mismo sentido, cfr. A. Blázquez Lidoy, «La base imponible. La remisión de la contabilidad», en la obra colectiva *Fiscalidad Práctica, Tomo III. Impuesto sobre Sociedades,* Civitas-Thomson, Pamplona, 2010, pág. 244.

10 En efecto, como es sabido, el artículo 179.2 prescribe que «las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:
(...) d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma (...)».

Fecha de entrada: 27-08-2010 / Fecha de aceptación: 28-09-2010 / Fecha de revisión: 04-10-2010

citada provisión, interpretación que, conforme al artículo 77.4 d) de la LGT de 1963 y 179.2 d) de la LGT de 2003, debe determinar la anulación de la referida sanción» (FJ 5.º).

Asimismo, la SAN de 14 de abril de 2005 (JUR 2005/208233), apelando también a la interpretación razonable de la norma realizada por una entidad al objeto de practicarse ciertos gastos y dotar una provisión por riesgos y gastos, ha entendido también que procedía declarar nula la sanción impuesta. En esta misma línea, más recientemente la sentencia de 18 de marzo de 2010 ha declarado nulo el acuerdo sancionador al carecer el acuerdo sancionador de la adecuada motivación jugando a favor del administrado la presunción de inocencia.

Precisamente el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Cataluña de 22 de diciembre de 2008 (JUR 2009/175264) ha tenido también ocasión de enjuiciar sobre esta misma problemática admitiendo las pretensiones del administrado sobre la base de la anulación de la sanción. En efecto, el Tribunal Económico-Adminitrativo Regional de Cataluña defendía la inaplicabilidad de plano de dicha provisión por inexistencia de gasto por dicha causa señalando que la dotación por provisión para la cobertura de riesgos de posibles responsabilidades decenales derivados de la entrega de edificaciones no viene recogida expresamente en la norma, añadiendo que «el propio contribuyente reconoció la improbabilidad de la realización de reparaciones por dicha causa y por tanto, también el incumplimiento del requisito de gasto cierto pero indeterminado que requeriría una provisión para responsabilidades». Sin embargo, el TSJ de Cataluña estima las pretensiones del administrado por entender que resulta apreciable la incursión en una interpretación discrepante razonable de la norma cuando el recurrente alega la aplicación imperativa de los artículos de la Ley 38/1999, de Ordenación de la Edificación introduciendo estos parámetros como incidentes a la hora de prever determinados gastos de provisión de riesgos y, si bien es cierto que tales riesgos no se han patentizado ni en reclamaciones ni en la suscripción de ningún seguro, no obstante puede apreciarse la perplejidad del sujeto pasivo que se encuentra en la disyuntiva de proveer determinados gastos futuros –por el momento inexistentes– como necesarios y conexos con el desempeño de la actividad, lo que excluye desde luego la negligencia culpable».

IV. ¿QUIÉN TIENE LA CARGA DE LA PRUEBA SOBRE LA CONCURRENCIA DEL ELEMENTO DE CULPABILIDAD PRECEPTIVO PARA SANCIONAR?

Debe partirse del hecho de que el contribuyente no tiene que probar su inocencia con base en el artículo 24 de la Constitución Española. Téngase presente que ante la inexistencia de culpabilidad no cabe bajo ningún concepto imponer la sanción en base al principio de *nulla poena sine culpa*.

Como es sabido, en nuestro Derecho no existe un principio de presunción de culpabilidad, sino de presunción de inocencia, tal y como proclama nuestra Constitución en el artículo 24.2. Por ello, y de acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo en recursos de casación para unificación de doctrina (Sentencias de 27 de junio y 10 de julio de 2007, y de 3 de junio de 2008), *no es el contribuyente quien ha de probar lo razonable de su posición, sino que es al órgano sancionador a quien corresponde acreditar la concurrencia de los elementos constitutivos de la infracción y la imputabilidad de sus consecuencias al sujeto activo de la infracción.* En efecto, como sostiene el Alto

Fecha de entrada: 27-08-2010 / Fecha de aceptación: 28-09-2010 / Fecha de revisión: 04-10-2010

Tribunal, «la argumentación defendida por la Administración (tal como sucede en el caso que nos ocupa) equivale a invertir la carga de la prueba, cuando no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración la que demuestre la ausencia de diligencia, por lo que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, es cuando procede exigir al interesado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad».

Asimismo, la doctrina del Tribunal Constitucional en Sentencias 66/2007, de 27 de marzo; 97/1995, de 20 de junio; 175/2000, de 26 de junio; 237/2002, de 9 de diciembre; y 169/2003, de 29 de septiembre, ha declarado que «por lo que atañe a la presunción de inocencia, debemos reiterar, una vez más, su vigencia sin excepción en el procedimiento sancionador, así como que este derecho implica que la carga de la prueba de los hechos constitutivos de infracción recae sobre la Administración, no pudiendo imponerse sanción alguna que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria lícita sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad, con prohibición absoluta de utilizar pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales».

A esta misma conclusión se llega desde la esfera del Derecho administrativo cuando en el artículo 137 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, prescribe que «los procedimientos sancionadores respetarán la presunción de no existencia de responsabilidad administrativa mientras no se demuestre lo contrario».

Asimismo, recientemente la Audiencia Nacional en Sentencia de 9 de julio de 2009 tiene declarado que «la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad, en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza. El principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, un elemento esencial en todo ilícito administrativo, y es un principio que opera no sólo a la hora de analizar la conducta determinante de la infracción, sino también sobre las circunstancias agravantes».

En definitiva, y siguiendo el mismo fundamento jurídico de la citada Sentencia de 9 de julio de 2009 de la Audiencia Nacional, «la culpabilidad debe ser apreciada, en principio, en las infracciones administrativas en función de la voluntariedad del sujeto infractor en la acción u omisión antijurídica (lo que entendemos no ha sido en ningún caso probado por la Administración). Y en tal sentido, el Tribunal Supremo ha establecido el criterio (Sentencias, entre otras, de 28 de febrero de 1996 y de 6 de julio de 1995) de estimar que la voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia del hecho imponible y lo oculta a la Administración Tributaria (...). Por ello, el principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, lo que supone analizar las razones expuestas por la recurrente como justificadoras del incumplimiento de sus obligaciones tributarias para descartar las que sean meros pretextos o se basen en criterios de interpretación absolutamente insostenibles».

Así, con base en esta doctrina jurisprudencial entendemos que no concurre el elemento subjetivo de culpabilidad, recayendo en la Administración la prueba de este aserto. A esta conclusión llega también la Sentencia de 12 de mayo de 2008 (JUR 2008/205316), en relación con unos gastos de una

Fecha de entrada: 27-08-2010 / Fecha de aceptación: 28-09-2010 / Fecha de revisión: 04-10-2010

sociedad que no fueron considerados deducibles por la Inspección. En el acuerdo de 15 de junio de 2001, tras una somera referencia a los preceptos legales, se calificó la conducta del sujeto pasivo como infracción tributaria grave, señalándose que «concurre en el sujeto pasivo el elemento objetivo de la sanción descrita, al haber dejado de ingresar parte de la deuda tributaria correspondiente, y que concurre también el elemento subjetivo –culpa o negligencia– ya que incumplió la obligación de presentar las correctas declaraciones liquidaciones y realizar los correspondientes ingresos de las cuotas tributarias, no encontrándose en su conducta circunstancia alguna excluyente de responsabilidad». Sin embargo, afirma la Audiencia Nacional que «ningún razonamiento valorativo de las circunstancias concurrentes se hace en el acuerdo sancionador, limitándose a declarar la concurrencia de los elementos objetivos y subjetivos de la infracción tributaria, sin que se examine la conducta concreta en relación con las normas tributarias aplicables, especialmente en relación con la concurrencia del elemento culpabilístico. De manera –concluye– que podemos considerar que se ha hecho una aplicación mecánica de la norma sancionadora sin motivación alguna, lo que hace necesario, al margen de otras consideraciones sobre la posibilidad de apreciar el supuesto de responsabilidad previsto en el artículo 77.4 d) de la LGT –actualmente 179.2 LGT de 2003–, declarar contraria a derecho la sanción impuesta, procediendo a dejar sin efecto la misma».

Más recientemente, la Sentencia de 18 de marzo de 2010 entiende que lo que subyace en la actuación de la recurrente es una cuestión interpretativ*a de las* normas aplicables. Así, *el acuerdo sancionador no contiene los datos que permitan determinar por qué y en qué medida se incurrió en culpabilidad, pues no motiva de modo específico por qué, en el presente caso, concurre el esencial requisito de la culpabilidad, limitándose a señalar en cuanto a la apreciación del grado de culpabilidad que la entidad era perfectamente consciente de que se estaba realizando una depreciación contable, y al no corregirlo la conducta cabe calificarla cuando menos de negligente, por lo que se aprecia una falta de motivación suficiente en la concurrencia de dicho elemento subjetivo siendo así que esa falta de motivación no se limita a un defecto formal, sino que es la ausencia de un requisito estructural, a la vez de constituir un parámetro o factor de valoración para comprobar el adecuado ejercicio de la potestad sancionadora.*

Igualmente la STSJ de Madrid de 15 de octubre de 2008 (JUR 2009/36793) declara no conforme a derecho la apertura de un expediente sancionador a una sociedad que se realizó una dotación de una provisión para la cobertura de unos riesgos previsibles que no fueron admitidos por la Inspección. Como sostiene el Tribunal, «las expresiones contenidas en estos párrafos, que son las únicas que se refieren a la culpabilidad, consisten en una descripción del hecho que se considera susceptible de ser sancionado y una referencia genérica a que no se aprecia la existencia de ninguna circunstancia eximente de la responsabilidad, pero no puede considerarse suficientemente motivada a los efectos de valorar la culpabilidad del sujeto pasivo, pues no se concreta en qué consistió la intencionalidad de su conducta, sin que exista valoración alguna que conecte el hecho descrito con la intencionalidad de la conducta, de tal manera que no consta en dichos acuerdos el necesario nexo entre la intencionalidad y el hecho, ya que las referidas expresiones no contienen valoración alguna de la voluntariedad o intencionalidad del sujeto pasivo a efectos de valorar la culpabilidad, sin que pueda presumirse la culpabilidad de la simple exposición o relato del hecho que se considera susceptible de ser sancionado, o con la referencia a dichos hechos que constan en las actuaciones de comprobación que dieron lugar al acta de conformidad, lo que incumple lo dispuesto en el artículo 33.2 (presunción de inocencia) de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y el artículo 35 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, de régimen sancionador tributario».

Fecha de entrada: 27-08-2010 / Fecha de aceptación: 28-09-2010 / Fecha de revisión: 04-10-2010

V. CONCLUSIONES

Primera. El artículo 13.2 g) de la LIS –y actual art. 13.6 TRLIS– permite como gasto deducible la dotación de una provisión para riesgos y gastos de conformidad con las obligaciones contractuales derivadas de la normativa administrativa. No obstante, el citado precepto establece ciertos límites a la deducción que no son fáciles de interpretar por la redacción oscura y farragosa del precepto. Por desgracia, la doctrina administrativa y científica existente no ha coadyuvado a realizar una exégesis de la norma.

Segunda. Entendemos que no cabe abrir un expediente sancionador por la aplicación incorrecta del artículo 13.2 g) de la LIS en cuanto que la oscuridad de la norma invita a realizar una interpretación razonable del precepto, máxime cuando diversos informes de auditoría no apreciaron irregularidad contable y fiscal alguna. Sobre esta misma problemática, existe una profusa jurisprudencia de la Audiencia Nacional (v. gr. Sentencias de 23 de diciembre de 2004, de 14 de abril de 2005 y de 7 de noviembre de 2006) así como del TSJ de Cataluña (Sentencia de 22 de diciembre de 2008 en un asunto similar) que se han pronunciado por la declaración de nulidad de la sanción impuesta por entender que, en este caso, resulta ciertamente admisible una interpretación razonable de la norma, teniendo en cuenta el criterio utilizado por la actora en orden a contabilizar la citada provisión y a la no existencia de ocultación alguna a la Administración Tributaria. Téngase presente que no se cuestiona la regularización tributaria propuesta por el inspector actuario, sino la concurrencia de la circunstancia subjetiva de la «culpabilidad», como elemento inherente al tipo de injusto administrativo que como es sabido resulta preceptivo para la apertura de un expediente sancionador. Sin embargo, siguiendo a la citada reciente jurisprudencia de la Audiencia Nacional cabe afirmar que nos encontramos ante una interpretación razonable de la norma contable que exime de cualquier tipo de responsabilidad administrativa sancionadora de conformidad con el artículo 179.2 d) de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Tercera. Asimismo, las Sentencias de 12 de mayo de 2008 y de 18 de marzo de 2010 así como la STSJ de Madrid de 15 de octubre de 2008 entienden que en estos supuestos de interpretación razonable de la norma no cabe derivación de la sanción, pues falta la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad inherente en cualquier conducta reprochable. La declaración de responsabilidad por parte del inspector actuario por ausencia de la diligencia debida no es suficiente per se para la apertura del expediente sancionador, pues se requiere la adecuada motivación en lo relativo a la concurrencia de la necesaria culpabilidad, pues en este estadio entra en juego como garantía del administrado la presunción de inocencia.

Fecha de entrada: 27-08-2010 / Fecha de aceptación: 28-09-2010 / Fecha de revisión: 04-10-2010

LA BASE IMPONIBLE DE LOS PARQUES EÓLICOS EN EL IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS

[Comentario a la STS de 14 de mayo de 2010, rec. núm. 22/2009] *

JESÚS FÉLIX GARCÍA DE PABLOS

Doctor en Derecho. Ponente en el TEAC

Extracto:

LA base imponible de los parques eólicos en el Impuesto municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, ha sido una cuestión controvertida a nivel jurisprudencial y doctrinal. Concretamente, la inclusión o no en dicha base imponible del coste de la maquinaria y equipos incorporados, lo cual afecta extraordinariamente a la fiscalidad de ese tipo de instalaciones. Cuestión que ha sido resuelta en la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de mayo de 2010, en sentido favorable a dicha inclusión, lo que incrementará la tributación de las energías renovables.

Palabras clave: impuestos municipales, ICIO y fiscalidad de los parques eólicos.

* Véase el texto íntegro de este sentencia en *Normacef Fiscal y Contable*, con la referencia NFJ038740.

Fecha de entrada: 20-09-2010 / Fecha de aceptación: 05-10-2010 / Fecha de revisión: 05-10-2010

THE TAX BASE OF WIND FARMS IN THE TAX ON CONSTRUCTION, INSTALLATIONS AND WORKS

[Commentary STS of 14 May 2010, rec. num. 22/2009] *

JESÚS FÉLIX GARCÍA DE PABLOS

Doctor en Derecho. Ponente en el TEAC

Abstract:

THE tax base of wind farms in the municipal tax on Construction, Installations and Works has been a controversial issue at the jurisprudential and doctrinal. Specifically, the inclusion or not in the tax base cost of machinery an equipment, which dramatically affects the taxation of such installations. Issue has been resolved in the Supreme Court ruling of May 14, 2010, which would increase the renewable energy tax.

Keywords: municipal taxes, ICIO and taxation of wind farms.

* Véase el texto íntegro de este sentencia en *Normacef Fiscal y Contable*, con la referencia NFJ038740.

RCyT. CEF, núm. 333, págs. 79-88
Fecha de entrada: 20-09-2010 / Fecha de aceptación: 05-10-2010 / Fecha de revisión: 05-10-2010

Sumario

I. Introducción.

II. Interpretación de la Administración.

III. Doctrina legal del Tribunal Supremo.

IV. Conclusiones.

Fecha de entrada: 20-09-2010 / Fecha de aceptación: 05-10-2010 / Fecha de revisión: 05-10-2010

I. INTRODUCCIÓN

El Impuesto municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) somete a gravamen el coste de ejecución material de cualquier construcción, instalación u obra, para cuya realización se exija la obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística.

Sin embargo, la interpretación de los conceptos a integrar en la base imponible de dicho impuesto ha sido objeto de controversia [1], hasta la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 14 de mayo de 2010 (NFJ038740), ya que si estaba claro que el coste de la obra debía incluirse en la base imponible de dicho gravamen, se planteaba la duda de la inclusión en la misma de la maquinaria incorporada a la propia obra.

En efecto, el TS había excluido de la base imponible de dicho impuesto los importes correspondientes a los equipos, máquinas e instalaciones construidos por terceros e incorporados a la propia obra, aunque no el coste de su instalación, en Sentencias de 18 de junio de 1997 [2] (NFJ039898) y de 5 de julio de 1999 (NFJ039895).

Sin embargo, en la Sentencia de 5 de octubre de 2004 (NFJ017982), el TS consideró que las instalaciones inseparables de la propia obra e incluidas en el mismo proyecto de ejecución, sí formaban parte de la base imponible del ICIO, ya que no podía establecerse una división simple entre el coste de la obra civil y el coste de las instalaciones.

La reciente sentencia del Alto Tribunal, de 14 de mayo de 2010, relativa al recurso de casación en interés de Ley 22/2009, ha confirmado esta segunda interpretación, al considerar que «forma parte de la base imponible del ICIO..., en el supuesto de instalación de parques eólicos, el coste de todos los elementos necesarios para la captación de la energía que figuren en el proyecto para el que se solicita la licencia de obras y carezcan de singularidad o identidad propia respecto a la construcción realizada».

II. INTERPRETACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN

El ICIO se regula en los artículos 100 a 103 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. El hecho imponible del ICIO está constituido por la realización, dentro del término municipal, «de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, siempre que su expedición corresponda al ayuntamiento de la imposición».

[1] Ortega Montoro, R.J., «Los parques solares y eólicos ante el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: la determinación de la base imponible», *Quincena Fiscal*, núm. 9, mayo 2010, págs. 33 a 45.

[2] En la que se citan las Sentencias del TS de 3 de abril (NFJ004140), 29 de mayo (NFJ004466) y 28 de julio de 1996.

Fecha de entrada: 20-09-2010 / Fecha de aceptación: 05-10-2010 / Fecha de revisión: 05-10-2010

El artículo 102 del mencionado texto refundido regula la base imponible del impuesto señalando que «está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, y se entiende por tal, a estos efectos, el coste de ejecución material de aquella. No forman parte de la base imponible el Impuesto sobre el Valor Añadido y demás impuestos análogos propios de regímenes especiales, las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas, en su caso, con la construcción, instalación u obra, ni tampoco los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista ni cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material».

El citado artículo, por tanto, determina que la base imponible estará constituida por el coste real y efectivo de una construcción, instalación u obra, es decir, el coste de su ejecución material.

Con relación a esta problemática, concretamente sobre los parques de producción de energía solar, la Dirección General de Tributos (DGT) en contestación a las Consultas n.os V1840/07 (NFC027635) y V0203/08 (NFC028616), había incidido en que la base imponible del citado gravamen estaba constituida por el coste de ejecución material tanto de las construcciones como de las instalaciones u obras.

En dichas consultas relativas a la inclusión a efectos de tributación de la maquinaria e instalaciones, el citado órgano directivo concluía que dichos elementos formaban parte de la base imponible del ICIO, en el caso de que los citados equipos fueran incorporados como elementos estables y configuradores de un establecimiento permanente, el cual requiere el otorgamiento de una licencia de obras o urbanística.

Por lo que, en los parques de energía eólica o solar, los aerogeneradores y placas solares al integrarse en la central energética y constituir elementos inseparables de la misma y esenciales en su funcionamiento, ya que sin ellos no puede obtenerse la energía pretendida, forman parte de la base imponible de dicho gravamen.

En resumen, para la Administración los parques de energía eólica o solar son unas instalaciones con singularidad propia, de manera que en la base del citado impuesto ha de incluirse no solo el coste de la obra, sino además el coste de los elementos inseparables de la obra y que carecen de singularidad propia respecto a la construcción realizada; los cuales, han de incluirse en el proyecto para el que se solicitó la licencia de obras o urbanística, y constituyen un elemento indispensable para el cumplimiento de la función que realizan dichos parques.

Por lo que, los equipos necesarios para la producción de energía eléctrica a partir del viento (aerogeneradores) o para la captación de energía solar y su transformación en energía eléctrica (módulos fotovoltaicos), al ser elementos indispensables para el funcionamiento de un parque eólico o solar, ya que sin ellos dichos parques no pueden cumplir su finalidad que es la producción de energía eléctrica, su coste para la Administración forma parte de la base imponible del citado gravamen, como parte integrante del coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra.

En definitiva, para la DGT son dos los requisitos para la incorporación de los equipos en la base imponible del ICIO, que queden incorporados con carácter permanente y que sean esenciales para la finalidad del proyecto para el que se solicitó la licencia.

Fecha de entrada: 20-09-2010 / Fecha de aceptación: 05-10-2010 / Fecha de revisión: 05-10-2010

III. DOCTRINA LEGAL DEL TRIBUNAL SUPREMO

La jurisprudencia del TS había ido delimitando el concepto de coste real y efectivo a integrar en la base imponible del ICIO, al señalar que no estaría constituido por todos los gastos efectuados por el dueño de la obra, sino por el presupuesto de ejecución material de la construcción, instalación u obra, quedando excluidos, los gastos ajenos al estricto concepto de obra civil, como los gastos generales, el beneficio industrial y los honorarios técnicos (de redacción del proyecto o de la dirección de la obra), ya que la dirección de la obra y los gastos referentes al estudio relativo a la seguridad e higiene en el trabajo eran ajenos a dicho concepto. Sentencias del TS, de 24 de mayo (NFJ009462), 5 y 24 de julio de 1999 (SSTS 4769/1999 y 5420/1999), y de 15 de abril de 2000 (NFJ013143), entre otras. Interpretación que fue introducida en la normativa del impuesto a través de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales.

No obstante, quedaba la duda de si la maquinaria incorporada a la obra formaba parte de dicha base imponible, ya que el TS había excluido de la misma el valor de los equipos, máquinas e instalaciones construidos por terceros fuera de la obra e incorporados a ella, aunque debía incluirse el coste de instalación, de acuerdo a la jurisprudencia recaída en las Sentencias del TS de 18 de junio de 1997 (NFJ039898); en las que se cita las Sentencias de 3 de abril, 29 de mayo y 28 de junio de 1996, y de 5 de julio de 1999 (NFJ039895).

Sin embargo, ya el TS había ido matizando la anterior interpretación, en Sentencias de 16 y 18 de enero de 1995 (SSTS 8228/1995; 8246/1995), al incidir en que el ICIO somete a gravamen toda construcción, instalación y obra para cuya realización se exija la correspondiente licencia de obras, incluyendo en las mismas las instalaciones correspondientes a fontanería, electricidad, etc., al ser elementos *esenciales* de la propia obra y que deben figurar en el mismo proyecto que sirvió de base para obtener la correspondiente licencia.

Esta última doctrina fue desarrollada en la Sentencia del TS de 15 de marzo de 1995 (NFJ039877), al señalar que no cabe distinguir entre el coste de la obra civil y el coste de las instalaciones, sino que la base imponible del ICIO estaría formada por el coste de la obra civil y el coste de las instalaciones, para cuya realización debe obtenerse la correspondiente licencia, y además, *con independencia de la naturaleza fija o removible de las instalaciones.*

La Sentencia del TS, de 21 de junio de 1999 (STS 4363/1999), profundizó en esa misma línea jurisprudencial, al señalar que las instalaciones, para formar parte de la base imponible de dicho gravamen, lo fundamental es que constituyan *elementos inseparables de la obra*. Conclusión ratificada en la Sentencia del Alto Tribunal de 5 de octubre de 2004 (NFJ017982), al señalar los dos requisitos esenciales para la inclusión de las instalaciones en la base imponible del ICIO: que las instalaciones sean inseparables de la obra y que figuren en el mismo proyecto de ejecución que sirvió de base para obtener la licencia de obras [3].

Por tanto, para el TS habría que distinguir entre los equipos, maquinaria e instalaciones, construidos por terceros e incorporados a la obra, y que figuran en el proyecto que sirvió de base para obtener la licencia que sean inseparables de la obra, los cuales forman parte de la base imponible de dicho

[3] Catalán Sender, J., «Algunas consideraciones sobre la exclusión de las instalaciones de la base imponible del Impuesto sobre Construcciones», *Tributos Locales*, núm. 7, mayo 2001, págs. 105-206.

Fecha de entrada: 20-09-2010 / Fecha de aceptación: 05-10-2010 / Fecha de revisión: 05-10-2010

gravamen, del resto de elementos del proyecto. Es decir, aquellos que no forman parte del proyecto, o que no constituyen un elemento indispensable para el funcionamiento de la instalación, los cuales son excluidos de la base del impuesto.

Interpretación que ha ratificado el TS en la Sentencia comentada, de 14 de mayo de 2010, al indicar que las instalaciones que se incorporan a una obra como elementos técnicos inseparables de la propia obra e integrantes del proyecto para el que se solicita la licencia de obras o urbanística, forman parte de la base imponible del ICIO. Únicamente quedan fuera de dicha base imponible, por tanto, el coste de la maquinaria e instalaciones mecánicas construidas por terceros fuera de la obra e incorporadas a la misma, que no constituyan elementos inseparables de la propia obra y que, por sí mismas, tampoco necesiten licencia de obras o urbanística. Salvo el *coste de instalación* de ese tipo de maquinaria y equipos que sí forma parte de dicha base.

Para llegar a dicha conclusión, el TS parte de la naturaleza de los parques eólicos, donde los elementos fundamentales que los componen son inseparables de la obra, se incorporan con carácter permanente a la instalación como conjunto constructivo y no constituyen equipos susceptibles de funcionamiento autónomo, y que al mismo tiempo no requieren la solicitud de licencia urbanística.

En ese sentido, la legislación autonómica define los parques eólicos como los establecimientos de producción de energía eléctrica a partir de la eólica, formados por aerogeneradores interconectados mediante sus propias redes, y que comparten instalaciones comunes con objeto de cumplir su función. De forma que, dichos aerogeneradores y el resto de equipos necesarios para el funcionamiento de los parques eólicos forman parte esencial para el cumplimiento del objetivo a que están destinados dichos parques, que constituyen un conjunto indivisible.

Esta interpretación de los parques eólicos como un conjunto organizado de elementos afectados al cumplimiento de un objetivo, aparecería confirmada por el artículo 8 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (LCI), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, al considerar que «los bienes de características especiales constituyen un conjunto complejo de uso especializado, integrado por suelo, edificios, instalaciones y obras de urbanización y mejora que, por su carácter unitario y por estar ligado de forma definitiva para su funcionamiento, se configuran a efectos catastrales como un único bien inmueble». De modo que los equipos, maquinaria e instalaciones forman parte indisociable de dichos bienes y de su valor, por lo que de conformidad a dicho concepto, el apartado 3 del citado artículo 8 señala que «a efectos de la inscripción de estos inmuebles en el Catastro y de su valoración *no se excluirá la maquinaria integrada en las instalaciones*, ni aquella que forme parte físicamente de las mismas o que esté vinculada funcionalmente a ellas» [4].

La LCI incluye a los parques eólicos entre los bienes de características especiales destinados a la producción de energía eléctrica en su artículo 8.2 a); sin embargo, dichos parques no aparecen señalados en el Real Decreto 1464/2007, de 2 de noviembre, por el que se aprueban las normas técnicas de valoración catastral de los bienes inmuebles de características especiales, ya que entre los bienes de características especiales destinados a la producción de energía eléctrica solamente menciona las centrales térmicas (de carbón; de tipo diésel, fuel y fuel-gas; y las de ciclo combinado) [5]. No obstan-

4 Modificado por la Ley 16/2007, de 4 de julio.

5 Artículo 8 del Real Decreto 1464/2007, de 2 de noviembre.

Fecha de entrada: 20-09-2010 / Fecha de aceptación: 05-10-2010 / Fecha de revisión: 05-10-2010

te, no dejan de ser los parques eólicos una instalación para la producción de energía eléctrica, en este caso mediante energías renovables. En ese sentido, el profesor CHECA [6] incide en que los parques de energía solar tienen la consideración de bienes inmuebles de características especiales, lo que le dota al conjunto de un carácter unitario, formado por los distintos componentes indispensables para su funcionamiento, por lo que el valor de la maquinaria integrada en este tipo de instalaciones debe incluirse a la hora de fijación del valor catastral de estas, a tenor de lo señalado en el citado artículo 8.3 de la LCI. Y, dada la vinculación existente para dicho autor entre dicho valor catastral y los impuestos locales, debería incluirse en la base imponible del ICIO el valor de dicha maquinaria así como el resto de elementos necesarios para el funcionamiento de dichos parques.

No obstante, debe indicarse con relación a este punto, que el hecho imponible del ICIO es la realización de cualquier construcción, instalación u obra [7], mientras que en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) lo constituye la titularidad de bienes inmuebles. E igualmente la base imponible del primer gravamen está constituida por el coste de ejecución material de una construcción, instalación u obra, mientras que en el IBI por el valor catastral. Por lo que la consideración como un bien inmueble de características especiales en la LCI, no debería influir decisivamente a la hora de determinar la base imponible del ICIO. En ese sentido, MARTÍN SAMANIEGO [8] alude a que dadas las diferencias entre los hechos imponibles de ambos impuestos, no puede aludirse a la base imponible del IBI para la inclusión de las instalaciones incorporadas a los parques de energías renovables en la base imponible del ICIO.

De ahí que, el TS en la sentencia comentada se limita a enunciar el apartado 3 del artículo 8 de la LCI, pero sin basarse en su contenido a la hora de fundamentar su fallo, aunque sigue el hilo argumental manifestado en las consultas de la DGT, antes citadas, considerando, en primer lugar, que los parques eólicos constituyen una instalación en conjunto, donde alguno de sus elementos son inseparables de ese todo para el cumplimiento del objetivo pretendido, la producción de energía eléctrica.

Por otra parte, siguiendo la argumentación del Alto Tribunal, los parques eólicos están sometidos a la normativa general urbanística, y su instalación requiere la oportuna licencia de obras. En efecto, los proyectos de energías renovables deben obtener, con carácter previo, los correspondientes permisos urbanísticos, tanto autonómicos como locales. Así el artículo 28.3 de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, señala que la autorización de instalaciones que utilicen energías renovables requieren la autorización de la correspondiente Administración autonómica, concretamente aquellas cuya potencia instalada sea inferior a 50 MW [9], sin perjuicio de las autorizaciones relativas a la legislación relativa a la ordenación del territorio y del medio ambiente.

Por lo que, a parte de la autorización general de la comunidad autónoma para el establecimiento de estas instalaciones, las cuales han dictado su propia normativa para racionalizar dicho establecimiento, también se requieren los correspondientes permisos urbanísticos, al localizarse los parques eólicos en suelo rústico.

6 CHECA GONZÁLEZ, C, «Sobre la inclusión de los equipos necesarios para la captación de energía en los parques solares, a efectos de la base imponible del ICIO», *Impuestos*, núm. 4, tomo I, 2010.

7 Artículo 100.1 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

8 MARTÍN SAMANIEGO, V.C., «Algunas cuestiones fiscales relativas a los parques de instalaciones fotovoltaicas», *Revista de Derecho de Extremadura,* núm. 4*,* 2009, pág. 303.

9 Las de potencia superior a 50 MW corresponde al Estado, artículo 21 de la Ley 54/1997.

Fecha de entrada: 20-09-2010 / Fecha de aceptación: 05-10-2010 / Fecha de revisión: 05-10-2010

Así, el Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Suelo, señala en el artículo 13 respecto a la utilización del suelo rústico que «los terrenos que se encuentren en el suelo rural se utilizarán de conformidad con su naturaleza, debiendo dedicarse, dentro de los límites que dispongan las leyes y la ordenación territorial y urbanística, al uso agrícola, ganadero, forestal, cinegético o cualquier otro vinculado a la utilización racional de los recursos naturales. Con carácter excepcional y por el procedimiento y con las condiciones previstas en la legislación de ordenación territorial y urbanística, podrán legitimarse actos y usos específicos que sean de interés público o social por su contribución a la ordenación y el desarrollo rurales o porque hayan de emplazarse en el medio rural». Esta excepción determina que cada legislación urbanística autonómica haya determinado una autorización especial por el órgano urbanístico competente de la comunidad autónoma para la construcción de instalaciones de energías renovables en suelo no urbanizable.

Finalmente, una vez obtenida la autorización general y urbanística de los órganos autonómicos, es necesario la licencia municipal de obras del correspondiente ayuntamiento, a través de la cual los ayuntamientos verifican si el proyecto de instalación se ajusta a las determinaciones urbanísticas [10], para lo que se tendrán en cuenta las normas urbanísticas que sean de aplicación directa, con el fin de conseguir una armonización de las construcciones de la zona en que se va a proceder a la instalación del parque eólico.

Por lo que, los elementos integrantes de los parques eólicos forman parte del proyecto para el que se solicita la licencia urbanística o de obras.

En definitiva, el TS se basa en la normativa autonómica que define este tipo de instalaciones y en la legislación urbanística, para señalar, que las instalaciones que incorporan elementos estables y configuradores de una instalación permanente (no de un montaje sustituible) y dentro de una estructura determinada, en ese caso una central eólica, que requiere el necesario otorgamiento de una licencia de obras (aparte de las autorizaciones especiales), forman parte de la base imponible del ICIO. Es decir, forman parte de dicha base el coste de los equipos necesarios para la captación de la energía eólica.

En resumen, los equipos, la maquinaria y las instalaciones de los parques eólicos necesarios para la producción de energía eléctrica forman parte de ese tipo de establecimientos, sin que pueda considerarse como que tengan singularidad propia, debiendo formar parte del proyecto para el que se solicita la licencia de obras, por lo que su coste forma parte de la base imponible del ICIO.

IV. CONCLUSIONES

Había dudas a la hora de interpretar los elementos a integrar en la base imponible del ICIO, ya que si el hecho imponible de este gravamen está constituido por la realización de cualquier instalación (construcción u obra), para la que se exija la correspondiente licencia de obras o urbanística, la jurisprudencia, sobre todo de determinados Tribunal Superiores de Justicia, había interpretado que dicha base imponible estaría formada por el coste de ejecución material de la obra y el coste de instalación de la maquinaria incorporada.

[10] En desarrollo del artículo 10 del Texto Refundido de la Ley del Suelo, el cual señala los criterios básicos de utilización del suelo.

Fecha de entrada: 20-09-2010 / Fecha de aceptación: 05-10-2010 / Fecha de revisión: 05-10-2010

Podría, por tanto, interpretarse con relación a los parques eólicos, que la base imponible del citado impuesto estaría formada por el coste real y efectivo de la construcción (u obra), el coste de ejecución material, así como el coste de instalación de la maquinaria construida por terceros e incorporada a dichos parques, ya que con relación a dicha maquinaria (construida por terceros) no existe coste de ejecución material, sino únicamente el coste de instalación.

Sin embargo en los parques eólicos, el hecho imponible del ICIO es la realización de la instalación, que está constituida fundamentalmente con la incorporación de forma permanente a este tipo de parques de la maquinaria y equipos indispensables para su funcionamiento, donde el coste de la obra civil es mínimo con relación al valor del conjunto del proyecto, a efectos del ICIO.

Por lo que la base imponible, constituida por la valoración de la capacidad contributiva manifestada con la realización del hecho imponible, debería incluir el coste de la maquinaria y equipos indispensables para su funcionamiento.

Por otra parte, los parques eólicos constituyen una construcción, levantada o eregida sobre un terreno, a la que se han incorporado unos equipos indispensables para su funcionamiento, formando una instalación que en conjunto requiere la correspondiente licencia urbanística o de obras. Por lo que, dada la particularidad de este tipo de instalaciones, la base imponible no solamente está formada por la construcción, sino por los elementos instalados e incorporados a la obra con carácter permanente e indispensables para el cumplimiento de la finalidad del conjunto del proyecto.

La Sentencia del TS de 14 de mayo de 2010 ha disipado definitivamente las dudas relativas a los elementos a integrar en la base imponible de los parques eólicos, ya que todos los elementos necesarios para el funcionamiento de dichos parques han de integrarse en la citada base.

La citada sentencia se refiere exclusivamente a los parques eólicos, aunque no existiría inconveniente alguno en la aplicación de la doctrina emanada de la citada sentencia a los parques de energía solar. El propio TS, en la Sentencia de 25 de marzo de 1995, hace hincapié en la inclusión de las instalaciones necesarias para la producción de energía, con independencia de la naturaleza fija o removible de dichas instalaciones; si se han incorporado a dichos parques de forma más o menos permanente. Por lo que las placas fotovoltaicas, aunque son removibles, forman parte de la base imponible del citado gravamen, al igual que el resto de equipos necesarios para la producción de energía eléctrica en los parques de energía solar.

No obstante, esta interpretación puede afectar a la expansión del sector de las energías renovables [11], impulsadas por importantes tipos de incentivos de las Administraciones públicas, sobre todo a la eólica que no puede beneficiarse de la deducción prevista en el artículo 39.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades [12], al mismo tiempo que incrementar los ingresos de los pequeños núcleos rurales, afectados por la despoblación y la falta de servicios.

[11] Gutiérrez Luosa, M., «Deducciones de la cuota del Impuesto sobre Sociedades» en la obra *El Impuesto sobre Sociedades*, Dir. Rodríguez Odarza, J.A., Ed. Thomson, Civitas, Cizur menor, Navarra, 2006

[12] Carbajo Vasco, D., «La deducción por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades», *Impuestos*, 9/2009, págs. 21 a 44.

Fecha de entrada: 20-09-2010 / Fecha de aceptación: 05-10-2010 / Fecha de revisión: 05-10-2010

SUPUESTO PRÁCTICO PROFESIONAL (EJERCICIO PROPUESTO PARA EL INGRESO AL CUERPO SUPERIOR DE INSPECTORES DE HACIENDA DEL ESTADO)

Alfonso García Tavares

Eva Martín Díaz

Inspectores de Hacienda del Estado

[Primera parte del tercer ejercicio de las pruebas de acceso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado. Convocatoria Resolución de 2 de julio de 2009 (BOE de 11 de julio)].

Extracto:

Desarrollamos a continuación el supuesto práctico profesional correspondiente a la primera parte del tercer ejercicio de las pruebas de acceso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado [Resolución de 2 de julio de 2009 (BOE de 11 de julio)].

A lo largo del dictamen, estructurado en ocho partes, se plantean diferentes supuestos relativos a aspectos de IRPF, IS, IVA, ITP y AJD, Aduanas e Impuestos Especiales y Procedimientos de Gestión Tributaria, Inspección de los Tributos y Recaudación.

Palabras clave: IRPF, IS, IVA, ITP y AJD, Aduanas e Impuestos Especiales y Procedimientos de gestión e inspección y recaudación.

EXERCISE OF PROFESSIONAL PRACTICE (PROPOSED TO ENTER THE CORPS OF REVENUE AGENTS IN SPAIN)

Alfonso García Tavares
Eva Martín Díaz
Inspectores de Hacienda del Estado

[First part of the third exercise from the Admission Test for the Corps of Revenue Agents. Official Announcement Resolution of 2 July 2009 (Spanish Official Journal of 11 July)].

Abstract:

We develop herein a professional practice belonging to the first part of the third exercise from the admision test for the Corps of Revenue Agents in Spain (Resolution of 2 July 2009, Spanish Official Journal of 11 July).

Throughout the report, organized in eight sections, several cases on the Personal Income Tax, Corporate Tax, VAT, Transfer Tax and Stamp Duty, Customs Duty and Excise Taxes and Tax Procedures, Tax Inspection and Tax Collection are presented.

Keywords: Personal Income Tax, Corporate Tax, VAT, Transfer Tax and Stamp Duty, Custom Duty and Excise Taxes and Tax Procedures and Tax Inspection and Tax Collection.

ENUNCIADO

I. PLANTEAMIENTO

A partir de la información que se recoge en las páginas siguientes, deberá Usted elaborar un dictamen que aborde los aspectos tributarios, civiles y mercantiles que puedan derivarse de la misma.

El dictamen se estructura en ocho partes que se citan a continuación. Para elaborar su dictamen deberá tener en cuenta la información de carácter general contenida en el punto III, y la contenida en cada una de dichas partes.

- **Parte 1.ª** Aspectos jurídicos, civiles y mercantiles y aquellos otros de índole tributaria no expresamente contemplados en las otras partes del informe.
- **Parte 2.ª** Aspectos relacionados con actuaciones y procedimientos de Inspección de los Tributos.
- **Parte 3.ª** Aspectos relativos al Impuesto sobre Sociedades.
- **Parte 4.ª** Aspectos relativos a los Impuestos sobre el Valor Añadido y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- **Parte 5.ª** Aspectos relativos a Aduanas e Impuestos Especiales.
- **Parte 6.ª** Aspectos relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- **Parte 7.ª** Aspectos relacionados con los procedimientos de Gestión Tributaria.
- **Parte 8.ª** Aspectos relacionados con los procedimientos de Recaudación.

II. NOTAS

Para la redacción del dictamen, se tendrán en cuenta los siguientes criterios y consideraciones:

- Los años a los que se refiere el dictamen comprenden desde el año 2005 hasta el año 2009.
- La fecha del dictamen es la de hoy: 22 de enero de 2010.
- Se considerará que la normativa sustantiva y procedimental que ha estado vigente en todos esos ejercicios ha sido la misma y es la que está vigente a fecha de hoy.

- Cada apartado del dictamen es independiente de los restantes.
- En cada apartado del dictamen se expresan las cuestiones a las que debe responder el opositor, sin perjuicio de que se pueda abordar también cualquier otra cuestión que considere relevante.

III. INFORMACIÓN BÁSICA COMÚN A TODOS LOS APARTADOS

«TEXTIL, SA» es una entidad constituida mediante escritura pública de fecha 25 de enero de 2000, debidamente inscrita. El capital social está constituido por mil acciones, suscritas y totalmente desembolsadas por partes iguales por los fundadores: don Juan Español Español y don Miguel Español Español, sin que consten cambios en dicho porcentaje de participación hasta la fecha.

El 24 de noviembre de 2004, la Junta General de socios de «TEXTIL, SA» acuerda, por unanimidad, designar a don Juan Español Español administrador único de la citada entidad por tiempo indefinido, confiriéndole todas las facultades legales y estatutarias para llevar a cabo cuanto esté comprendido dentro del objeto social de la entidad, sin que hasta la fecha figuren cambios en el órgano de representación.

Su principal actividad económica es la fabricación, comercialización y distribución de productos textiles.

La Administración tributaria ha realizado a la entidad «TEXTIL, SA» determinadas actuaciones de comprobación durante los años 2005 a 2008.

PARTE 1.ª Aspectos jurídicos, civiles y mercantiles y aquellos otros de índole tributaria no expresamente contemplados en las otras partes del informe

En las actuaciones de comprobación realizadas por la Administración tributaria a la entidad «TEXTIL, SA» referentes al ejercicio 2005 se le han requerido determinados datos relacionados con el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Ante la falta de cumplimiento del citado requerimiento, la Administración tributaria solicitó y obtuvo de terceros (entidades de crédito y notarios) determinados datos relativos a las operaciones económicas, profesionales y financieras llevadas a cabo por la entidad.

Estos datos obtenidos de terceros son puestos en conocimiento del obligado tributario, mediante diligencia, en la cual se le requiere nuevamente la aportación de nuevos datos tributarios.

Pasado un mes de dicho requerimiento, el mismo es impugnado por el representante legal de la entidad «TEXTIL, SA», alegando que se trata de datos cuya revelación atenta contra el honor y la intimidad personal y que, como tal, no pueden ser solicitados. Igualmente, considera ilegal la cesión de datos por parte de las entidades de crédito y notarios a la Administración tributaria porque no ha existido el consentimiento del afectado y porque, en cualquier caso, se vulnera el secreto bancario y

el profesional que afecta tanto a los responsables de los ficheros como a quienes intervengan en cualquier fase del tratamiento de los datos, todo ello de acuerdo a los artículos 11.1 y 10 de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre de Protección de Datos de Carácter Personal, solicitando que se estime el recurso administrativo que interpone por estos motivos.

Entre tanto, el procedimiento de comprobación continuó con los datos que obtuvo la Administración tributaria de terceros, que permitieron practicar la oportuna liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005 de la cual resultó una cuantía a ingresar. Una vez notificada la liquidación, ésta no fue impugnada por la entidad, transcurridos los plazos previstos para ello.

Iniciado el procedimiento de apremio para la recaudación de la deuda tributaria del obligado tributario, la unidad de recaudación competente para la tramitación ha tenido conocimiento de los siguientes hechos:

- La entidad «TEXTIL, SA» adquirió una finca rústica situada en Ciudad Real y cuya utilización principal es la explotación cinegética. La adquisición se realizó mediante escritura pública fechada el 12 de junio de 2004, sin que hasta la fecha se haya procedido a su presentación en el Registro de la Propiedad para su inscripción.
- La actividad de fabricación de la entidad «TEXTIL, SA» se realiza en unos locales cuya titularidad dominical corresponde a la sociedad «PASA, SA». Las acciones de «PASA, SA» no cotizan en mercado secundario alguno y fueron adquiridas en su totalidad por «TEXTIL, SA» mediante escritura pública de fecha 14 de abril de 2002.
- La entidad «TEXTIL, SA» ha adquirido en subasta pública un cuadro de un famoso pintor. Una vez adquirido el cuadro en la subasta, éste ha sido vendido a un coleccionista de arte. Este coleccionista tenía la intención de exportar el cuadro a Estados Unidos, por lo que se acordó que el pago del precio quedara pendiente hasta la autorización de la exportación. Dicha autorización fue otorgada el día 13 de junio de 2009, pero el precio no ha sido satisfecho aún.

En relación con los hechos anteriores se solicita que emita *opinión razonada* sobre las siguientes cuestiones:

- **PRIMERA.** Resolución de los temas planteados en el recurso administrativo interpuesto.
- **SEGUNDA.** Determine: 1) si existe la posibilidad de embargar o perseguir los bienes y derechos a que se ha hecho referencia, 2) las actuaciones que, en su caso, hubieran de practicarse con carácter previo, y 3) el orden en el que, en su caso, hayan de practicarse los embargos.

PARTE 2.ª Aspectos relacionados con actuaciones y procedimientos de Inspección de los Tributos

En fecha 16 de abril de 2009, se notifica en el domicilio social de la entidad «TEXTIL, SA» el inicio de un procedimiento de inspección en relación con el Impuesto sobre Sociedades e Impues-

to sobre el Valor Añadido correspondientes al ejercicio 2007. El alcance de las actuaciones en el procedimiento de inspección es de carácter general.

Los días 15 de mayo y 26 de junio de 2009 comparece ante la inspección don Juan Español Español en su calidad de administrador único de la citada entidad aportando diversa documentación de índole contable y fiscal.

El 29 de julio de 2009, don Juan Español Español rehúsa la notificación de la concesión de trámite de audiencia en el procedimiento de inspección. Los hechos y circunstancias puestos de manifiesto determinan que, en el ámbito de las actuaciones desarrolladas por la inspección, en fecha 10 de agosto de 2009 se notifique a la entidad «COMERCIAL, SL», participada por don Juan Español Español, la comunicación de inicio de procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria de carácter solidario.

El 4 de septiembre de 2009, don Juan Español Español atiende a la inspección y suscribe las siguientes actas de las que resulta cantidad a ingresar:

- Acta de conformidad correspondiente al mes de enero del Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2007, dada la conformidad parcial del obligado en relación con este concepto y periodo.
- Acta de disconformidad que incluye la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2007.
- Acta de disconformidad correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007.

El 7 de septiembre de 2009 se notifican a la entidad «TEXTIL, SA» el informe ampliatorio junto con las actas de disconformidad.

El 8 de septiembre de 2009, comparece don Juan Español Español informando a la inspección de su renuncia al cargo de administrador, lo cual acredita mediante escritura pública otorgada el 21 de agosto de 2009. En diligencia de constancia de hechos la inspección solicita que acredite que dicha renuncia se ha comunicado de forma fehaciente a la entidad representada. Esta solicitud de la inspección no resulta atendida.

El 9 de septiembre de 2009, la entidad «COMERCIAL, SL» formula alegaciones en el procedimiento de inspección seguido frente a la entidad «TEXTIL, SA», en su condición de responsable tributario.

El 11 de septiembre de 2009, se notifica a la entidad «COMERCIAL, SL» trámite de audiencia en el procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria solidaria.

Concluido el plazo sin que la entidad «TEXTIL, SA» presentara alegaciones, el órgano competente dicta el acto administrativo de liquidación en fecha 6 de octubre de 2009, confirmando las propuestas incluidas en las actas de disconformidad.

El 7 de octubre de 2009 la Junta General de accionistas de la entidad «TEXTIL, SA», cumpliendo las previsiones legales establecidas al efecto, acuerda proceder a la disolución y liquidación de la citada entidad. Efectuada la liquidación del activo y pasivo de la entidad, se acuerda el reparto del haber social con la aprobación de todos los socios y se otorga escritura pública de extinción de la sociedad, debidamente inscrita en el Registro Mercantil, entendiéndose producida válidamente la extinción de la personalidad jurídica el 16 de octubre de 2009.

En fecha 19 de octubre de 2009 se notifica el acuerdo de liquidación a don Juan Español Español y a don Miguel Español Español. Dichas notificaciones se efectúan en su condición de socios de la entidad disuelta y liquidada.

De los hechos y circunstancias puestos de manifiesto en el expediente, resulta acreditado que se ha respetado el plazo máximo de duración de actuaciones.

En fecha 22 de octubre de 2009, dentro de las actuaciones de la inspección, se dicta acuerdo de declaración de responsabilidad tributaria solidaria de la entidad «COMERCIAL, SL», que resulta notificado el 23 de octubre de 2009, cuyo alcance comprende las liquidaciones correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007. Dicho acuerdo no incluye requerimiento de pago de las deudas incluidas en el alcance.

El 26 de octubre de 2009, don Miguel Español Español interpone recurso de reposición frente a las liquidaciones derivadas tanto de las actas de disconformidad como de las de conformidad, anteriormente mencionadas, y de forma resumida, alega lo siguiente:

- Actuaciones inspectoras nulas por seguirse con persona que carece de apoderamiento suficiente para representar al sujeto pasivo en la firma de las actas dado que consta en el expediente su renuncia al cargo en documento público de fecha anterior a la formalización de dichas actas.
- Inexistencia de fundamento jurídico para formalizar dos actas, una de conformidad y otra de disconformidad, por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2007, solicitando la nulidad al no documentarse el resultado de las actuaciones en un acta por cada tributo y periodo objeto de comprobación e investigación.
- Defecto determinante de nulidad del procedimiento de inspección al no tener en consideración las alegaciones formuladas el 9 de septiembre de 2009 por la entidad «COMERCIAL, SL», en el procedimiento de comprobación e investigación seguido frente a la entidad «TEXTIL, SA», en su condición de responsable tributario.
- Ineficacia de las liquidaciones derivadas, tanto del acta de conformidad como de las suscritas en disconformidad, en relación con la notificación de las mismas.

Por su parte, la entidad «COMERCIAL, SL» plantea recurso de reposición frente al acuerdo de declaración de responsabilidad tributaria solidaria alegando únicamente la nulidad del mismo ya que, tanto el inicio como el trámite de audiencia del procedimiento de declaración de responsabilidad, se efectúan con carácter previo a las liquidaciones de las deudas incluidas en el alcance de dicho acuerdo.

En relación con los hechos anteriores se solicita que emita *opinión razonada* sobre las siguientes cuestiones:

Resolución de ambos recursos de reposición, considerando las alegaciones de los obligados tributarios.

PARTE 3.ª Aspectos relativos al Impuesto sobre Sociedades

En las actuaciones de comprobación e investigación realizadas a la entidad «TEXTIL, SA», en relación con el Impuesto sobre Sociedades se analizaron, entre otras, las siguientes cuestiones:

PRIMERA. A finales de 2007 la entidad «TEXTIL, SA» adquirió el 100% del capital de la sociedad «INDUSTRIAS, SA» por 16.200.000 euros. La sociedad «INDUSTRIAS, SL» en el año 2005 obtuvo una base imponible negativa de 15.000.000 euros y en el año 2006 no realizó actividad económica alguna.

El patrimonio neto de la sociedad «INDUSTRIAS, SL» en el momento en que se realizó la adquisición era de:

- Capital ..... 25.000.000 euros
- Prima de emisión ..... 5.000.000 euros
- Pérdidas ejercicios anteriores ..... 15.000.000 euros

SEGUNDA. Durante el año 2004 la entidad «TEXTIL, SA» había mantenido su domicilio fiscal en el territorio foral de Navarra, en el que realizó el 100% de sus operaciones. A partir del año 2005 «TEXTIL, SA» trasladó su domicilio fiscal al territorio común realizando en dicho territorio el 100% de sus operaciones durante los ejercicios 2005, 2006 y 2007.

En su declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2004 presentada en el territorio foral de Navarra hizo constar una deducción de la cuota íntegra para incentivar el desarrollo de nuevos diseños textiles generada por importe de 30.000 euros. Esta deducción es específica de la normativa foral navarra y no existe en la normativa del Impuesto sobre Sociedades del territorio común. Dicha deducción de acuerdo con la normativa foral navarra se podía aplicar en las liquidaciones de los periodos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos. Durante los periodos 2004, 2005 y 2006 la entidad ha aplicado 5.000 euros de dicha deducción cada periodo.

TERCERA. La entidad «TEXTIL, SA» es propietaria de un edificio de viviendas en alquiler que está alquilado desde el año 2000. En el año 2006, dada la situación del inmueble y las costosas obras de reparación, decidió demolerlo y construir uno nuevo con cinco viviendas que se finalizó en el año 2007. Las obras de construcción ascendieron a 1.000.000 de euros. El valor total del nuevo edificio es de 2.000.000 de euros, de los cuales el 50% corresponde al valor del suelo.

En el año 2007, la entidad «TEXTIL, SA», ante la necesidad de tesorería, vendió, a personas sin vinculación, dos de las nuevas viviendas finalizadas por un importe total de 1.600.000 euros obteniendo un beneficio de 800.000 euros en dicha operación. Las otras tres viviendas restantes se destinaron al alquiler.

En la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a 2007, la entidad «TEXTIL, SA» ha hecho constar 48.000 euros como deducción generada por la reinversión de los beneficios extraordinarios procedentes de las dos viviendas vendidas, al considerar como reinversión la construcción de las otras tres viviendas destinadas al alquiler.

En relación con los hechos anteriores se solicita que emita *opinión razonada* sobre las siguientes cuestiones:

- **PRIMERA.** Importe de base imponible negativa correspondiente a periodos anteriores que podría ser compensada en la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2007 de la entidad «TEXTIL, SA».
- **SEGUNDA.** Determine si la entidad «TEXTIL, SA» tiene derecho a aplicarse la deducción para el desarrollo de nuevos diseños textiles tal como se le ha aplicado en los periodos 2004, 2005 y 2006 y, en su caso, cuál sería el importe que podría aplicar en 2007.
- **TERCERA.** Valore si la operación de la transmisión de las dos viviendas da derecho a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, y si es así, cuál sería el importe generado en 2007, teniendo en cuenta que el porcentaje legal establecido para dicha deducción es del 12% de la base de la deducción.

PARTE 4.ª Aspectos relativos a los Impuestos sobre el Valor Añadido y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

En las actuaciones de comprobación e investigación realizadas a la entidad «TEXTIL, SA», en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido se analizaron, entre otras, las siguientes operaciones:

PRIMERA. Adquisición de una furgoneta para pequeños envíos de mercancías por un precio de compra de 36.000 euros. La empresa concesionaria de automóviles que ha realizado la venta ha satisfecho por cuenta de «TEXTIL, SA» el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte por importe de 4.320 euros. Asimismo, la empresa concesionaria le ha descontado del precio de compra 6.000 euros ya que «TEXTIL, SA» entregó a cambio una furgoneta que estaba utilizando para el transporte de sus productos textiles y que había adquirido en el año 2000 por un precio de 27.000 euros más el IVA correspondiente.

SEGUNDA. La entidad «TEXTIL, SA» presta el servicio de comedor a los empleados de la empresa según las condiciones establecidas en el correspondiente convenio colectivo, percibiendo

un montante de 4 euros por cada servicio de comida que es satisfecho por cada empleado a su salida del comedor. El coste unitario del referido servicio para la entidad «TEXTIL, SA» es de 6 euros y su valor de mercado asciende a 10 euros por servicio.

TERCERA. Adquisición a una empresa establecida en el territorio de aplicación del impuesto de una patente por 1.000.000 de euros referida a un nuevo tipo de material con determinadas propiedades que impiden que se manche. Para promocionar el uso del nuevo material «TEXTIL, SA» lanza una agresiva campaña publicitaria con el siguiente contenido y actuaciones:

- Celebración de sesiones demostrativas sin contraprestación para explicar el funcionamiento del nuevo producto.
- Entrega de folletos publicitarios, sin contraprestación, a todos los asistentes a las mencionadas sesiones demostrativas en los que se especifican las principales características técnicas del tejido y los puntos de venta del mismo. El coste unitario es de 100 euros.

CUARTA. Adquisición directamente al promotor de un apartamento en Benidorm para uso del Administrador de la entidad por importe de 200.000 euros sin incluir los impuestos indirectos correspondientes. Conocida la operación por los trabajadores de la empresa y ante sus protestas y amenazas de huelga, la Dirección de la entidad «TEXTIL, SA» decide organizar una rifa en la que entregará el apartamento como premio. El afortunado fue el jefe de contabilidad de la empresa.

En relación con los hechos anteriores se solicita que emita *opinión razonada* sobre las siguientes cuestiones:

- **PRIMERA.** Trascendencia a efectos del IVA de las operaciones anteriores, determinando el IVA devengado y el IVA deducible en cada una de ellas.
- **SEGUNDA.** Determinar los siguientes elementos estructurales del IVA en cada uno de las operaciones planteadas:

  a) Sujeción o no de la operación, hecho imponible y posibles exenciones.

  b) La base imponible y tipo de gravamen.

- **TERCERA.** Posibles implicaciones en otros impuestos indirectos.

PARTE 5.ª Aspectos relativos a Aduanas e Impuestos Especiales

A partir del año 2006 la entidad «TEXTIL, SA» decide trasladar su línea de producción de chaquetas a un tercer país. Para llevar a cabo esta producción contrata los servicios de un agente de compras en dicho país con la finalidad de captar proveedores, localizar fabricantes, materias primas,

gestionar compras, etc. A través de dicho agente, «TEXTIL, SA» acuerda la fabricación de las chaquetas con un fabricante de este tercer país y contacta con un centro de diseño ubicado también en dicho país la elaboración de un diseño para las chaquetas. Una vez elaborado el diseño, es entregado al fabricante de las chaquetas para la elaboración de las mismas.

En 2006 la entidad «TEXTIL, SA» ha importado maquinaria nueva para confeccionar el resto de prendas de vestir que fabrica en España, habiéndose desplazado a España los técnicos de la empresa suministradora para realizar el montaje y prestar la asistencia técnica necesaria.

La Administración tributaria inicia actuaciones de comprobación en junio de 2008. Las comprobaciones finalizan en abril de 2009.

A estos efectos, en la base de datos de la Agencia Tributaria aparecen los siguientes datos correspondientes a 2006:

a) El valor de las importaciones es de 6.000.000 de euros con la siguiente distribución:

Partida arancelaria	Valor	% arancel
61.03.32.00 (chaquetas)	3.000.000 de euros	12,4%
84.46.29.00 (telares)	3.000.000 de euros	1,7%

b) En la relación de salidas por invisibles, figuran 135.000 euros en concepto de comisiones sobre importaciones y 280.000 euros en concepto de prestaciones de servicios.

Del total de documentos únicos aduaneros (DUA) presentados a despacho y examinados por la inspección en sus actuaciones se observa que:

- Las condiciones de entrega son CIF.
- En la Declaración de Valor (DV.1), sólo consta el valor factura, sin que consten datos adicionales.

Por parte de la inspección se solicita a la empresa aclaración y justificación contable de la cantidad que figura como prestación de servicios, manifestando y comprobándose por la inspección que 200.000 euros corresponden al pago de la elaboración de diseños y 80.000 euros corresponden al pago de los gastos de instalación y asistencia técnica de la maquinaria importada.

Se ha constatado que la empresa no ha efectuado ingreso de IVA por estos conceptos y sí que ha autofacturado el IVA correspondiente al pago de comisión sobre importaciones.

Efectuada la comprobación de los gastos de las cuentas de la entidad, referidas a las operaciones mencionadas, figura el siguiente desglose:

- Compras de mercaderías ..... 6.000.000 euros
- Servicios exteriores ..... 415.000 euros

La partida de servicios exteriores se desglosa en:

- Investigación y desarrollo ..... 200.000 euros
- Servicios de profesionales ..... 135.000 euros
- Otros servicios ..... 80.000 euros

En la fase de puesta de manifiesto del expediente, previa a la incoación de las actas, la empresa alega, entre otros, la improcedencia de regularizar parte de las importaciones efectuadas, concretamente aquellas que se realizaron hasta abril de 2006, que ascienden a 1.000.000 de euros en su totalidad correspondientes a las partidas de chaquetas.

En relación con los hechos anteriores se solicita que emita *opinión razonada* sobre las siguientes cuestiones:

- **PRIMERA.** Determine si el valor en aduana de las importaciones realizadas se considera correcto. En caso contrario cuál sería la configuración correcta.
- **SEGUNDA.** Valoración de las alegaciones efectuadas por la empresa.
- **TERCERA.** Determinar la base imponible de los derechos a la importación y el IVA a la importación.

PARTE 6.ª Aspectos relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Don Juan Español Español desea calcular el resultado de su declaración del IRPF correspondiente a 2009.

A estos efectos, su situación personal y familiar en 2009 ha sido la siguiente:

- Tiene una edad de 40 años.
- Está separado y tiene dos hijos de 4 y 6 años de edad que conviven con su ex mujer.
- Don Juan convive con doña María y el hijo de esta última de 5 años de edad.
- También convive con don Juan, su madre de 75 años de edad que percibe de la Seguridad Social una pensión por incapacidad permanente absoluta de 7.000 euros íntegros anuales y, en 2009, ha recibido una indemnización del gobierno alemán por importe de 30.000 euros.

Los datos económicos de doña María en 2009 son los siguientes:

- Ha trabajado como comercial en un concesionario de automóviles, percibiendo un salario bruto de 1.000 euros al mes, del que descuentan 50 euros mensuales en concepto de Seguridad Social.
- En febrero de 2009, en virtud de lo dispuesto en convenio, la empresa pagó el seguro colectivo de asistencia sanitaria y el seguro de responsabilidad civil, siendo las primas correspondientes de 1.000 y 500 euros anuales, respectivamente.
- A principios de octubre de 2009 fue despedida recibiendo el 1 de noviembre la prestación por desempleo en su modalidad de pago único que ascendió a 25.000 euros que aporta para la constitución de una sociedad laboral.
- En diciembre de 2009, insertó *banners* en su blog. Por cada visitante recibe 0,50 euros. En 2009, han consultado sus *banners* 1.000 personas.

En 2009 don Juan Español Español ha realizado las siguientes operaciones y obtenido, entre otras, las siguientes rentas:

1. Como consecuencia del fallecimiento de su padre, ha obtenido 30.000 euros procedentes de un contrato de seguro colectivo del que era asegurado su padre.
2. El 15 de septiembre percibió 25.000 euros como consecuencia de la enajenación de 10 letras del Tesoro, que había adquirido el 14 de febrero de 2009 a un precio de 3.000 euros cada una de ellas. El 14 de noviembre compró otras 5 letras del Tesoro por un importe de 2.250 euros cada una de ellas.
3. El 1 de marzo de 2005 invirtió 7.000 euros en la adquisición de 1.000 participaciones del «Fondo de Inversión A» y el 1 de abril de 2008 adquirió 500 participaciones del «Fondo de Inversión B» a 5 euros cada una de ellas.

   En enero de 2009, el valor de sus participaciones del «Fondo de Inversión A» era de 21.000 euros y decidió traspasarlo en su totalidad al «Fondo de Inversión B», comprando 3.500 participaciones a 6 euros cada una de ellas.
4. En junio de 2009 vendió 2.000 participaciones del «Fondo de Inversión B» obteniendo 12.400 euros.
5. Don Juan Español es propietario de un piso cuyo valor catastral, no revisado, asciende a 200.000 euros correspondiendo un 20% al valor del suelo.

   El 50% del piso lo adquirió por donación, siendo el valor a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de 30.000 euros, abonando por dicho impuesto y por gastos de registro y notaría 6.000 euros. Posteriormente adquirió el 50% restante por un importe de 250.000 euros con unos gastos de adquisición de 25.000 euros. Financió su adquisición mediante la formalización de un préstamo hipotecario sobre su vivienda habitual.

El 1 de julio de 2009, alquiló dicho piso por 500 euros al mes a dos estudiantes menores de 24 años y sin renta alguna.

6. En virtud de lo establecido en el convenio regulador de su separación matrimonial, ha satisfecho 12.000 euros por las anualidades por alimentos a sus dos hijos y 5.000 euros por la pensión compensatoria a su ex mujer.

7. Don Juan Español y su hermano son propietarios a partes iguales de un inmueble situado en Marbella, cuyo valor catastral revisado asciende a 300.000 euros, correspondiendo un 20% al valor del suelo.

   El inmueble fue adquirido el 1 de febrero de 2009, satisfaciendo 200.000 euros cada uno de ellos. Los gastos de notaría y registro, así como los tributos inherentes a la adquisición, ascienden a 40.000 euros.

   El hermano de don Juan Español reside en Pakistán (país con el que España no ha suscrito convenio de doble imposición), y no desea seguir ostentando la titularidad común del inmueble, por lo que vende su parte a su hermano Juan por 350.000 euros el 1 de diciembre de 2009, siendo los gastos de registro y notaría de 35.000 euros.

En relación con los hechos anteriores se solicita que emita *opinión razonada* sobre las siguientes cuestiones:

- **PRIMERA.** Valore la incidencia de las cuestiones personales y familiares de don Juan y de doña María determinando las posibles modalidades de tributación de ambos en el IRPF.
- **SEGUNDA.** Califique cada uno de los conceptos y tipos de rentas obtenidas por don Juan y por doña María, a efectos de su integración en la base imponible del IRPF.
- **TERCERA.** Detalle las posibles exenciones o beneficios fiscales que, en su caso, le fueran de aplicación a don Juan Español.
- **CUARTA.** Señale, a efectos de la declaración del IRPF, la incidencia que supondría para don Juan que los inquilinos asumieran los gastos de comunidad de la vivienda en alquiler descrita en el punto 5.
- **QUINTA.** Determine si la Administración tributaria puede remitir a la madre de don Juan el borrador de declaración del IRPF.
- **SEXTA.** Determine qué trascendencia tiene para el hermano de don Juan la operación descrita en el punto 7.

PARTE 7.ª Aspectos relacionados con los procedimientos de Gestión Tributaria

Respecto de los impuestos de la entidad «TEXTIL, SA» correspondientes al ejercicio 2008 y la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de don Juan Español Español la Administración tributaria ha realizado las siguientes actuaciones:

PRIMERA. El 22 de julio del año 2009, «TEXTIL, SA» presentó la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2008 con resultado a ingresar.

En relación con dicha declaración, la Administración tributaria le notifica la comunicación del inicio de un procedimiento de verificación de datos al advertir discrepancias entre el importe de los gastos de personal declarados y los que constan en su modelo 190 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta.

Durante el plazo de 10 días concedido para la atención de dicho requerimiento, la entidad «TEXTIL, SA» detecta un error en su declaración del Impuesto sobre Sociedades por el que se dedujeron gastos de personal por un importe superior al que procedía y, dentro del plazo de esos 10 días, presenta una nueva declaración y realiza el ingreso resultante de la misma.

SEGUNDA. Durante 2008, un economista presta servicios de asesoramiento a la entidad «TEXTIL, SA». En junio de 2008, «TEXTIL, SA» al abonarle sus servicios no le practicó la oportuna retención. En septiembre, los gestores se dan cuenta del error y deducen, de los honorarios del mes de septiembre, la retención correspondiente al mes de septiembre y la correspondiente al mes de junio, reflejándolo en la factura de septiembre.

En octubre la entidad «TEXTIL, SA» presenta la autoliquidación de retenciones (modelo 111) correspondiente al mes de septiembre y una autoliquidación complementaria (modelo 111) del mes de junio. La Administración le notifica un trámite de audiencia para liquidarle el recargo por ingreso fuera de plazo por el mes de junio.

TERCERA. Don Juan Español Español tiene que presentar su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a 2008 cuyo resultado es a ingresar por 1.000 euros. El último día de plazo para su presentación, al acercarse a trabajar esa mañana, don Juan Español sufre un accidente de tráfico, siendo llevado a urgencias hospitalarias donde le tuvieron un día en observación. Como consecuencia del accidente no pudo presentar la declaración ese día y la ingresa y presenta el día siguiente.

En el momento en que la Administración tributaria le notifica el recargo por extemporaneidad, don Juan Español Español alega su improcedencia por causa de fuerza mayor.

En relación con los hechos anteriores se solicita que emita *opinión razonada* sobre las siguientes cuestiones:

- **PRIMERA.** Valore si en el procedimiento de verificación de datos iniciado, la Administración tributaria debe practicar liquidación analizando las consecuencias tributarias.
- **SEGUNDA.** Teniendo en cuenta que las retenciones han sido efectivamente practicadas en septiembre e ingresadas en octubre, determine si procede liquidar algún recargo o sanción.

- **TERCERA.** Valore si es admisible la concurrencia de causa de fuerza mayor como eximente del recargo por extemporaneidad.

PARTE 8.ª Aspectos relacionados con los procedimientos de Recaudación

El resultado de la autoliquidación de las retenciones del trabajo de la plantilla de la entidad «TEXTIL, SA» correspondientes a las rentas abonadas en el mes de enero de 2008 asciende a 450.361,00 euros.

Por su parte la autoliquidación de IVA de «TEXTIL, SA» correspondiente al mismo periodo recoge un resultado a devolver a la empresa de 204.725,00 euros.

La empresa pretende realizar el pago de las retenciones practicadas correspondientes al mes de enero de 2008 de la siguiente manera:

a) Mediante la compensación de parte de la deuda con la devolución del IVA indicada anteriormente.

b) El resto, pagando en plazos mensuales. A estos efectos ofrece como garantía la finca rústica situada en Ciudad Real tasada en 700.000,00 euros, único patrimonio inmobiliario que le queda a la entidad «TEXTIL, SA» y que no quiere hipotecar por considerar excesivo el importe del coste de formalizar una hipoteca. La nave donde almacena sus productos acaba de ser enajenada a una empresa del sector para hacer frente al pago de determinadas deudas con entidades de crédito. La empresa adquirente ha asumido los contratos de trabajo de los empleados encargados del almacén, así como los elementos de transporte y almacenaje.

En relación con los hechos anteriores se solicita que emita *opinión razonada* sobre las siguientes cuestiones:

- **PRIMERA.** Valore si la Administración tributaria podría admitir las condiciones de pago solicitadas por la empresa o si debería solicitar alguna otra condición.
- **SEGUNDA.** Determine si la Administración tributaria puede admitir la pretensión de «TEXTIL, SA» de que no se hipoteque el bien que ofrece en garantía.
- **TERCERA.** Cuáles serían las consecuencias de la falta de pago del aplazamiento o fraccionamiento que en su caso se concediera.
- **CUARTA.** Determine si se podría exigir responsabilidad a la empresa adquirente de la nave que «TEXTIL, SA» utilizaba como almacén y, en su caso, de qué deudas y conforme a qué procedimiento.

SOLUCIÓN

PARTE 1.ª ASPECTOS JURÍDICOS CIVILES Y MERCANTILES Y OTROS DE ÍNDOLE TRIBUTARIA

Primera. Resolución de los temas planteados en el recurso administrativo interpuesto.

El enunciado señala que, «pasado un mes de dicho requerimiento», la sociedad «TEXTIL, SA» ha presentado un recurso alegando:

a) Que los datos obtenidos atentan contra el honor y la intimidad personal.

b) Que los datos obtenidos de notarios y entidades de crédito deben ser objeto de autorización por parte del obligado, datos amparados en el secreto bancario y profesional, resultando de aplicación la Ley de Protección de Datos.

Son varias las cuestiones que debemos comentar:

1. Si es procedente o no que la entidad «TEXTIL, SA» interponga recurso alguno. La respuesta es negativa, resultando el recurso inadmisible ya que la entidad «TEXTIL, SA» no está legitimada para su interposición, por un doble motivo, que pasamos a exponer seguidamente.

   Así, en el enunciado se dice que, una vez obtenidos los datos de terceros, se ponen en conocimiento del obligado y se le formula requerimiento (el que es recurrido) para la aportación de nuevos datos. Este requerimiento es para la entidad «TEXTIL, SA» (que está siendo objeto de un procedimiento de comprobación) un mero acto de trámite (que ni decide sobre el fondo del asunto ni pone término al procedimiento) no susceptible ni de recurso de reposición ni de reclamación económico-administrativa. Así lo dispone el artículo 30.4 del 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, aprobado mediante Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante, RGGI), cuando señala que «4. La solicitud de datos, informes, antecedentes y justificantes que se realice al obligado tributario en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos de que esté siendo objeto, de acuerdo con las facultades establecidas en la normativa reguladora del procedimiento, no tendrá la consideración de requerimiento de información a efectos de lo previsto en los artículos 93 y 94 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

2. Plazo para interponer el recurso, caso de que hubiera estado legitimada para ello. El recurso, también por esta razón, resultaría inadmisible, ya que se deduce «pasado un mes». El plazo tanto para interponer recurso de reposición como reclamación económico-administrativa queda fijado en un mes [arts. 223 y 235, respectivamente, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT)].

3. En relación con las alegaciones relativas a que los datos obtenidos de notarios y entidades de crédito deben ser objeto de autorización por parte del obligado, datos amparados en el secreto bancario y profesional, pueden hacerse asimismo varias puntualizaciones.

Como dijimos en el punto 1 anterior, «TEXTIL, SA» no está legitimada para interponer recurso alguno frente a dicho requerimiento. En cambio, quienes sí estaban legitimados para deducir recurso o reclamación eran las entidades de crédito y los notarios requeridos, que son los interesados en tales actuaciones inspectoras no de comprobación sino de obtención de información. Para los requeridos es un acto recurrible, pues, de conformidad con el artículo 227 de la LGT, el requerimiento es un acto administrativo que impone o declara una obligación o un deber. En tal caso, podrían incluso haber solicitado la suspensión de este acto sin contenido económico, alegando perjuicios de difícil o imposible reparación, suspensión sobre la que el órgano competente para resolver sería el Tribunal Económico-Administrativo.

En todo caso, si se interpone un recurso fundamentado en las alegaciones descritas, el mismo debería ser desestimado:

- Así, por lo que respecta a las alegaciones relativas a que los datos requeridos deben ser objeto de autorización por parte del obligado, resulta de aplicación lo prevenido en el artículo 57.1 del RGGI, aprobado mediante Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, según el cual cuando se trate de requerimientos de información que exijan el conocimiento de movimientos de cuentas o de operaciones a los que se refiere el artículo 93.3 de la LGT, los órganos de inspección o de recaudación podrán solicitar la información a los obligados tributarios afectados, titulares o autorizados, o requerirla directamente a las entidades bancarias o crediticias con las que operen sin que sea necesario notificar dicho requerimiento al obligado tributario al que se refiere la información requerida. Para requerir directamente la información a que se refiere el párrafo anterior a la entidad bancaria o crediticia será necesario obtener previamente la autorización del órgano competente o el consentimiento del obligado tributario. La solicitud de autorización deberá estar debidamente justificada y motivar en términos concretos las razones que aconsejan el requerimiento directo a la entidad, así como la procedencia, en su caso, de no notificar dicho requerimiento al obligado tributario.

- En lo tocante a la afirmación de que los datos requeridos se encuentran amparados en el secreto bancario, la misma debe ser igualmente desestimada, por aplicación de lo prevenido en el artículo 93 de la LGT, el cual, tras establecer, en su apartado 1, que las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, sanciona claramente en su apartado 3 que «el incumplimiento de las obligaciones establecidas en este artículo no podrá ampararse en el secreto bancario».

- Y finalmente, la alegación de que los datos requeridos están protegidos por el secreto profesional resulta plenamente desvirtuada por lo establecido en el mismo artículo 93 de la LGT, apartado 4, que dispone que «los funcionarios públicos, profesionales oficiales, estarán obligados a colaborar con la Administración tributaria suministrando toda clase de información con trascendencia tributaria de la que dispongan, salvo que sea aplicable:

  a) El secreto del contenido de la correspondencia.

  b) El secreto de los datos que se hayan suministrado a la Administración para una finalidad exclusivamente estadística.

  c) El secreto del protocolo notarial, que abarcará los instrumentos públicos a los que se refieren los artículos 34 y 35 de la Ley de 28 de mayo de 1862, del Notariado, y los relativos a cuestiones matrimoniales, con excepción de los referentes al régimen económico de la sociedad conyugal».

Segunda. Determine:

1. **Si existe la posibilidad de embargar o perseguir los bienes y derechos a que se ha hecho referencia.**
2. **Las actuaciones que, en su caso, hubieran de practicarse con carácter previo.**
3. **El orden en el que, en su caso, hayan de practicarse los embargos.**

1 y 2. En relación con los bienes susceptibles de embargo y las actuaciones que hubieran de practicarse

a) FINCA RÚSTICA. Se trata de un bien inmueble titularidad del obligado tributario que no se encuentra inscrito en el Registro de la Propiedad (la inscripción tiene mero carácter declarativo, que no constitutivo). Se trata de un bien susceptible de embargo, si bien para poder hacer efectiva la traba del mismo con efectos frente a terceros será necesaria la previa inscripción en el Registro de la Propiedad, con el objetivo de proteger a terceros de buena fe, practicando después la anotación preventiva de embargo. En relación con ello, prevé el artículo 170.2 de la LGT que 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. A tal efecto, el órgano competente expedirá mandamiento, con el mismo valor que si se tratara de mandamiento judicial de embargo, solicitándose, asimismo, que se emita certificación de las cargas que figuren en el registro. El registrador hará constar por nota al margen de la anotación de embargo la expedición de esta certificación, expresando su fecha y el procedimiento al que se refiera. En ese caso, el embargo se notificará a los titulares de cargas posteriores a la anotación de embargo y anteriores a la nota marginal de expedición de la certificación. La anotación preventiva así prac-

ticada 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.

No obstante, puesto que la diligencia de embargo es notificada al obligado tributario, si posteriormente procediese a la transmisión del bien, podría considerarse un delito de alzamiento de bienes de conformidad con el Código Penal por parte de «TEXTIL, SA».

b) ACCIONES DE «PASA, SA». Se trata de efectos y valores a corto plazo, por lo que son susceptibles de embargo de conformidad con el artículo 169.2 b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre. Al tratarse de una sociedad anónima que no cotiza en el mercado secundario es de aplicación el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, (RDL 1/2010, de 2 de julio) artículos 132 y 133, así:

El artículo 132 dispone:

«1. Salvo disposición contraria de los estatutos, en caso de prenda de las participaciones o acciones corresponderá al propietario el ejercicio de los derechos del socio.

El acreedor pignoraticio queda obligado a facilitar el ejercicio de estos derechos.

2. En caso de ejecución de la prenda se aplicarán las reglas previstas en el artículo 109.

3. En la sociedad anónima, si el propietario incumpliese la obligación de desembolso pendiente, el acreedor pignoraticio podrá cumplir por sí esta obligación o proceder a la realización de la prenda.»

El artículo 133 asimismo establece:

«En caso de embargo de participaciones o de acciones, se observarán las disposiciones contenidas en el artículo anterior siempre que sean compatibles con el régimen específico del embargo.»

El artículo 116 de la ley establece asimismo que en el supuesto de acciones nominativas se inscribirán en el libro registro los gravámenes sobre dichos títulos.

Por último, el artículo 109 del Real Decreto-Ley 1/2010, en relación con el régimen de transmisión forzosa:

1. «El embargo de participaciones sociales en cualquier procedimiento de apremio deberá ser notificado por la autoridad administrativa que lo haya decretado, haciendo constar la identidad del embargante así como las participaciones embargadas. La sociedad procederá a la anotación en el libro registro de socios, remitiendo de inmediato a todos los socios copia de la notificación recibida.»

c) CRÉDITO FRENTE AL PINTOR. Se trata de un crédito susceptible de embargo de conformidad al artículo 169.3 de la LGT.

Se debe notificar al deudor (pintor) como tercer titular (art. 170.2 LGT), de forma tal que si llegase a incumplir la orden de embargo, podría ser declarado el pintor responsable solidario

[en los términos del art. 42.2 b) LGT] pero sólo hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria.

3. *El orden de embargo de los bienes será el establecido en el artículo 169.2 de la LGT, salvo acuerdo entre la Administración y el obligado tributario:*

- En primer lugar las acciones de «PASA, SA».
- En segundo lugar el crédito frente al pintor.
- En tercer lugar la finca rústica.

PARTE 2.ª ASPECTOS RELATIVOS AL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN

La legislación aplicable está constituida, esencialmente, por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y por 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, aprobado mediante Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Puesto que en el enunciado del presente ejercicio se advierte de forma expresa (en el epígrafe II. Notas) que el opositor puede abordar cualquier otra cuestión que considere relevante, además de las preguntas planteadas de forma expresa, queremos comenzar esta Parte 2.ª destacando, puesto que la entidad interpone recursos de reposición frente a las liquidaciones derivadas tanto de las actas de conformidad como de disconformidad, que según el artículo 185.4 del RGGI, las actas de inspección no pueden ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de los que procedan contra las liquidaciones tributarias resultantes de aquéllas. Y en concreto, en relación con las actas de conformidad, aclara el mismo reglamento en su artículo 187.4 que el obligado tributario no podrá revocar la conformidad manifestada en el acta, sin perjuicio, como ocurre en el caso aquí estudiado, de su derecho a recurrir contra la liquidación resultante de ésta.

Alegación primera. Actuaciones inspectoras nulas por seguirse con persona que carece de apoderamiento suficiente para representar al sujeto pasivo en la firma de las actas dado que consta en el expediente su renuncia al cargo en documento público de fecha anterior a la formalización de dichas actas.

Según indica la información básica común a todos los apartados del enunciado, el 24 de noviembre de 2004, la Junta General de socios de «TEXTIL, SA» acordó por unanimidad designar a don Juan Español Español administrador único de la citada entidad por tiempo indefinido, confiriéndole todas las facultades legales y estatutarias para llevar a cabo cuanto esté comprendido dentro del objeto social de la entidad.

Según establece el artículo 123 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (en adelante, TRLSA [1]) el nombramiento de los Administradores y la determinación de su número, cuando los estatutos establezcan solamente el máximo y el mínimo, corresponde a la Junta General. Añade el artículo 125 del TRLSA que el nombramiento de los Administradores surtirá efecto desde el momento de su aceptación y deberá ser presentado a inscripción en el Registro Mercantil dentro de los 10 días siguientes a la fecha de aquélla. Por su parte, el artículo 128 del mismo cuerpo legal dispone que la representación de la sociedad, en juicio o fuera de él, corresponde a los Administradores en la forma determinada por los estatutos.

Estamos, por lo tanto, ante un supuesto de representación legal, que no voluntaria.

De acuerdo con el artículo 110.2 del RGGI, por las personas jurídicas deberán actuar las personas a quienes corresponda la representación en el momento de la actuación administrativa.

Teniendo en cuenta lo anterior, la presente alegación debe ser desestimada, con fundamento en el artículo 110.4 del RGGI, que establece que cuando en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos se modifique o se extinga la representación legal, las actuaciones realizadas se reputarán válidas y eficaces, en tanto no se comunique tal circunstancia al órgano de la Administración tributaria que lleve a cabo las actuaciones. Así pues, aun cuando la escritura pública mediante a la que renuncia de su cargo de Administrador haya sido otorgada el 21 de agosto de 2009, en efecto antes de la firma de las actas (que tuvo lugar el 4 de septiembre), tal extinción de la representación legal no surte efectos en el procedimiento inspector hasta la fecha en que se comunica este hecho a la Inspección actuante, lo que no ha sucedido hasta el día 8 de septiembre. Consecuentemente, las actas fueron firmadas por quien válidamente ostentaba la representación de la entidad «TEXTIL, SA».

El enunciado indica que en diligencia de constancia de hechos la Inspección solicitó que se acreditase que dicha renuncia se había comunicado de forma fehaciente a la entidad representada y que esta solicitud de la Inspección no resultó atendida. En relación con este extremo, debe señalarse que no es necesario que la Inspección formulara tal petición. Es cierto que el artículo 111. 6 del RGGI señala que «la renuncia a la representación no tendrá efectos ante el órgano actuante hasta que no se acredite que dicha renuncia se ha comunicado de forma fehaciente al representado», pero esta previsión se hace respecto de la representación voluntaria, y, como antes hemos señalado, estamos ante un caso de representación legal donde no se exige tal requisito para que la renuncia a la representación tenga efectos ante el órgano actuante.

Alegación segunda. Inexistencia de fundamento jurídico para formalizar dos actas, una de conformidad y otra de disconformidad, por el concepto de IVA del ejercicio 2007, solicitando la nulidad al no documentarse el resultado de las actuaciones en un acta por cada tributo y periodo objeto de comprobación e investigación.

También debe ser desestimada esta alegación.

[1] El TRLSA queda derogado, a partir de 1 de septiembre de 2010, por disposición derogatoria única.2.ª del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio

En el enunciado se relata que se ha suscrito un acta de conformidad correspondiente al mes de enero del IVA del ejercicio 2007, dada la conformidad parcial del obligado en relación con este concepto y periodo, y un acta de disconformidad que incluye la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria correspondiente al IVA del ejercicio 2007.

Este supuesto en que el obligado tributario preste su conformidad parcial a los hechos y a las propuestas de regularización y liquidación formuladas, está contemplado en el artículo 187.2 del RGGI, que indica que debe procederse de la siguiente forma:

«a) Si de la propuesta derivada de los hechos a los que el obligado tributario presta su conformidad no resultara una cantidad a devolver, se formalizarán simultáneamente dos actas relacionadas entre sí en los siguientes términos:

1. Un acta de conformidad que contendrá los elementos regularizados de la obligación tributaria a los que el obligado tributario haya prestado su conformidad.

2. Un acta de disconformidad que incluirá la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria. La cuota tributaria incluida en la propuesta de liquidación contenida en el acta de conformidad minorará la contenida en el acta de disconformidad.

b) Si de la propuesta derivada de los hechos a los que el obligado tributario presta su conformidad resultara una cantidad a devolver, se formalizará una única acta de disconformidad en la que se harán constar los elementos regularizados de la obligación tributaria a los que el obligado tributario presta su conformidad a efectos de la aplicación de la reducción de la sanción prevista en el artículo 188.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.»

A la vista del precepto anterior, el proceder de la Administración se ajusta estrictamente a lo previsto en el artículo citado, siempre que de las dos actas no derive ninguna cantidad a devolver (podemos suponerlo así, al no hacer ninguna indicación el enunciado). Por lo tanto, la alegación debe ser desestimada.

Alegación tercera. Defecto determinante de nulidad del procedimiento de inspección al no tener en consideración las alegaciones formuladas el 9 de septiembre de 2009 por la entidad «COMERCIAL, SL», en el procedimiento de comprobación e investigación seguido frente a la entidad «TEXTIL, SA», en su condición de responsable tributario.

El Reglamento General de Recaudación, aprobado mediante Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (en adelante, RGR) dispone en su artículo 124 que el procedimiento de declaración de responsabilidad se iniciará mediante acuerdo dictado por el órgano competente que deberá ser notificado al interesado. El trámite de audiencia será de 15 días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo. El plazo máximo para la notificación de la resolución del procedimiento será de seis meses.

El enunciado indica que el 9 de septiembre de 2009, la entidad «COMERCIAL, SL» formula alegaciones en el procedimiento de inspección seguido frente a la entidad «TEXTIL, SA», en su condición

de responsable tributario. No obstante, el artículo 174 apartado 5 de la LGT señala que será en el recurso o reclamación contra el acuerdo de declaración de responsabilidad cuando podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante de la responsabilidad y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin perjuicio de también haber podido formular estas alegaciones en el trámite de audiencia (señalado en el párrafo anterior de esta solución) otorgado en el propio procedimiento de declaración de responsabilidad. Por lo tanto, ha sido correcta la actuación de la Administración al no haber tenido en cuenta en el procedimiento inspector seguido a «TEXTIL, SA» las alegaciones de «COMERCIAL, SL», que no ostenta legitimación como interesado en dicho procedimiento de comprobación e investigación.

Puesto que, como ya antes dijimos, en el enunciado del presente ejercicio se advierte de forma expresa (en el epígrafe II. Notas) que el opositor puede abordar cualquier otra cuestión que considere relevante, podemos añadir que el mismo artículo 174 de la LGT, en su apartado 2, señala que en el supuesto de liquidaciones administrativas, si, como sucede en el presente caso, la declaración de responsabilidad se efectúa con anterioridad al vencimiento del periodo voluntario de pago (en este caso, la declaración de responsabilidad se ha notificado con fecha 23 de octubre de 2009, mientras que el periodo voluntario de pago de la liquidación, al haberse notificado el 19 de octubre, se prolonga hasta el 5 de diciembre o inmediato hábil posterior), la competencia para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad corresponde al órgano competente para dictar la liquidación. En los demás casos, dicha competencia correspondería al órgano de recaudación. Por lo tanto, en este punto debe reputarse correcta la actuación de la Inspección.

Por su parte, el apartado 4 del artículo 174 de la LGT regula cuál es el contenido de la notificación del acto de declaración de responsabilidad que será notificado a los responsables. A saber:

a) Texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, con indicación del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto.

b) Medios de impugnación que pueden ser ejercitados contra dicho acto, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.

c) Lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecho el importe exigido al responsable.

El enunciado advierte que en el acuerdo de declaración de responsabilidad no se incluye requerimiento de pago de las deudas incluidas en el alcance. Ello determinaría que estemos ante una notificación defectuosa, respecto de las cuales la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, (a la que acudimos de forma supletoria, art. 7.2 LGT) dispone en su artículo 58.3 que «las notificaciones que conteniendo el texto íntegro del acto omitiesen alguno de los demás requisitos previstos en el apartado anterior surtirán efecto a partir de la fecha en que el interesado realice actuaciones que supongan el conocimiento del contenido y alcance de la resolución o acto objeto de la notificación o resolución, o interponga cualquier recurso que proceda».

Por último, destacar que, tras la notificación del acuerdo de declaración de responsabilidad y después de vencido el plazo en periodo voluntario antes señalado para las liquidaciones derivadas de las actas, la Administración deberá cumplir el procedimiento previsto en el artículo 175 de la LGT para exigir la responsabilidad solidaria, puesto que, cuando, como en el presente supuesto, la responsabilidad

ha sido declarada y notificada al responsable en cualquier momento anterior al vencimiento del periodo voluntario de pago de la deuda que se deriva, habrá que requerirle el pago a «COMERCIAL, SA» una vez transcurrido dicho periodo.

Alegación cuarta. Ineficacia de las liquidaciones derivadas, tanto del acta de conformidad como de las suscritas en disconformidad, en relación con la notificación de las mismas.

El enunciado señala que en fecha 19 de octubre de 2009 se notificó el acuerdo de liquidación a don Juan Español Español y a don Miguel Español Español y que dichas notificaciones se efectuaron en su condición de socios de la entidad disuelta y liquidada, habiéndose producido la extinción de la personalidad jurídica de la entidad el 16 de octubre anterior.

Tal proceder de la Administración se ajusta estrictamente a lo previsto en el artículo 107 del RGGI, según el cual en el caso de actuaciones o procedimientos relativos a personas físicas fallecidas o a personas jurídicas o demás entidades disueltas o extinguidas, deberán actuar ante la Administración las personas a las que, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 39 y 40 de la LGT, se transmitan los correspondientes derechos, obligaciones y, en su caso, sanciones tributarias.

PARTE 3.ª ASPECTOS RELATIVOS AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La legislación aplicable está contenida en el Real Decreto Legislativo 4/2004 que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS), y en su Reglamento aprobado por el Real Decreto 1777/2004 (en adelante, RIS).

Primera. Importe de base imponible negativa correspondiente a periodos anteriores que podría ser compensada en la declaración del IS correspondiente al ejercicio 2007 de la entidad «TEXTIL, SA».

Si bien las bases imponibles negativas pendientes de la entidad «TEXTIL, SA» ascienden a 15.000.000 de euros, no todas son susceptibles de compensación pues resulta aplicable la restricción prevenida en el artículo 25 del TRLIS en su apartado 2 en los términos que pasamos a describir a continuación:

La base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondiente a la participación adquirida (30.000.000 €, puesto que se adquiere el 100%) y su valor de adquisición (16.200.000 €), cuando concurran las siguientes circunstancias:

a) La mayoría del capital social o de los derechos a participar de los resultados de la entidad que hubiere sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del periodo impositivo al que corresponde la base imponible negativa.

b) Las personas o entidades a que se refiere el párrafo anterior hubieran tenido una participación inferior al 25% en el momento de la conclusión del periodo impositivo al que corresponde la base imponible negativa.

c) La entidad no hubiera realizado explotaciones económicas dentro de los seis meses anteriores a la adquisición de la participación que confiere la mayoría del capital social (el enunciado expresamente advierte que en el año 2006 no realizó actividad alguna).

Por lo tanto, las bases imponibles negativas que pueden compensarse suponen un montante de 1.200.000 euros, cifra que resulta de los siguientes cálculos:

$$30.000.000 - 16.200.000 = 13.800.000$$

$$15.000.000 - 13.800.000 = 1.200.000$$

Segunda. Determine si la entidad «TEXTIL, SA» tiene derecho a aplicarse la deducción para el desarrollo de nuevos diseños textiles tal como se la ha aplicado en los periodos 2004, 2005 y 2006 y, en su caso, cuál sería el importe que podría aplicar en 2007.

La entidad «TEXTIL, SA» sí tiene derecho a aplicarse la deducción para el desarrollo de nuevos diseños textiles en el año 2007.

El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en Resolución de 12 de marzo de 2009, R.G. 5940/2008 (NFJ033010), ha establecido el siguiente criterio en relación con los regímenes especiales por razón del territorio: las cantidades pendientes de deducción correspondientes a beneficios fiscales generados al amparo de la normativa foral, se seguirán aplicando conforme a lo establecido en la normativa que reguló su nacimiento, en este caso la foral, aunque el sujeto pasivo pase a estar sometido a la normativa estatal, en la cual no se contemplan dichos beneficios. Y ello, sin perjuicio de la posibilidad de comprobación fiscal por los órganos de la Administración tributaria del Estado, de los requisitos cuantitativos, cualitativos y temporales establecidos en la norma foral para el goce del beneficio. De esta forma, concluye el TEAC, se salvaguarda el principio de seguridad jurídica.

El importe que podría aplicarse en 2007 podría ser el de los 15.000 euros restantes, de acuerdo con lo previsto con carácter general en la normativa del impuesto, hasta el límite de la cuota íntegra del propio ejercicio 2007 (las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en los periodos impositivos que concluyan en los, en este caso, 15 años inmediatos y sucesivos).

Tercera. Valore si la operación de la transmisión de las dos viviendas da derecho a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, y si es así, cuál sería el importe generado en 2007, teniendo en cuenta que el porcentaje legal establecido para dicha deducción es del 12% de la base de la deducción.

El artículo 42 del TRLIS establece lo siguiente:

«1. Deducción en la cuota íntegra.

Se deducirá de la cuota íntegra el 12 por ciento de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales establecidos en el apartado siguiente integradas en la base imponible sometida al tipo general de gravamen o a la escala prevista en el artículo 114 de esta Ley, a condición de reinversión, en los términos y requisitos de este artículo.

(...)

2. Elementos patrimoniales transmitidos.

Los elementos patrimoniales transmitidos, susceptibles de generar rentas que constituyan la base de la deducción prevista en este artículo, son los siguientes:

a) Los que hayan pertenecido al inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas que hubiesen estado en funcionamiento al menos un año dentro de los tres años anteriores a la transmisión.

(...)

3. Elementos patrimoniales objeto de la reinversión.

Los elementos patrimoniales en los que debe reinvertirse el importe obtenido en la transmisión que genera la renta objeto de la deducción, son los siguientes:

a) Los pertenecientes al inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas cuya entrada en funcionamiento se realice dentro del plazo de reinversión.

(...).»

Por tanto, la aplicación de la deducción por reinversión requiere que el bien transmitido, por un lado, tenga la consideración de inmovilizado, y, por otro, que haya estado en funcionamiento al menos un año dentro de los tres años anteriores a la transmisión.

La calificación de un elemento como inmovilizado dependerá no de su propia naturaleza sino de su destino económico, debiendo haber estado afectado de forma duradera a la actividad de la entidad, tanto mediante su uso propio como mediante su explotación en arrendamiento. Es decir, la calificación de los inmuebles, como sucede en el presente supuesto, debe efectuarse con arreglo a su destino económico real y no con arreglo a su contabilización en la entidad. Por ello, las dos viviendas transmitidas, sólo en la parte correspondiente al valor del suelo (esto es, el 50% [2]), al haber sido finalmente objeto de transmisión habiendo estado previamente arrendado, debe ser calificadas como inmovilizado material, por lo que pueden considerarse elementos patrimoniales susceptibles de generar rentas que constituyan la base de la deducción por reinversión. En este mismo sentido, contestación de la Dirección General de Tributos (DGT) de 7 de julio de 2008, Consulta vinculante V1407/2008 (NFC030754).

[2] Sólo este 50% cumpliría el requisito de la afectación al menos un año dentro de los tres anteriores a su venta

En cuanto a los elementos objeto de reinversión (las otras tres viviendas en alquiler), con los datos del enunciado parece deducirse el cumplimiento de los requisitos fijados (necesaria afectación a una actividad económica y su entrada en funcionamiento dentro del plazo de reinversión), por lo que tendrían la consideración de inversión en un elemento de inmovilizado material válida a efectos de materializar la reinversión de beneficios extraordinarios. En este sentido, habría que tener en cuenta que la mera intención o voluntad de destinarlos al arrendamiento no supone la afectación como inmovilizado a tal actividad de arrendamiento, si el mismo no llega a realizarse.

Consecuentemente, la entidad ha aplicado correctamente la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios:

$$48.000 = 800.000 \times 12\% \times 50\%$$

PARTE 4.ª ASPECTOS RELATIVOS A LOS IMPUESTOS SOBRE EL VALOR AÑADIDO Y SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

El Impuesto sobre el Valor Añadido se encuentra regulado en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (en adelante, LIVA), así como en el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba su Reglamento de desarrollo.

Primera. Trascendencia a efectos de IVA de las operaciones anteriores determinando el IVA devengado y el IVA deducible en cada una de ellas.

COMPRA de furgoneta nueva.

En relación con la cuestión planteada en este primer apartado nos encontramos ante dos hechos imponibles, por un lado la adquisición de un vehículo nuevo que va a afectarse a la actividad económica de «TEXTIL, SA», y por otro lado la transmisión de una furgoneta afecta igualmente a las actividades económicas del empresario al propio concesionario en el que se adquiere el vehículo nuevo.

- En relación con *la compra de la furgoneta nueva* se trata de una entrega de bienes, cuya base imponible se regula en el artículo 78 de la LIVA, así:

  «Uno. 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.

  Dos. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:

  1.ª Los gastos, comisiones, portes, transportes, seguros, primas, prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o accesoria.

  (...)

4.º Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio IVA.

Lo dispuesto en este número comprenderá los impuestos especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas, con excepción del impuesto especial sobre determinados medios de transporte».

Por lo que respecta a la cuota que se soporte por «TEXTIL, SA» con motivo de esta entrega de bienes, será deducible al 100%, puesto que según el artículo 95.Tres de la LIVA, al tratarse de un vehículo mixto utilizado en el transporte de mercancías, se presume afecto al 100 por 100 al desarrollo de la actividad empresarial. No es preciso efectuar regularización alguna, pues la entrega de este bien de inversión se produce finalizado el periodo de regularización (art. 107.Uno LIVA).

- En relación con *la transmisión de la furgoneta usada* se trata de una entrega de bienes del artículo 8 de la LIVA cuya base imponible se regula en el artículo 78 de la ley, en los términos descritos en el apartado anterior.

  Puesto que se trata de un bien afecto a la actividad, «TEXTIL, SA» debe repercutir el IVA al concesionario (la base imponible y la cuota la veremos más adelante).

Servicio de COMEDOR prestado por la sociedad «TEXTIL, SA» a sus empleados.

La entidad «TEXTIL, SA» presta un servicio de comedor a sus trabajadores a precio inferior al de mercado. Esta operación se trata de una prestación de servicios regulada en el artículo 11 de la LIVA.

«TEXTIL, SA» cobra a sus empleados un importe simbólico, inferior no sólo al valor de mercado sino incluso al coste de prestación del servicio. Analizando un caso como el presente, la DGT, en contestación a Consulta vinculante V0596-10, de fecha 26 de marzo de 2010 (NFC037726), ha efectuado las siguientes consideraciones:

«El apartado uno del artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado del 29) establece que "estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."»

En el caso planteado en la consulta, la entidad consultante, que tiene la condición de empresario o profesional, presta a sus trabajadores un servicio de comedor a cambio de un precio. Con independencia de que el precio sea inferior al coste del servicio prestado, se cumplen todos los requisitos que exige el artículo 4.Uno para que una determinada operación se encuentre sujeta al impuesto.

En consecuencia, la prestación del servicio objeto de consulta es una operación sujeta al impuesto por la cual la entidad consultante deberá repercutir dicho tributo a sus trabajadores con ocasión de la prestación a los mismos del servicio de comedor.»

Para determinar la cuota de IVA que repercutirá a sus trabajadores «TEXTIL, SA», acudiremos al artículo 79.Cinco de la LIVA, el cual establece que, cuando exista vinculación entre las partes que intervengan en una operación, su base imponible será su valor normal de mercado. Y entre otros supuestos, se considerará que existe vinculación en las operaciones realizadas entre los sujetos pasivos y las personas ligadas a ellos por relaciones de carácter laboral o administrativo.

En lo relativo a si las cuotas soportadas por «TEXTIL, SA» por la prestación del servicio son deducibles o no por dicha empresa, la DGT tiene declarado que sí serán deducibles, de acuerdo con las siguientes consideraciones [contestación a Consulta vinculante V1154-09 (NFC033325), de fecha 20 de mayo de 2009]:

«2. El artículo 95 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29), dispone lo siguiente:

"Artículo 95. Limitaciones del derecho a deducir.

Uno. Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional.

(...)

Dos. No se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, entre otros:

(...)

5º. Los bienes destinados a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales, de sus familiares o del personal dependiente de los mismos, con excepción de los destinados al alojamiento gratuito en los locales o instalaciones de la empresa del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos, y a los servicios económicos y socio-culturales del personal al servicio de la actividad".

El artículo 42.2 c) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE del 29), excluye de la consideración como retribución en especie "las entregas a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en cantinas o comedores de empresa (...)".

El desarrollo reglamentario de dicho precepto se contiene en el artículo 45 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del 31), conforme al cual, "a efectos de lo previsto en el artículo 42.2 c) de la Ley del Impuesto, tendrán la consideración de entrega de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa las fórmulas directas e indirectas de prestación del servicio, admitidas por la legislación laboral, en las que concurran los siguientes requisitos:

1. Que la prestación del servicio tenga lugar durante días hábiles para el empleado o trabajador.

2. Que la prestación del servicio no tenga lugar durante los días que el empleado o trabajador devengue dietas por manutención exceptuadas de gravamen de acuerdo al artículo 9 de este Reglamento (...)".

3. La realización de prestaciones de servicios aparentemente a título gratuito por empresarios o profesionales ha sido objeto de análisis detallado por este Centro Directivo en su Resolución 5/2004, de 23 de diciembre, sobre el tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido de la cesión, efectuada por los productores, fabricantes y distribuidores de bebidas y productos alimenticios a las empresas comercializadoras, de aparatos o instalaciones relacionados con la venta o distribución de dichos productos o bebidas (BOE del 4 de enero).

Si bien el ámbito objetivo sobre el que la mencionada resolución despliega sus efectos interpretativos se refiere a un sector económico y a unas operaciones concretas (a estos efectos, el título de la resolución resulta suficientemente elocuente), la argumentación que se contiene en la misma puede extenderse en gran parte al supuesto consultado.

En este sentido, en el apartado III de la citada Resolución 5/2004 se analiza del siguiente modo la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas relativa a las operaciones realizadas a título gratuito:

"(...) Aun cuando el gravamen de las operaciones realizadas a título gratuito responde al principio de neutralidad o no discriminación, no es menos cierto que, siguiendo con la jurisprudencia del Tribunal, el gravamen de dichas operaciones ha de llevarse a cabo con criterios restrictivos y no de forma generalizada, tal y como ha manifestado el Tribunal en su Sentencia de 25 de mayo de 1993, asunto C-193/91, Mohsche (NFJ002858).

Así, del mismo modo que para las operaciones realizadas a título oneroso impera un principio de generalidad en la aplicación del impuesto, que no encuentra más excepciones que las señaladas de forma expresa en las normas, para las operaciones que se realizan a título gratuito no cabe la aplicación de dicho principio, de manera que su gravamen sólo ha de producirse en los casos en que el incumplimiento del principio de neutralidad sea tal que la normativa vigente obligue a su corrección a través de la extensión del hecho imponible a las operaciones realizadas sin contraprestación.

A estos principios responde la existencia de un requisito que, si bien de forma expresa no se encuentra recogido en el artículo 12 de la ley del impuesto, lo cierto es que sí que informa la existencia de otros preceptos y ha sido igualmente reconocido en la doctrina de esta Dirección General: la valoración de la procedencia del gravamen de estas operaciones en atención a la finalidad con la que se realizan.

Este requisito sí que consta en la norma comunitaria, que somete a tributación las citadas operaciones únicamente cuando las mismas se efectúan «para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal, o más generalmente para fines ajenos a la empresa». Por tanto, cuando las referidas operaciones, realizadas a título gratuito, se llevan a cabo para servir a los fines propios de la empresa, cabe deducir que las mismas no están sujetas al tributo.

En particular, en la Sentencia de 16 de octubre de 1997, asunto C-258/95 (NFJ007097), Julius Fillibeck Söhne, el Tribunal excluye del concepto de autoconsumo y, por consiguiente, de su gravamen en el impuesto, las prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito pero que, sin embargo, se realizan por el sujeto pasivo con fines que no son ajenos a su actividad empresarial.

El apartado 29 de esta sentencia establece que «hay que reconocer que, en circunstancias particulares, las necesidades de la empresa pueden aconsejar que el empresario efectúe por sí mismo el transporte de los trabajadores entre el domicilio y el lugar de trabajo. Por tanto, el hecho de que el empresario sea el único que pueda proporcionar un medio de transporte conveniente o que el lugar de trabajo no sea fijo, sino variable, puede obligar al empresario a efectuar por sí mismo el transporte de sus trabajadores». El párrafo 33 de la misma concluye: "las peculiaridades propias de las empresas de construcción, como las descritas en particular por Julius Fillibeck Söhne en el presente asunto, demuestran que el transporte se efectúa con fines que no son ajenos a la empresa".

A partir de las consideraciones anteriores, la Resolución 5/2004 continúa señalando lo siguiente:

"Ha de señalarse, no obstante, que esta misma sentencia reconoce la posibilidad de que existan prestaciones de servicios a título gratuito que se efectúen con fines ajenos a los de la empresa y, en consecuencia, queden gravadas por el impuesto.

Esta misma interpretación se reitera por el Tribunal europeo en la Sentencia de 11 de septiembre de 2003, dictada en el asunto C-155/01, Cookies World (NFJ014939).

En el supuesto de que, tras analizar la posibilidad de que las operaciones se hubieran realizado a título oneroso o fueran accesorias de otras realizadas a título oneroso, se hubieran descartado las mismas y tuviese que admitirse que la cesión del elemento en cuestión es una operación efectuada a título gratuito, en la medida en que la misma no tenga otra razón de ser que la comercialización de los productos de la empresa que hace la cesión, habría que concluir que se trata de una operación realizada para servir a los fines de la empresa y, en tanto que tal, no quedaría sujeta al tributo en concepto de autoconsumo de servicios.

(...)

La realización de cualquiera de las operaciones reseñadas, que no se pueden considerar en ningún caso como limitativas del derecho a la deducción, en modo alguno puede perjudicar el nacimiento y ejercicio del citado derecho por parte de las empresas que realicen las mencionadas cesiones. En consecuencia, este derecho nacerá y se ejercitará en las condiciones que establece con carácter general el título VIII de la ley del impuesto".

Estas consideraciones han sido recogidas en la nueva redacción del artículo 12.3 de la Ley 37/1992, dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE del 30), que establece la sujeción al impuesto, en concepto de autoconsumo de servicios, de las siguientes operaciones:

"Las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo no mencionadas en los números anteriores de este artículo, siempre que se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional."

4. De la información facilitada en el escrito presentado se deduce que el limitado tiempo disponible para comer durante la jornada laboral de los empleados de la consultante aconsejó la implantación de un servicio interno de comedor, a los efectos de que con ello pudiera darse mejor cumplimiento a los fines empresariales propios de la consultante.

En tales circunstancias, y de acuerdo con los criterios establecidos en los apartados anteriores, no resulta procedente entender que la prestación del servicio de comedor satisface necesidades privadas del personal dependiente de la consultante, dado que su finalidad consiste, en última instancia, en la provisión de un servicio que sirve primordialmente a los fines de la empresa.

En consecuencia, el referido servicio de comedor ha de considerarse completamente afecto al desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

Por otra parte, hay que tener en cuenta que, de acuerdo con el artículo 96.Uno.5.º de la Ley 37/1992, no podrán ser objeto de deducción, en ninguna proporción, las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, incluso por autoconsumo, importación, arrendamiento, transformación, reparación, mantenimiento o utilización de los bienes y servicios que se indican a continuación y de los bienes y servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas.

La procedencia de la limitación al derecho a la deducción impuesta por el citado artículo 96.Uno.5.º al supuesto consultado ha de analizarse a partir de la finalidad de tal precepto legal. En este sentido, el artículo 96.Uno.5.º de la ley del impuesto tiene por objeto establecer en origen el gravamen de las operaciones efectuadas a título gratuito, gravamen que se articula a través de la prohibición total de deducir cuotas del impuesto correspondientes a bienes o servicios de los que resulte destinatario el empresario o profesional y cuyo destino previsible sea la realización de operaciones sin contraprestación. Declarado improcedente el mencionado derecho, la realización posterior de tales operaciones sin contraprestación se declara expresamente no sujeta al impuesto en aplicación del artículo 7.7.º de la Ley 37/1992.

En dicha inteligencia, y una vez declarada la improcedencia de considerar autoconsumo sujeto a imposición a la prestación del servicio de comedor en las indicadas circunstancias, no puede considerarse aplicable lo dispuesto por el artículo 96.Uno.5.º de la Ley 37/1992 a las cuotas que le sean repercutidas a la empresa consultante por la realización de dicho servicio, pudiendo ejercitar en consecuencia el derecho a su deducción con arreglo a las condiciones establecidas con carácter general por el título VIII de la ley del impuesto.

Esta conclusión será aplicable en la medida en que el servicio de comedor se preste en las circunstancias descritas, que son las siguientes:

a) Conducen a considerarlo como un servicio directa y exclusivamente afecto al desarrollo de la actividad.

b) Hacen que deba entenderse que sirve fundamental o primordialmente a los fines de la actividad empresarial o profesional de la consultante.

5. El cobro a los trabajadores de un precio simbólico por la prestación del servicio de comedor no altera las consideraciones realizadas en los puntos anteriores de esta contestación a efectos del derecho a la deducción de las cuotas soportadas. Por tanto, la entidad consultante podrá deducir igualmente las cuotas que haya soportado con motivo de la prestación del servicio de comedor a los empleados aun cuando éstos hayan satisfecho un precio simbólico como contraprestación.»

Compra de PATENTE.

En relación con la operación de compra de una patente, se trata de una entrega de bienes sujeta y no exenta del IVA.

En relación con la CAMPAÑA PUBLICITARIA:

- *Por la celebración de sesiones demostrativas* sin contraprestación para explicar el funcionamiento del producto.

  El artículo 7 de la LIVA, establece que no estarán sujetas al impuesto:

  «3.º Las prestaciones de servicios de demostración a título gratuito efectuadas para la promoción de las actividades empresariales o profesionales.»

  Por lo que debemos concluir que esta operación es una operación *no sujeta*.

- Por la *entrega de folletos publicitarios* sin contraprestación, con coste unitario de 100 euros.

  El artículo 7.4 de la ley declara no sujetas «las entregas sin contraprestación de impresos u objetos de carácter publicitario.

  En este sentido los impresos publicitarios deberán llevar de forma visible el nombre del empresario o profesional que produzca o comercialice bienes o que ofrezca determinadas prestaciones de servicios.

  A los efectos de esta ley, se considerarán objetos publicitarios los que carezcan de valor comercial intrínseco, en los que se consigne de forma indeleble la mención publicitaria.

  Por excepción a lo dispuesto en este número, quedarán sujetas al impuesto las entregas de objetos publicitarios cuando el coste total de los suministros a un mismo destinatario durante el año natural exceda de 90,15 euros a menos que se entreguen a otros sujetos pasivos para su redistribución gratuita».

  Si bien este límite no afecta a los impresos publicitarios, por lo que se trata de una operación *no sujeta* al IVA.

En relación con las cuotas soportadas en la adquisición de la patente, el IVA soportado es deducible en su totalidad.

Respecto al IVA soportado en los bienes y servicios utilizados en la sesión demostrativa, no es deducible.

Por lo que hace referencia a la entrega del folleto publicitario, de conformidad con el artículo 96.Uno.5.º es una operación no sujeta que da derecho a deducción de las cuotas soportadas al excluirse del artículo los supuestos de no sujeción del artículo 7.2 y 4.

Compra del APARTAMENTO en Benidorm.

La adquisición del apartamento es una operación sujeta y no exenta del IVA toda vez que se trata de una primera adquisición de bien inmueble y no le es de aplicación la exención del artículo 20.Uno.22.º

Las cuotas soportadas no serán deducibles tanto de acuerdo con lo prevenido en el artículo 95 de la LIVA, en la medida que podemos considerar que no se afectan exclusivamente a la actividad empresarial de la compañía, como de acuerdo con lo previsto en el artículo 96 de la LIVA, que dispone que no podrán ser objeto de deducción, en ninguna proporción, las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, incluso por autoconsumo, importación, arrendamiento, transformación, reparación, mantenimiento o utilización de, entre otros, los bienes y servicios que sean destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas.

RIFA del apartamento entre los empleados.

En relación con la rifa, se trata de un autoconsumo del artículo 9.1. letra b) de la LIVA, no sujeto por aplicación del artículo 7.7 de la misma ley (queda no sujeto porque no se le atribuyó al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del IVA efectivamente soportado con ocasión de la adquisición de los bienes). En este sentido, contestación a Consulta vinculante V1153/2010 de la DGT de 28 de mayo de 2010 (NFC038255).

Segunda. Determinar los siguientes elementos estructurales del IVA en cada una de las operaciones planteadas.

De lo descrito anteriormente podemos concluir respecto de la PRIMERA operación:

a) La adquisición de la furgoneta nueva por parte de «TEXTIL, SA» determina un hecho imponible definido como entrega de bienes sujeta y no exenta.

b) Su base imponible se determina por la suma del importe de la contraprestación + las cantidades satisfechas por cuenta de «TEXTIL, SA» por el concesionario, si bien en este supuesto al tratarse del Impuesto Especial para Determinados Medios de Transporte, no debe sumarse a esta, por lo que la base imponible asciende a 36.000 euros.

Dado que se trata de un bien que tributa al tipo general del artículo 90 de la LIVA la cuota repercutida por el concesionario y soportada por «TEXTIL, SA», será:

36.000 × 0,16 = 5.760 euros (el tipo es del 18% desde el día 1 de julio de 2010)

En relación con *la entrega de la furgoneta al concesionario*, se trata de una entrega de bienes sujeta y no exenta del IVA por lo que deberá repercutirse el tipo general.

6.000 × 0,16* = 960 euros (el tipo es del 18% desde el día 1 de julio de 2010)

En relación con la SEGUNDA operación:

Se trata de una operación sujeta y no exenta, cuya base imponible es 10 euros siendo el tipo de gravamen del 7 por 100 y la cuota a repercutir de 0,7 euros, por menú (8% desde el 1 de julio de 2010).

En relación con la TERCERA operación:

La compra de la patente es una operación sujeta y no exenta, la base imponible es 1.000.0000 de euros y el tipo aplicable es el 18%.

La celebración de sesiones informativas es una operación *no sujeta* conforme al artículo 7 de la LIVA.

La entrega de folletos es una operación *no sujeta* de conformidad con el artículo 7.4 de la Ley 37/1992.

En relación con la CUARTA operación:

La base imponible de la adquisición del apartamento es 200.000 euros. El IVA soportado no deducible es de 200.000 × 8% (tipo impositivo de edificaciones destinadas a ser utilizadas como viviendas) = 16.000 euros.

La entrega en la rifa es un autoconsumo no sujeto [arts. 9.1 b) y 7.7 LIVA].

Tercera. Posibles implicaciones en otros impuestos indirectos.

En relación con la entrega en la rifa del apartamento de Benidorm, se trata de una operación no sujeta a IVA. De conformidad con el artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993:

«5. No estarán sujetas al concepto de "transmisiones patrimoniales onerosas", regulado en el presente título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bie-

nes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.»

Asimismo el artículo 4.Cuatro de la LIVA dispone:

«Cuatro. Las operaciones sujetas a este impuesto no estarán sujetas al concepto "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las operaciones que se indican a continuación:

Las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 20.Dos.»

No quedando sujeta a IVA esta operación, queda sujeta a transmisiones patrimoniales onerosas. La base imponible en este último impuesto será el importe de la contraprestación «el valor de mercado del inmueble»; el sujeto pasivo será el adquirente; y el tipo impositivo aplicable será el fijado por la correspondiente comunidad autónoma o el 6% si aquélla no hubiese ejercido su competencia normativa.

PARTE 5.ª ASPECTOS RELATIVOS A ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES

Primera. Determine si el valor en aduana de las importaciones realizadas se considera correcto. En caso contrario cuál sería la configuración correcta.

El régimen legal aplicable a este supuesto encuentra su amparo en el Código Aduanero Comunitario (CAC) (Reglamento CEE 2913/1992 del Consejo de 12 de octubre de 1992 y posteriormente desarrollado, a nivel de aplicación, por el Reglamento CEE 2454/1993 de la Comisión de 2 de julio de 1993). Por último, con fecha 4 de junio de 2008 se ha publicado el Reglamento CE 450/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2008, por el que se establece el Código Aduanero Comunitario, que viene a derogar el Reglamento CEE 2913/1992, que no obstante entrará en vigor de forma progresiva hasta el 24 de junio de 2013.

En relación con el valor en aduana el artículo 29.1 del CAC, establece que el valor en aduana de las mercancías importadas será su valor de transacción, es decir, el precio pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se vendan para su exportación con destino al territorio aduanero de la Comunidad, ajustado, en su caso, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 32 y 33.

El artículo 32.1 del CAC establece que para determinar *el valor en aduana de las chaquetas*, por el método principal del valor de transacción regulado en el artículo 29, habrá que sumar al precio efectivamente pagado o por pagar, entre otros conceptos:

a) Las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra, el coste de los envases, el coste de los embalajes (en el enunciado se indica que se han contratado por un importe de 135.000 € los servicios de un agente de compras en el tercer país con la finalidad de captar proveedores, localizar fabricantes, materias primas o gestionar las compras).

b) El valor de los siguientes bienes y servicios cuando hayan sido suministrados directa o indirectamente por el comprador, gratuitamente o a precios reducidos, y utilizados en la producción y venta para la exportación de la mercancías importadas, en la medida en que dicho valor no esté incluido en el precio efectivamente pagado o por pagar: entre otros y por lo que afecta al supuesto planteado, los trabajos de ingeniería, de desarrollo, artísticos y de diseño de planos, croquis realizados fuera de la Unión Europea y necesarios para la producción de las mercancías importadas (el enunciado señala expresamente que se contrata, por un montante que asciende a 200.000 €, con un centro de diseño ubicado también en ese tercer país, la elaboración de un diseño para las chaquetas, que, una vez elaborado, es entregado al fabricante para la elaboración de las mismas).

Por su parte, el artículo 33 del CAC establece que no forman parte del valor en aduana los gastos relativos a trabajos de construcción, instalación, montaje, mantenimiento o asistencia técnica, realizados después de la importación y relacionados con las mercancías importadas, tales como instalaciones, máquinas o material industrial (así, para determinar *el valor en aduana de los telares* o maquinaria para confeccionar el resto de las prendas de vestir, se han desplazado a España los técnicos de la empresa suministradora para realizar el montaje y prestar la asistencia técnica necesaria, cobrando un importe de 80.000 €).

El supuesto indica que las mercancías han sido declaradas CIF (esto es, coste, seguro y flete o transporte incluidos en el precio o valor en factura) con Declaración Valor en Aduana exclusivamente por el valor en factura.

Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores, el valor en aduana de las importaciones se conformará por tanto:

Valor en aduana de las chaquetas:

- Precio según factura de las chaquetas ..... 3.000.000 [3] euros
- Comisiones correspondientes a diseños ..... 200.000 euros
- TOTAL ..... 3.200.000 [4] euros

[3] La cifra será de 2.000.000 de euros al estimar la alegación del obligado tributario.

[4] No forman parte del valor en aduana los 135.000 euros de comisiones de compras.

Cálculo de los derechos a la importación: 3.200.000 × 12,4% = 396.800 euros

Valor en aduana de los telares:

- Precio según factura telares ..... 3.000.000 [5] euros

Cálculo de los derechos a la importación: 3.000.000 × 1,7% = 51.000 euros

Segunda. Valoración de las alegaciones efectuadas por la empresa.

Tras la concesión del levante de las mercancías, las autoridades aduaneras podrán, por propia iniciativa o a petición del declarante, proceder a la revisión de la declaración.

Las autoridades aduaneras podrán proceder al control de los documentos y de los datos comerciales relativos a las operaciones de importación o exportación así como las operaciones comerciales ulteriores realizadas con las mercancías en cuestión.

Por su parte el artículo 221.3 del CAC dispone: «La comunicación al deudor no podrá efectuarse una vez que haya expirado el plazo de tres años a partir de la fecha de nacimiento de la deuda aduanera».

A la vista de este precepto, resulta claro que el nacimiento de la deuda aduanera se produce cuando se hace la declaración en aduana (DUA) y no cuando la Administración lo comprueba, de tal forma que una cosa es el nacimiento de la deuda, y otra el cálculo, contracción o concreción de los derechos aduaneros que correspondan. El plazo de tres años indicado no es de prescripción sino de «caducidad de la acción» para determinar la deuda y, por lo tanto, no se puede interrumpir.

Por tanto, en el supuesto planteado, habrá que estimar la pretensión del obligado, pues las actuaciones inspectoras no concluyen sino en abril de 2009, por lo que no será posible exigir las deudas anteriores a abril de 2006.

Tercera. Determinar la base imponible de los derechos a la importación y el IVA a la importación.

Base imponible IVA a la importación de las chaquetas:

- Valor en aduana ..... 3.200.000 euros
- Derechos a la importación ..... 396.800 euros
- Comisiones de compras ..... 135.000 euros
- TOTAL ..... 3.731.800 euros

[5] No forman parte del valor en aduana los gastos de instalación y montaje en la medida que se realizan en España (80.000 €).

Cuota de IVA a la importación = 3.731.800 × 16% (18 % a partir del 1 de julio de 2010)

Base imponible IVA a la importación de los telares:

• Valor en aduana	3.000.000 euros
• Derechos a la importación	51.000 euros
• Instalación y asistencia técnica	80.000 euros
• TOTAL	3.131.000 euros

Cuota de IVA a la importación = 3.131.000 × 16% (18% a partir del 1 de julio de 2010)

En relación con la liquidación del IVA a la importación la base imponible está formada por el importe del valor en aduana, incluidos los derechos de importación (art. 83 LIVA).

El artículo 83 de la LIVA dispone:

«En las importaciones de bienes, la base imponible resultará de adicionar al valor en aduana los siguientes conceptos en cuanto no estén comprendidos en el mismo:

a) Los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen fuera del territorio de aplicación del impuesto, así como los que se devenguen con motivo de la importación, con excepción del Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) Los gastos accesorios, como las comisiones y los gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad.

Se entenderá por "primer lugar de destino" el que figure en la carta de porte o en cualquier otro documento que ampare la entrada de los bienes en el interior de la Comunidad. De no existir esta indicación, se considerará que el primer lugar de destino es aquel en que se produzca la primera desagregación de los bienes en el interior de la Comunidad.»

PARTE 6.ª ASPECTOS RELATIVOS AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

La legislación aplicable está contenida básicamente en la Ley 35/2006, por la que se aprueba la ley del impuesto (LIRPF), y en su reglamento de desarrollo, aprobado mediante Real Decreto 439/2007 (RIRPF).

Primera. Valore la incidencia de las cuestiones personales y familiares de don Juan y de doña María determinando las posibles modalidades de tributación de ambos en el IRPF.

Don Juan sólo puede optar por la tributación individual. El mínimo personal y familiar se determinaría como sigue:

- El mínimo del contribuyente será de 5.151 euros anuales (40 años de edad).
- En cuanto al mínimo por descendientes, no tendrá derecho a su aplicación, pues en los casos de separación legal o divorcio en los que no existe vínculo matrimonial, el mínimo familiar por descendientes corresponderá a quien, según la sentencia de separación o el convenio regulador aprobado judicialmente, tenga atribuida la guarda y custodia de los hijos a la fecha de devengo del impuesto [contestación DGT a Consulta vinculante: V2233/2009 (NFC035906) de fecha 6 de octubre de 2009, entre otras].
- En cuanto al mínimo por ascendientes (por la madre de don Juan), de los datos del enunciado podemos extraer la conclusión de que no procede su aplicación. Así, es mayor de 65 años y convive con el contribuyente, si bien obtiene rentas en importe superior a 8.000 euros anuales, excluidas las exentas. A tales efectos, la pensión por incapacidad permanente no se consideraría a efectos del cálculo de este límite cuantitativo pues está exenta [art. 7 letra f) LIPRF]. No obstante lo anterior, y ante la falta de otra indicación sobre su naturaleza, la indemnización percibida del Gobierno alemán es una ganancia patrimonial, no exenta, que se integraría en la parte general de la base imponible, puesto que no deriva de la previa transmisión de elemento patrimonial alguno.

Doña María puede optar bien por la tributación individual, bien por la tributación conjunta.

Tributación individual.

El mínimo personal y familiar se determinaría como sigue:

- El mínimo de la contribuyente será de 5.151 euros anuales.
- En cuanto al mínimo por descendientes, tendrá derecho a la aplicación del mismo por su hijo (ya que es menor de 25 años, convive con la contribuyente y no tienen rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 €). El mínimo aplicable ascenderá por el hijo a 1.836 euros anuales.

Opción por la tributación conjunta.

En tal hipótesis, la unidad familiar estará integrada por doña María y su hijo menor de edad, puesto que convive con ella.

Podemos subrayar que la opción por la tributación conjunta no vinculará para periodos sucesivos y que deberá abarcar a la totalidad de los miembros de la unidad familiar, tal como ha quedado descrita más arriba. Si uno de ellos presentase declaración individual, los restantes deberían utilizar el mismo régimen. Nadie podrá formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo.

En el caso de ejercerse esta opción, el mínimo personal y familiar será:

- El mínimo del contribuyente será de 5.151 euros anuales. En ningún caso procederá la aplicación de este mínimo por los hijos.
- En cuanto al mínimo por descendientes, tendrá derecho a la aplicación del mismo por su hijo (ya que es menor de 25 años, convive con la contribuyente y no tienen rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 €). El mínimo aplicable ascenderá por el hijo a 1.836 euros anuales.
- Finalmente, de acuerdo con la regla 4.ª del artículo 84.2 de la LIRPF, en esta modalidad de unidad familiar procede la aplicación de una reducción sobre la base imponible, para determinar la base liquidable, con carácter previo a las reducciones previstas en los artículos 51 (Reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social), 53 (Reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad) y 54 (Reducciones por aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad) y en la disposición adicional undécima de esta ley (por aportaciones a la mutualidad de previsión social de deportistas profesionales). Se reducirá en 2.150 euros anuales.

La antedicha reducción se aplicará, en primer lugar, a la base imponible general sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración. El remanente, si lo hubiera, minorará la base imponible del ahorro, que tampoco podrá resultar negativa. No se aplicará esta reducción, lo que no sucede en el presente caso, cuando el contribuyente conviva con el padre o la madre de alguno de los hijos que forman parte de su unidad familiar.

Segunda y Tercera. Califique cada uno de los conceptos y tipos de rentas obtenidas por don Juan y por doña María, a efectos de su integración en la base imponible del IRPF. Detalle las posibles exenciones o beneficios fiscales que, en su caso, le fueran de aplicación a don Juan Español.

Doña María:

- 1.000 euros de ingresos íntegros mensuales percibidos por doña María. Se califican como rendimientos íntegros del trabajo y se integran en la renta general.
- 50 euros mensuales de Seguridad Social. Gasto deducible para la determinación de los rendimientos netos del trabajo (art. 19 LIRPF).

- Cantidades satisfechas por la empresa por el seguro colectivo de asistencia sanitaria. No están sometidas a tributación, pues según el artículo 42 de la LIRPF no tendrán la consideración de rendimientos del trabajo en especie, entre otros, las primas o cuotas satisfechas por la empresa a favor de sus trabajadores a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad, cuando se cumplan los siguientes requisitos y límites:

  1. Que la cobertura de enfermedad alcance al propio trabajador, pudiendo también alcanzar a su cónyuge y descendientes.

  2. Que las primas o cuotas satisfechas no excedan de 500 euros anuales por cada una de las personas señaladas en el párrafo anterior. El exceso sobre dicha cuantía constituirá retribución en especie. En este supuesto, no se superá el límite ($500 \times 2 = 1.000$).

- Cantidades satisfechas por la empresa por el seguro de responsabilidad civil. Al igual que sucede en el punto anterior, no tendrán la consideración de rendimientos del trabajo en especie, entre otros, las primas o cuotas satisfechas por la empresa en virtud de contrato de seguro de accidente laboral o de responsabilidad civil del trabajador.

- Prestación por desempleo en su modalidad de pago único. Renta exenta, con el límite de 15.500 euros, estando condicionada la exención a que el contribuyente se integre en sociedades laborales o cooperativas de trabajo asociado o a que inicie una actividad como trabajador autónomo y al mantenimiento durante el plazo de cinco años de la acción o participación en el supuesto de que el contribuyente se hubiera integrado en sociedades laborales o cooperativas de trabajo asociado, o de la actividad, en el caso del trabajador autónomo. Todo ello según la letra n) del artículo 7 de la LIRPF.

  El exceso (25.500 – 15.500) se calificaría como rendimientos íntegros del trabajo y se integraría en la renta general, si bien resulta aplicable una regla especial de imputación temporal, pues, de conformidad con el artículo 14.2 letra c) de la LIRPF, la prestación por desempleo percibida en su modalidad de pago único de acuerdo con lo establecido en la normativa laboral podrá imputarse en cada uno de los periodos impositivos en que, de no haber mediado el pago único, se hubiese tenido derecho a la prestación. Dicha imputación se efectuará en proporción al tiempo que en cada periodo impositivo se hubiese tenido derecho a la prestación de no haber mediado el pago único.

- Consultas de los visitantes de los *banners* de su blog. Podemos definir los *banners* como espacios publicitarios en las páginas, los cuales suelen utilizar animación y sonido, y que describen una web o sólo ofrecen una idea de lo que hay al otro lado si finalmente el visitante se atreve a pinchar en ellos. Se califican como rendimientos íntegros de actividades económicas y se integran en la renta general.

Don Juan:

- 30.000 euros procedentes de un contrato de seguro colectivo del que era asegurado su padre, como consecuencia de su fallecimiento. Las prestaciones percibidas por los beneficiarios

de contratos de seguros colectivos que deriven de la contingencia de fallecimiento tributarán en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD).

El artículo 3.1 c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece que constituye hecho imponible:

«c) La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos expresamente regulados en el artículo 16.2 a), de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.»

La referencia hecha al artículo 16.2 a) debe entenderse actualmente realizada al artículo 17.2 a) de la LIRPF (Ley 35/2006) que dispone que tendrán la consideración de rendimientos del trabajo:

«a) Las siguientes prestaciones:

(...)

5.ª Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los planes de previsión social empresarial.

Asimismo, las prestaciones por jubilación e invalidez percibidas por los beneficiarios de contratos de seguro colectivo, distintos de los planes de previsión social empresarial, que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, en los términos previstos en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y en su normativa de desarrollo, en la medida en que su cuantía exceda de las contribuciones imputadas fiscalmente y de las aportaciones directamente realizadas por el trabajador.»

De los preceptos transcritos se deduce que las prestaciones percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros colectivos que deriven de las contingencias de jubilación e invalidez tributarán en el IRPF. Sin embargo, las prestaciones percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros colectivos que deriven de la contingencia de fallecimiento, tal y como ocurre en el supuesto planteado, tributarán en el ISD.

Finalmente, podemos añadir que la integración de las prestaciones en la base imponible del ISD se realizará acumulando su importe al del resto de los bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, cuando el causante sea el asegurado del contrato de seguro colectivo, de acuerdo con el artículo 9 c) de la ley de dicho impuesto.

- 25.000 euros como consecuencia de la enajenación de 10 letras del Tesoro, que había adquirido el 14 de febrero de 2009 a un precio de 3.000 euros cada una de ellas. Obtiene 5.000 euros de rendimientos negativos de capital mobiliario (art. 25. 2 LIRPF). Puesto que se trata de rendimientos negativos, no se practicará retención.

  En cuanto a su integración, debemos de tener en cuenta que enajena el 15 de septiembre 10 letras, pero que adquiere 5 el día 14 de noviembre. Así las cosas, y de acuerdo con el artículo 25.2 letra b), los rendimientos negativos derivados de la transmisión de estos cinco activos financieros, se integrarán a medida que se transmitan los activos financieros que permanezcan

en el patrimonio del contribuyente, puesto que el contribuyente ha adquirido activos financieros homogéneos dentro de los dos meses anteriores o posteriores a dichas transmisiones.

Por tanto, formarán parte de la renta del ahorro, 2.500 euros de rendimientos negativos del capital mobiliario, mientras que los 2.500 restantes no podrán integrarse este año sino en los periodos impositivos y a medida que sean enajenadas estas letras que aún permanecen en el patrimonio del interesado.

- Traspaso del fondo de inversión A al fondo de inversión B. Ganancia patrimonial, pero no se computa pues la LIRPF establece un régimen de diferimiento cuando, como es el caso, el importe obtenido como consecuencia del reembolso o transmisión de participaciones se ha destinado a la suscripción de otras participaciones en otro fondo de inversión. Las nuevas participaciones suscritas conservarán el valor y la fecha de adquisición de las acciones o participaciones transmitidas o reembolsadas [art. 94.1 a) LIRPF].

- Venta del fondo de inversión B. Ganancia patrimonial. Para su cálculo, por diferencia entre valores de transmisión y de adquisición, debemos tener en cuenta que la LIRPF sigue un criterio FIFO (art. 37.2 LIRPF).

  El contribuyente posee un total de 4.000 participaciones del fondo B, de las cuales 3.500 tienen, de acuerdo con lo expuesto anteriormente, un coste de adquisición de 7.000 euros y se entienden adquiridas el 1 de marzo de 2005 (coste unitario 2 €) y las 500 restantes tienen un coste de 2.500 euros, siendo adquiridas el 1 de abril de 2008 (coste unitario 5 €).

  Por lo tanto, el valor de adquisición de las 2.000 participaciones ahora enajenadas es de 4.000 euros. Siendo su valor de transmisión 12.400 euros, la diferencia (8.400 €) constituye una ganancia patrimonial, sometida a retención del 18%, que se integra en la renta del ahorro. No se podrá compensar con los rendimientos negativos del capital mobiliario a los que hemos hecho referencia en el punto anterior, aunque todos formen parte de la base imponible del ahorro, pues dispone el artículo 49 de la LIRPF que si el resultado de la integración y compensación de los rendimientos del capital mobiliario de los apartados 1, 2 y 3 del artículo 25 de esta ley arrojase saldo negativo, su importe sólo se podrá compensar con el saldo positivo que se ponga de manifiesto durante los cuatro años siguientes, procedente de las mismas fuentes.

- Inmueble que parte del año está a disposición de su titular y parte del año arrendado.

  Por la parte del año que está a disposición de su titular, del 1 de enero al 30 de junio, procede la imputación de rentas inmobiliarias del artículo 85 de la LIRPF, renta imputada que se integra en la base imponible general. Se imputará el 2% del valor catastral (no revisado), sin excluir el valor del suelo, y por 6/12, esto es, en proporción al número de días del periodo impositivo. No será deducible gasto alguno.

  Por la parte del año en que el inmueble está arrendado, se obtendrán rendimientos del capital inmobiliario que forman parte de la renta general. Los rendimientos íntegros se computan por 3.000 euros (500 × 6), siendo gastos deducibles, entre otros, los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición del 50% del inmueble, prorrateados por el tiempo correspondiente del año en que el inmueble ha estado alquilado, más la amortización (a razón

de un 3% anual sobre el mayor valor de dos, o el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, excluido en todo caso el valor del suelo). El valor catastral asciende a 200.000 euros y el coste de adquisición satisfecho a 311.000 (30.000 + 6.000 + 250.000 + 25.000). Por lo tanto, en el supuesto aquí planteado la amortización deducible fiscalmente asciende 3.732 euros (3% × 311.000 × 0,80 × 6/12). Consecuentemente, los rendimientos del capital inmobiliarios serán negativos. Y sobre los mismos se aplicará la reducción del 50% prevista en el artículo 23 de la LIRPF. La reducción del 100% no resultaría aplicable al caso aquí examinado por dos razones. Una, aunque los arrendatarios tengan una edad comprendida entre 18 y 35 años, no tienen renta alguna. Y otra, porque se trata de rendimientos negativos (en este sentido, art. 16.2 RIRPF).

- Los 12.000 euros satisfechos por las anualidades por alimentos a sus dos hijos constituyen para éstos una renta exenta (art. 7 LIRPF). La pensión compensatoria, en cambio, de su ex cónyuge tiene para la misma la consideración de rendimientos íntegros del trabajo que integran en la base imponible general.

  Por su parte, don Juan, por la pensión compensatoria, siempre que se satisfaga por decisión judicial, puede practicarse una reducción en la base imponible.

  Y respecto de las anualidades por alimentos, satisfechas igualmente por decisión judicial, prevé el artículo 64 de la LIRPF que los contribuyentes que satisfagan anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial, cuando el importe de aquéllas sea inferior a la base liquidable general, aplicarán la escala prevista en el número 1.º del apartado 1 del artículo 63 de esta ley, separadamente al importe de las anualidades por alimentos y al resto de la base liquidable general. La cuantía total resultante se minorará en el importe derivado de aplicar la escala prevista en el número 1.º del apartado 1 del artículo 63 de esta ley, a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar incrementado en 1.600 euros anuales, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración.

- Inmueble situado en Marbella. Por la parte del año transcurrida desde el 1 de febrero al 1 de diciembre, procede la imputación de rentas inmobiliarias del artículo 85 de la LIRPF, renta imputada que se integra en la base imponible general. Se imputará a don Juan el 50% del 1,1% del valor catastral (revisado), sin excluir el valor del suelo, y por 10/12, esto es, en proporción al número de días del periodo impositivo. No será deducible gasto alguno.

  Por el último mes, en que la titularidad corresponde únicamente a don Juan, la imputación de rentas se haría al 100% del 1,1% del valor catastral (revisado), sin excluir el valor del suelo, y por 1/12.

Cuarta. Señale, a efectos de la declaración del IRPF, la incidencia que supondría para don Juan que los inquilinos asumieran los gastos de comunidad de la vivienda en alquiler descrita en el punto 5.

Si los inquilinos asumieran los gastos de comunidad, tales gastos seguirían siendo gastos deducibles para la determinación de los rendimientos netos del capital inmobiliario, pero además consti-

tuirían para don Juan parte de los ingresos íntegros a computar (en este sentido, dispone el artículo 22.2 de la LIPRF que se computará como rendimiento íntegro el importe que por todos los conceptos deba satisfacer el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario, incluido, en su caso, el correspondiente a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble y excluido el IVA o, en su caso, el Impuesto General Indirecto Canario).

Quinta. Determine si la Administración tributaria puede remitir a la madre de Don Juan el borrador de declaración del IRPF.

La Administración tributaria no puede remitir a la madre de don Juan el borrador de declaración del IRPF, debido a la indemnización que percibe del Gobierno alemán (la cual merece, a efectos de este tributo, la calificación de ganancia patrimonial no sometida a retención).

Así, prevé el artículo 98 de la LIRPF que los contribuyentes podrán solicitar que la Administración tributaria les remita, a efectos meramente informativos, un borrador de declaración, siempre que obtengan rentas procedentes exclusivamente de las siguientes fuentes:

a) Rendimientos del trabajo.

b) Rendimientos del capital mobiliario sujetos a retención o ingreso a cuenta, así como los derivados de letras del Tesoro.

c) Imputación de rentas inmobiliarias siempre que procedan, como máximo, de dos inmuebles.

d) Ganancias patrimoniales sometidas a retención o ingreso a cuenta, así como las subvenciones para la adquisición de vivienda habitual.

Sexta. Determine qué trascendencia tiene para el hermano de don Juan la operación descrita en el punto 7.

A la vista de los escasos datos que ofrece el enunciado, podemos entender que el hermano de don Juan es no residente, a efectos del IRPF (art. 9 LIRPF: permanencia fuera del territorio español durante más de 183 días, sin que residan habitualmente aquí su cónyuge e hijos menores que de él dependan, ni radicar en España el núcleo principal o la base de sus intereses o actividades económicas, de forma directa o indirecta).

Por lo tanto, con la venta de su porcentaje de titularidad del inmueble, se obtiene en territorio español por un no residente sin establecimiento permanente una ganancia patrimonial. La operación tributaría teniendo presentes las siguientes consideraciones:

- Se trata de una renta, como hemos dicho, obtenida en territorio español [art. 13.1 letra j) 3.º del Real-Decreto Legislativo 5/2004 por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en adelante LIRNR].

- La base imponible se determinará aplicando, a cada alteración patrimonial que se produzca, las normas del IRPF (art. 24.3 LIRNR). Así, el valor de transmisión queda fijado en 315.000 (350.000 – 35.000) y el valor de adquisición en 220.000 (el 50% de la suma de 400.000 más 40.000). La LIRPF señala en su artículo 35 que el valor de adquisición estará formado por la suma del importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado, más 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; respecto del valor de transmisión señala el mismo precepto que será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado, deduciéndose de este valor los gastos y tributos inherentes a la transmisión, en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.

- El adquirente (don Juan) estará obligado a retener e ingresar el 3%, o a efectuar el ingreso a cuenta correspondiente, de la contraprestación acordada (esto es, el 3% de 350.000 €, sin minorar los gastos), en concepto de pago a cuenta del impuesto correspondiente a aquéllos. Sin perjuicio de las sanciones que pudieran corresponder por la infracción en que se hubiera incurrido, si la retención o el ingreso a cuenta no se hubiesen ingresado, los bienes transmitidos quedarán afectos al pago del importe que resulte menor entre dicha retención o ingreso a cuenta y el impuesto correspondiente. Todo ello de conformidad con el artículo 25.2 de la LIRNR.

- Sin perjuicio de la retención anterior, para determinar la cuota tributaria, se aplicará sobre la base imponible el tipo de gravamen del 19% [art. 25.1 f) LIRNR].

- Devengo: el impuesto se devengará, tratándose de ganancias patrimoniales, cuando tenga lugar la alteración patrimonial (art. 27 LIRNR).

PARTE 7.ª ASPECTOS RELATIVOS AL PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN

La legislación aplicable está contenida básicamente en la Ley 58/2003 General Tributaria, y 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, aprobado mediante Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Primera. Valore si en el procedimiento de verificación de datos iniciado, la Administración tributaria debe practicar liquidación analizando las consecuencias tributarias.

Estamos ante uno de los supuestos tasados en que cabe el inicio de un procedimiento de verificación de datos, pues según el artículo 131 de la LGT, letra b), la Administración tributaria podrá iniciar el procedimiento de verificación de datos, entre otros supuestos, cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria.

Por su parte, las formas de terminación de este procedimiento se encuentran enumeradas en el artículo 133 de la LGT, siendo las siguientes:

a) Por resolución en la que se indique que no procede practicar liquidación provisional o en la que se corrijan los defectos advertidos.

b) Por liquidación provisional.

c) Por la subsanación, aclaración o justificación de la discrepancia o del dato objeto del requerimiento por parte del obligado tributario.

d) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el artículo 104 de esta ley sin haberse notificado liquidación provisional, sin perjuicio de que la Administración también pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.

e) Por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto del procedimiento de verificación de datos.

Puesto que el obligado tributario, una vez iniciado de oficio el procedimiento de gestión, detecta un error en su declaración del IS y procede a presentar una nueva declaración y a ingresar su importe, no procede practicar liquidación provisional; en tal caso, el procedimiento podría terminar mediante resolución en la que se indique que no procede practicar liquidación provisional.

En todo caso, y siguiendo con el análisis de las consecuencias legales, resultaría de aplicación lo prevenido en el artículo 87 del RGGI, que dispone en su apartado quinto que las declaraciones o autoliquidaciones tributarias que presente el obligado tributario una vez iniciadas las actuaciones o procedimientos, en relación con las obligaciones tributarias y periodos objeto de la actuación o procedimiento, en ningún caso producirán los efectos previstos en los artículos 27 y 179.3 de la LGT. Asimismo, los ingresos efectuados por el obligado tributario con posterioridad al inicio de las actuaciones o procedimientos, en relación con las obligaciones tributarias y periodos objeto del procedimiento, tendrán carácter de ingresos a cuenta sobre el importe de la liquidación que, en su caso, se practique, sin que esta circunstancia impida la apreciación de las infracciones tributarias que puedan corresponder. En este caso, no se devengarán intereses de demora sobre la cantidad ingresada desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso.

Por lo tanto, aplicando el precepto anterior, la presentación fuera de plazo y con ingreso de esta autoliquidación, no dará lugar a la aplicación del régimen de recargos por extemporaneidad (puesto que ha existido requerimiento administrativo previo) y no servirá tampoco como causa de exoneración de responsabilidad por infracción tributaria, pues podría apreciarse en este caso que se ha cometido la infracción tipificada en el artículo 191 de la LGT (infracción por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación). Asimismo, se exigirán intereses de demora (art. 26 LGT) sobre la cantidad ahora satisfecha, por el tiempo trascurrido desde el día siguiente al fin del plazo establecido para la presentación e ingreso de la autoliquidación por el IS 2008 (esto es, desde el 26 de julio de 2009) hasta la fecha de ingreso.

Segunda. Teniendo en cuenta que las retenciones han sido efectivamente practicadas en septiembre e ingresadas en octubre, determine si procede liquidar algún recargo o sanción.

El plazo para presentar la autoliquidación del mes de junio terminaría el 20 de julio. Puesto que se presenta e ingresa en octubre, y no ha existido requerimiento administrativo previo, será aplicable el régimen de recargos por extemporaneidad del artículo 27 de la LGT. Como el enunciado se limita a decir que el la presentación e ingreso se efectúan en octubre, el recargo procedente será del 5% (dentro de los tres meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso) o del 10% (retraso superior a tres meses e igual o inferior a seis), sin intereses de demora. La entidad podrá gozar también de la reducción del importe del recargo del 25% del apartado 5 del artículo 27 de la LGT, cumpliendo los dos requisitos siguientes:

- Siempre que se realice el ingreso total del importe del recargo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de dicha ley, en función de la fecha en que haya tenido lugar la notificación de la liquidación de dicho recargo.
- Y además que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea, al tiempo de su presentación (requisito que es cumplido en este caso).

Tercera. Valore si es admisible la concurrencia de causa de fuerza mayor como eximente del recargo por extemporaneidad.

La respuesta debe ser negativa, a la vista de las consideraciones siguientes:

- La concurrencia de causa mayor sólo está prevista en nuestro ordenamiento como causa de exoneración de la responsabilidad por infracción tributaria [art. 179.2 b) LGT].
- Los recargos por extemporaneidad no tienen carácter sancionador.

Procedería un recargo por extemporaneidad del 5%, de conformidad con el artículo 27 de la LGT, ya que la presentación se efectúa al día siguiente (dentro de los tres meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso). Podría aplicarse la reducción del 25% regulada en el apartado 5 del artículo 27, siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de dicha ley, abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo, puesto que ya se ha cumplido el otro requisito (se ha realizado el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea, al tiempo de su presentación).

Puesto que la ingresa el mismo día de la presentación extemporánea, no se inicia el periodo ejecutivo (art. 161 LGT).

En relación con lo afirmando anteriormente, podemos traer a colación la sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) del Principado de Asturias, Sentencia 1928/2006, de 24 de octubre

de 2006 (Rec. n.º 428/2004) (NFJ025997), que aunque relativa a la antigua LGT de 1963, sería plenamente trasladable a la situación actual. En dicha sentencia, el TSJ coincide con el criterio de la Administración tributaria, aplicando el recargo por la presentación fuera de plazo (por un día) de una autoliquidación, aduciendo la entidad que todo se debía a errores informáticos. El TSJ afirma que la aparición de un error informático en la respuesta de la entidad colaboradora, que impidió el pago previo y la obtención del número de referencia completo (NRC), necesario para la presentación telemática de las declaraciones, no altera el plazo por las normas establecido para la presentación e ingreso, ya que no puede aplicarse analógicamente las causas de exoneración de responsabilidad por infracción tributaria del hoy vigente artículo 179.2 b) de la LGT, que exime de responsabilidad cuando concurra fuerza mayor. De una parte porque tal circunstancia aquí no es apreciable en la medida que los errores informáticos son harto frecuentes y, por tanto, previsibles y evitables, recurriendo sin más a otra entidad colaboradora y sin necesidad, por contra, de apurar hasta el último momento el plazo de presentación (como habría sucedido en el caso del enunciado, pues don Juan estaba en el último día de plazo), y porque el recargo aplicado, continúa razonando el TSJ, no puede considerarse que tenga naturaleza sancionadora, sino que simplemente cumple una función coercitiva, disuasoria o de estímulo, que aunque le dé un cierto matiz sancionador no lo convierte en sanción en sentido propio por cuanto su función no es represiva.

No obstante lo anterior, que nos parece la solución más ajustada a lo actualmente previsto en nuestra normativa tributaria, no podemos olvidar la polémica que existió en el pasado acerca de la consideración de estos recargos por presentación extemporánea y sin requerimiento previo como auténticas sanciones, que sólo podrían imponerse respetando las garantías procedimentales propias del Derecho sancionador. Como es sabido, el Tribunal Constitucional (TC) resolvió, estableciendo la compatibilidad con la Constitución de los recargos, con excepción de aquellos que por su cuantía (50%) fueran equiparables a las sanciones.

El TC calificó los recargos como una especie de *tertium genus*, entre las sanciones propiamente dichas y las medidas de reparación del daño causado por el retraso, asimilándolos a las cláusulas penales en las obligaciones civiles, aunque nacidas directamente de la ley.

Sin embargo, sigue en pie otra controversia pues los recargos, tal y como están previstos en el vigente artículo 27 de la LGT, se imponen según un criterio objetivo, la presentación fuera de plazo y sin requerimiento previo, sin tomar en consideración las circunstancias de cada caso y, en particular, si ha podido o no existir fuerza mayor.

Y en relación con los supuestos de fuerza mayor, cabe citar algunas decisiones judiciales que han entendido aplicable en relación con la cuestión que nos ocupa, el artículo 1.105 del Código Civil que señala que «fuera de los casos expresamente mencionados en la ley y de los en que así lo declare la obligación, nadie responderá de aquellos sucesos que no hubieran podido preverse, o que, previstos, fueran inevitables». Pueden citarse al respecto dos Sentencias del TSJ de Andalucía de fecha 30 de julio de 2001 (Rec. n.º 3689/1996) (NFJ011110).

Existe igualmente una Sentencia de la Audiencia Nacional (Rec. n.º 1524/1996) (NFJ011545), de 14 de junio de 2001, que considera igualmente de aplicación el mismo precepto del Código Civil,

si bien en el supuesto concreto excluyó su toma en consideración al no darse las circunstancias de imprevisibilidad que en el mismo se contemplan (se trataba de acciones de protesta de los trabajadores que provocaron el bloqueo de accesos a la empresa).

PARTE 8.ª ASPECTOS RELATIVOS AL PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN

Las actuaciones de embargo en materia recaudatoria se regulan en la Ley General Tributaria –Ley 58/2003, de 17 de diciembre–, así como en el Reglamento General de Recaudación aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio.

Primera. Valore si la Administración tributaria podría admitir las condiciones de pago solicitadas por la empresa o si debería solicitar alguna otra condición.

En relación con la solicitud de compensación de la deuda correspondiente a las retenciones del trabajo por importe de 450.361 euros, el artículo 71 de la LGT establece:

«1. Las deudas tributarias del obligado tributario podrán extinguirse total o parcialmente por compensación de créditos reconocidos por acto administrativo a favor del mismo obligado, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

2. La compensación se acordará de oficio o a instancia del obligado tributario.»

Por lo tanto, el obligado tributario deberá solicitar la compensación de la deuda pendiente en la parte concurrente con la devolución solicitada. Los efectos de la solicitud en periodo voluntario de la deuda son que transcurrido el periodo voluntario de pago no se iniciará el periodo ejecutivo de conformidad al artículo 161.2 de la LGT.

Por lo tanto la deuda que puede ser objeto de compensación es 204,725 euros, si bien queda supeditado al reconocimiento del crédito efectivo por parte de la Agencia Tributaria.

Quedando pendiente de abonar en caso de reconocimiento de la devolución la cuantía de: 450.361 – 204.725 = 245.626 euros.

En segundo lugar, en relación con la solicitud de aplazamiento del resto de la deuda por retenciones del trabajo debemos considerar lo siguiente:

El artículo 65 de la LGT, establece:

«1. Las deudas tributarias que se encuentren en periodo voluntario de pago podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que se fijen reglamentariamente y previa solicitud del obligado tribu-

tario, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos.

(...)

3. Las deudas aplazadas o fraccionadas deberán garantizarse en los términos previstos en el artículo 82 de la ley y en la normativa recaudatoria.

(...)

5. La presentación de una solicitud de aplazamiento en periodo voluntario impide el inicio del periodo ejecutivo pero no el devengo de intereses de demora.»

Por su parte, el artículo 65.2 de la LGT en relación con las deudas aplazables indica que no podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las deudas correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta, salvo en los casos y condiciones previstos en la normativa tributaria.

En este sentido, dada la actual coyuntura económica, acogiéndose al último párrafo del artículo anterior es posible la solicitud de aplazamiento sobre las deudas correspondientes a retenciones del trabajo.

En relación con las *garantías a constituir* para la concesión de un aplazamiento, el artículo 82 de la LGT establece:

«1. Para garantizar los aplazamientos o fraccionamientos de la deuda tributaria, la Administración tributaria podrá exigir que se constituya a su favor aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.

Cuando se justifique que no es posible obtener dicho aval o certificado o que su aportación compromete gravemente la viabilidad de la actividad económica, la Administración podrá admitir garantías que consistan en hipoteca, prenda, fianza personal o solidaria u otra que se estime suficiente, en la forma que se determine reglamentariamente.

En los términos que se establezcan reglamentariamente, el obligado tributario podrá solicitar de la Administración que adopte medidas cautelares en sustitución de las garantías previstas en los párrafos anteriores. En estos supuestos no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 5 del artículo anterior de esta ley.»

Por lo que se refiere al *importe a garantizar* el artículo 48 del Real Decreto 939/2005 dispone:

«2. La garantía cubrirá el importe de la deuda en periodo voluntario, los intereses de demora que genera el aplazamiento y un 25% de la suma de ambas partidas.

(...)

4. La suficiencia económica y jurídica de las garantías se apreciará por el órgano competente para la tramitación del aplazamiento.

Cuando dicha apreciación presente especial complejidad, se podrá solicitar informe de otros servicios técnicos de la Administración o contratar servicios externos. Asimismo, el órgano competente para tramitar el aplazamiento o fraccionamiento podrá solicitar informe al órgano con funciones de asesoramiento jurídico correspondiente sobre la suficiencia de la garantía ofrecida.»

Por último, la solicitud de aplazamiento y fraccionamiento deberá contener los siguientes elementos:

a) Nombre y apellidos o razón social de la entidad, NIF, y domicilio fiscal del obligado al pago o de la persona que represente.

b) Identificación de la deuda cuyo aplazamiento o fraccionamiento se solicita, indicando al menos su importe, concepto y fecha de finalización del plazo de ingreso en periodo voluntario.

c) Causas que motivan la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.

d) Plazo y demás condiciones que se solicitan.

e) Garantía que se ofrece conforme al artículo 82 de la LGT.

f) Orden de domiciliación bancaria, indicando código de cuenta cliente y datos identificativos de la entidad de crédito.

g) Lugar, fecha y firma del solicitante.

Tal y como dispone el artículo 46.2 del RGR.

En resumen:

a) La solicitud de aplazamiento en periodo voluntario de pago impide el inicio del periodo ejecutivo tal y como establece el artículo 161.2 de la LGT.

b) La deuda correspondiente a retenciones puede ser objeto de aplazamiento en los términos previstos en el artículo 65.2 de la LGT.

c) El contribuyente debe probar la imposibilidad de obtener aval de entidad de crédito como garantía del aplazamiento, mediante la solicitud del mismo a dos entidades con las que opera habitualmente.

d) La garantía que se ofrece debe cubrir el importe de la deuda más los intereses generados por el aplazamiento así como un 25% de ambas cantidades.

e) Adicionalmente deberá solicitarse la información prevista en el artículo 46.2 del Real Decreto 939/2006.

Segunda. Determine si la Administración tributaria puede admitir la pretensión de «TEXTIL, SA» de que no se hipoteque el bien que se ofrece en garantía.

En relación con esta petición, el artículo 48 del Real Decreto 939/2005 establece:

«4. La suficiencia económica y jurídica de la garantía será apreciada por el órgano competente para la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento.»

El artículo 49 relativo a la adopción de medidas cautelares en el ámbito de aplazamiento o fraccionamientos, dispone:

«1. Cuando la constitución de la garantía resulte excesivamente onerosa en relación con la cuantía y plazo de la deuda, el obligado al pago podrá solicitar que la Administración adopte medidas cautelares en sustitución de las garantías necesarias si tiene solicitadas devoluciones tributarias u otros pagos a su favor o cuando sea titular de bienes o derechos que sean susceptibles de embargo preventivo. Cuando dichos bienes o derechos sean susceptibles de inscripción en un registro público, la concesión estará supeditada a la inscripción previa en el correspondiente registro.

En el propio acuerdo en el que se resuelva el aplazamiento o fraccionamiento, la Administración tributaria accederá o denegará dicha solicitud atendiendo, entre otras circunstancias, a la situación económico-financiera del deudor o a la naturaleza del bien o derecho sobre el que se debiera adoptar la medida cautelar. En todo caso, la decisión deberá ser motivada.

(...)»

De lo descrito en el apartado anterior podemos llegar a la siguiente conclusión:

«TEXTIL, SA» amparándose en el artículo 49 del RGR solicita que no se le obligue a constituir hipoteca como garantía del aplazamiento sustituyéndose por una medida cautelar.

La Administración debería denegar dicha petición con base en las siguientes consideraciones:

a) El artículo 49.1 del reglamento prevé la sustitución de la hipoteca por medida cautelar cuando la garantía resulte excesivamente onerosa, motivo que no se produce aquí dado que la garantía está valorada en 700.000 euros y el importe a formalizar debe alcanzar 245.626 + intereses de demora + (25% de ambas partidas), por lo que superará los 310.000 euros, es decir, supone en torno al 50% del total, lo que no puede considerarse desproporcionado.

b) Corresponde a la Administración la potestad de sustituir la garantía por la medida cautelar, siendo una potestad discrecional de ésta, si bien debe ser motivada la resolución en la que se deniegue.

c) Los costes originados por la adopción de la medida cautelar en sustitución de las garantías necesarias serán a cargo del deudor, por lo que el ahorro en relación con la hipoteca no sería muy elevado.

Es por todo lo expuesto por lo que la Agencia Tributaria debería denegar la petición formulada por «TEXTIL, SA».

Tercera. Cuáles serían las consecuencias de la falta de pago del aplazamiento o fraccionamiento que se concediera en su caso.

El artículo 54 del Real Decreto 939/2005 relativo a las actuaciones en caso de falta de pago en aplazamientos o fraccionamientos establece:

Si lo que se concede finalmente es *un aplazamiento* es de aplicación el artículo 54.1 del RGR:

«1. En los aplazamientos, si llegado el vencimiento del plazo concedido no se efectuara el pago, se producirán los siguientes efectos:

a) Si la solicitud fue presentada en periodo voluntario, se iniciará el periodo ejecutivo al día siguiente del vencimiento del plazo incumplido, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio. Se exigirá el ingreso del principal de la deuda, los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del vencimiento del plazo concedido y el recargo del periodo ejecutivo sobre la suma de ambos conceptos.»

Si lo que se concede finalmente es un fraccionamiento los efectos del incumplimiento serán:

«2. En los fraccionamientos concedidos con dispensa total de garantías o con garantía o garantías constituidas sobre el conjunto de las fracciones, si llegado el vencimiento de una fracción no se efectuara el pago, las consecuencias serán las siguientes:

a) Si la fracción incumplida incluyese deudas en periodo ejecutivo en el momento de presentarse la solicitud:

   1. Para la totalidad de las deudas incluidas en el acuerdo de fraccionamiento que se encontrasen en periodo ejecutivo en el momento de presentarse la solicitud deberá continuarse el procedimiento de apremio.

   2. Para la totalidad de las deudas incluidas en el acuerdo de fraccionamiento que se encontrasen en periodo voluntario en el momento de presentarse la solicitud, se iniciará el periodo ejecutivo al día siguiente del vencimiento de la fracción incumplida, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio. Se exigirán los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del vencimiento de pago de la fracción incumplida.

b) Si la fracción incumplida incluyese deudas en periodo voluntario en el momento de presentarse la solicitud, se procederá respecto de dicha fracción incumplida a iniciar el procedimiento de apremio. Se exigirá el importe de dicha fracción, los intereses de demora

devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del vencimiento del plazo concedido y el recargo del periodo ejecutivo sobre la suma de ambos conceptos.

De no producirse el ingreso de las cantidades exigidas conforme al párrafo anterior se considerarán vencidas el resto de las fracciones pendientes, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio respecto de todas las deudas. Se exigirán los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del vencimiento de pago de la fracción incumplida.

c) En los fraccionamientos concedidos con garantía o garantías constituidas sobre el conjunto de las fracciones, transcurridos los plazos previstos en el artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin que el ingreso de las cantidades exigidas se hubiese efectuado, se procederá según dispone su artículo 168.»

Cuarta. Determine si se podría exigir responsabilidad a la empresa adquirente de la nave «TEXTIL, SA», utilizada como almacén y, en su caso, de qué deudas y conforme a qué procedimiento.

De conformidad con el artículo 42.1 c) de la LGT serán responsables solidarios las siguientes personas o entidades:

«c) Las que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio. La responsabilidad también se extenderá a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar.

Cuando resulte de aplicación lo previsto en el apartado 2 del artículo 175 de esta ley, la responsabilidad establecida en este párrafo se limitará de acuerdo con lo dispuesto en dicho artículo. Cuando no se haya solicitado dicho certificado, la responsabilidad alcanzará también a las sanciones impuestas o que puedan imponerse.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable a los adquirentes de elementos aislados, salvo que dichas adquisiciones, realizadas por una o varias personas o entidades, permitan la continuación de la explotación o actividad.

La responsabilidad a que se refiere el primer párrafo de esta letra no será aplicable a los supuestos de sucesión por causa de muerte, que se regirán por lo establecido en el artículo 39 de esta ley.

Lo dispuesto en el primer párrafo de esta letra no será aplicable a los adquirentes de explotaciones o actividades económicas pertenecientes a un deudor concursado cuando la adquisición tenga lugar en un procedimiento concursal.»

El *procedimiento para exigir esta responsabilidad* aparece recogido en el artículo 175 de la Ley en los siguientes términos:

«1. El procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria, según los casos, será el siguiente:

a) Cuando la responsabilidad haya sido declarada y notificada al responsable en cualquier momento anterior al vencimiento del periodo voluntario de pago de la deuda que se deriva, bastará con requerirle el pago una vez transcurrido dicho periodo.

b) En los demás casos, una vez transcurrido el periodo voluntario de pago de la deuda que se deriva, el órgano competente dictará acto de declaración de responsabilidad que se notificará al responsable.

2. El que pretenda adquirir la titularidad de explotaciones y actividades económicas y al objeto de limitar la responsabilidad solidaria contemplada en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, tendrá derecho, previa la conformidad del titular actual, a solicitar de la Administración certificación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas de su ejercicio. La Administración tributaria deberá expedir dicha certificación en el plazo de tres meses desde la solicitud. En tal caso quedará la responsabilidad del adquirente limitada a las deudas, sanciones y responsabilidades contenidas en la misma. Si la certificación se expidiera sin mencionar deudas, sanciones o responsabilidades o no se facilitara en el plazo señalado, el solicitante quedará exento de la responsabilidad a la que se refiere dicho artículo.»

Pues bien, en el supuesto planteado la nave donde «TEXTIL, SA» almacena sus productos ha sido enajenada a una empresa del sector, la empresa adquirente ha asumido los contratos de trabajo de los empleados encargados de almacén, así como los elementos de transporte y almacenaje, por lo que podríamos concluir que ha sucedido en la actividad que venía desarrollando «TEXTIL, SA». Es por ello que se le podría exigir la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 42.1 c) de la LGT conforme al procedimiento descrito en el artículo 175 de la citada ley, salvo que hubiera solicitado el certificado fiscal regulado en el artículo 175.2 de la misma.

CUESTIONES A DEBATE...

(Ponencia del Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria)

FACTURACIÓN: IMPLICACIONES FISCALES

GABINETE JURÍDICO DEL CEF

Extracto:

¿CUÁLES son los requisitos mínimos que ha de cumplir una factura? ¿Es obligatoria la firma de las mismas? ¿Puedo emitir tiques? ¿Debo emitir factura por una provisión de fondos recibida? ¿Tengo que incluir IVA en las facturas emitidas a mis clientes comunitarios?... No son pocas las dudas que nos surgen cuando nos enfrentamos a cuestiones relativas a obligaciones de facturación. Es por ello que el Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria que se imparte en el CEF ha dedicado una las primeras ponencias de este nuevo curso académico al estudio de la obligación formal de facturación.

El presente artículo, resumen de la conferencia que tuvo lugar el día 28 de octubre de 2010, pretende dar respuesta a los problemas, cuestiones y dudas más frecuentes que nos pueden surgir respecto a la obligación de expedir, entregar y conservar justificantes de las operaciones realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

Palabras clave: facturas, documentos sustitutivos, requisitos formales y régimen sancionador.

ISSUES TO DEBATE...

(Lecture of the CEF Course on Tax Update and Improvement)

BILLING, TAX IMPLICATIONS

GABINETE JURÍDICO DEL CEF

Abstract:

WHAT are the minimum requirements being served by an invoice? Is it mandatory signing them? Can I issue tickets? Should I issue an invoice for received funding? Do I have to include VAT on invoices issued to my customers in the Community? There are some doubts that arise when we face our issues relating to billing requirements. That is why the training course and Tax Update taught in the CEF, has devoted one of the first papers of this new academic year to research the formal obligation of billing.

This article summarizes the conference that took place on October 28, 2010. It seeks to respond to problems most common issues and concerns that we may encounter regarding the obligation to issue, deliver and maintain evidence of transactions made in the development of a business or professional activity.

Keywords: substitute documents, formal requirements and penalty sheme.

Sumario

1. Normativa aplicable.
2. Facturas. Normas generales. El reglamento de facturación (RD 1496/2003).
3. Casos particulares.
4. Documentos sustitutivos de las facturas: tiques.
5. Otros documentos justificativos.
6. Rectificación de facturas. Facturas negativas.
7. Conservación. Prescripción. Exhibición.
8. Régimen sancionador del deber de facturación.

1. NORMATIVA APLICABLE

¿Cuál es la normativa aplicable a la obligación de expedir y entregar factura?

Por una parte, como **fundamento legal** de la obligación de facturación cabe destacar:

- Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, modificada por la Directiva 2010/45/UE, de 13 de julio.
- Artículo 164.Uno.3 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

Por otra, cabe citar como **normativa básica** el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, que aprueba el reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, modificado por el Real Decreto 87/2005, de 31 de enero (en lo que se refiere a la expedición de facturas o documentos sustitutivos rectificativos).

Y por último, hay que hacer mención, en cuanto al tratamiento de la **factura electrónica**, a:

- Orden Ministerial de 10 de abril de 2007, por la que se regula la emisión de facturas a través de sistemas de facturación telemática.
- Resolución 2/2003, de 14 de febrero, sobre determinados aspectos relacionados con la facturación telemática.
- Resolución de 24 de octubre de 2007 sobre procedimiento para la homologación de *software* de digitalización contemplado en la Orden de 10 de abril de 2007.

2. FACTURAS. NORMAS GENERALES. EL REGLAMENTO DE FACTURACIÓN (RD 1496/2003)

¿Quién está obligado a emitir factura?

El reglamento de facturación regula una obligación genérica, en la cual se establece que todos los empresarios y profesionales, sean o no sujetos pasivos del IVA, están obligados a documentar sus operaciones mediante factura u otros justificantes. Asimismo, establece la obligación de documentar

las operaciones en facturas y otros justificantes a otras personas y entidades que no tengan la condición de empresario o profesional.

En concreto, a efectos del IVA, ¿quiénes están obligados a expedir y entregar facturas? Los empresarios o profesionales a efectos del IVA están obligados a expedir factura por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen, ya sean éstas:

1. Sujetas y no exentas. Operaciones gravadas con IVA.
2. Sujetas y exentas. Operaciones exentas de IVA.
3. No sujetas. En este caso, es imprescindible hacer una matización. No se refiere a las operaciones «no sujetas» del artículo 7 de la Ley del IVA, como en principio se podría pensar, sino a aquellas en las que el lugar de realización del hecho imponible no se produce en el territorio de aplicación del impuesto (TAI).

SUPUESTO

Un despacho de arquitectura es contratado para efectuar un proyecto de un edificio en Manhattan. ¿Estaría obligado el despacho a emitir factura? Por aplicación de las reglas del lugar de realización reguladas en los artículos 69 y 70 de la Ley del IVA, el servicio se entenderá prestado fuera del TAI, puesto que el inmueble se encuentra ubicado en Manhattan. Con base en ello, y al calificarse como una operación no sujeta, el despacho se hallaría en la obligación de emitir factura cumpliendo todos y cada uno de los requisitos exigidos por el Reglamento de facturación.

¿Y a efectos del IRPF? Están obligados a expedir y entregar factura quienes realicen actividades económicas cuando determinen su rendimiento en régimen de estimación directa, con independencia del régimen por el que tributen en IVA.

También están obligados a expedir factura los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) que tributen por el régimen de estimación objetiva, cuando determinen su rendimiento neto en función del volumen de ingresos.

¿Qué operaciones son objeto de facturación?

Como **regla general**, la totalidad de las entregas de bienes y prestaciones de servicios.

No obstante, el reglamento regula una serie de operaciones por las que no hay que expedir facturas (**regla especial**), siendo éstas:

1. Las exentas de IVA del artículo 20.Uno de la Ley del IVA, salvo los apartados 2, 3, 4, 5, 15, 20, 21, 22, 24, 25 y 27 (constituyen una excepción a la excepción) por los que sí hay que expedir factura.

2. Las realizadas por sujetos pasivos del IVA en recargo de equivalencia. No obstante, los empresarios en régimen de recargo de equivalencia sí tienen que expedir factura:

   a) Cuando dichas actividades tributen en régimen de estimación directa en el IRPF.

   b) Por las entregas de inmuebles en las que hayan renunciado a la exención en el IVA.

3. Las realizadas por sujetos pasivos del IVA en régimen simplificado. No obstante, los empresarios en régimen simplificado sí tienen que expedir factura:

   a) Cuando la determinación de las cuotas devengadas se efectúe en atención al volumen de ingresos.

   b) Por las transmisiones de activos fijos.

4. Cuando así lo autorice el Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) en relación a sectores o empresas determinadas, con el fin de evitar perturbaciones en el desarrollo de sus actividades. Disponen de esta autorización, por ejemplo, las empresas de *vending*.

5. Los empresarios o profesionales que realicen actividades acogidas al régimen especial de agricultura, ganadería y pesca, salvo en las entregas de inmuebles a que se refiere el artículo 129.Uno de la Ley del IVA en las que sí deberá expedirse factura.

Sin embargo, existe una serie de operaciones por las que en todo caso se deberá expedir factura y copia de ésta (**excepciones a la regla especial**):

1. Aquellas en las que el destinatario de la operación así lo exija.

2. Las entregas intracomunitarias de bienes.

3. Ventas a distancia, cuando se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del IVA.

4. Las entregas de bienes fuera de la Comunidad Europea (exportaciones), excepto las efectuadas en tiendas libres de impuestos.

5. Entregas de bienes que han de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición.

6. Las operaciones cuyos destinatarios son personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales (estén o no domiciliadas en el territorio de aplicación del impuesto).

7. Las que sus destinatarios sean las Administraciones Públicas.

8. Supuestos de inversión del sujeto pasivo.

¿Qué datos debe contener una factura?

1. Número (correlativo) y, en su caso, serie.
2. Nombre y apellidos o denominación social, número de identificación fiscal (NIF) y domicilio, del expedidor y del destinatario.
3. Descripción de la operación, consignando los datos necesarios para determinar la base imponible, incluyendo el precio unitario sin impuesto, así como cualquier descuento o rebaja no incluido en dicho precio unitario.
4. Tipo impositivo aplicado y cuota tributaria repercutida, que deberán consignarse por separado.
5. Lugar y fecha de su emisión. Si la fecha de emisión es diferente de la fecha de realización de la operación, deben figurar ambas.

Los datos exigidos por el reglamento de facturación son mínimos, esto es, pueden ser incorporados a la factura además de los mencionados en el artículo 6 del mismo (y reproducidos anteriormente), cualquier otro que pueda ser de utilidad en el desarrollo de la actividad desarrollada.

Centremos nuestra atención sobre el segundo de los datos mencionados, es decir, nombre y apellidos o denominación social, NIF y domicilio del expedidor y del destinatario. De acuerdo con el reglamento de facturación puede afirmarse lo siguiente:

- Si el destinatario es una persona física que no actúa como empresario o profesional, no es obligatoria la consignación de su domicilio.
- Cuando el expedidor o el destinatario dispongan de varios lugares fijos de negocio, deberá indicarse la ubicación del establecimiento al que se refieran las operaciones.
- Si se trata de operaciones de cuantía inferior a 100 euros (IVA excluido) y el destinatario no tiene la consideración de empresario o profesional (es decir, es un particular), no es obligatorio consignar en la factura los datos de identificación del destinatario (facturas de caja).

¿Qué problema se podría originar a consecuencia de esto último en la práctica? La respuesta nos la proporciona el modelo 347, y ello porque la falta de consignación en la factura de los datos del destinatario imposibilita al vendedor o prestador de los servicios a identificar aquellas operaciones en las que un mismo comprador supera el importe de 3.005,06 euros en el año natural. Por el contrario, el comprador, sin duda respecto al vendedor, incluirá al mismo en su declaración cuando haya efectuado operaciones que en su conjunto hayan superado la cifra de 3.005,06 euros durante el año natural correspondiente.

Respecto a la descripción de la operación, ¿debería incluirse la descripción de la operación por parte de sociedades que prestan servicios médicos, aun siendo ellos confidenciales?

En estos casos, la factura debería incluir todos los datos mínimos imprescindibles, con la excepción del servicio prestado. Sería suficiente hacer referencia a «consulta médica».

En relación con el tipo impositivo aplicado y la cuota tributaria repercutida, destacamos en las operaciones exentas o no sujetas al IVA o en la inversión de sujeto pasivo la necesidad de indicar los preceptos de la Sexta Directiva o de la Ley del IVA aplicables, o la indicación expresa de aquellas circunstancias. A efectos prácticos, en caso de tratarse de una operación exenta del artículo 20 de la Ley del IVA, debería indicarse el apartado concreto en el que se basa la exención, con un objetivo claro: poder defender ante la Inspección en años posteriores el apartado exacto que sirvió de base para aplicar la exención, puesto que ante operaciones complejas puede no resultar sencillo recordar o conocer el supuesto de exención aplicado.

En último lugar, haremos una breve referencia al lugar y fecha de la emisión de una factura. Normalmente, en la factura únicamente figura la fecha de emisión, lo que no está ausente de problemas en el supuesto de que la operación se haya realizado en fecha distinta a la factura y la Inspección consiga separar ambas y las sitúe en diferentes periodos impositivos o trimestres, y ello porque si la Inspección comprueba que la factura corresponde, por ejemplo, a un trimestre anterior, regularizará la situación del mismo con cuota, intereses y sanción. En el trimestre posterior, el resultado será cuota negativa, si bien, no hay intereses y sanción (a nuestro favor) que compense la anterior.

EJEMPLO 1:

El señor Villaseca es un empresario autónomo que tiene su local en la 3.ª planta de un edificio de viviendas sin ascensor. La comunidad de propietarios ha decidido instalar ascensor, lo que supone una inversión de 300.000 euros más un 18 por 100 de IVA.

El señor Villaseca nos consulta si existe alguna posibilidad de que pueda deducirse el IVA que le corresponda.

Solución:

Las comunidades de propietarios (comunidades de vecinos), con carácter general, no reúnen los requisitos establecidos por la normativa del IVA para atribuirles la condición de empresarios o profesionales.

Dichas comunidades tienen, por tanto, la condición de consumidores finales a efectos del IVA, no pudiendo repercutir dicho impuesto sobre los comuneros con ocasión del cobro de las derramas que efectúan a los mismos, ni deducir las cuotas del impuesto soportadas en la adquisición de bienes o servicios.

El artículo 12 del reglamento de facturación regula la expedición de duplicados de las facturas o documentos sustitutivos de la siguiente forma:

«1. Los empresarios y profesionales o sujetos pasivos sólo podrán expedir un original de cada factura o documento sustitutivo.

…/…

.../...

2. La expedición de ejemplares duplicados de los originales de las facturas o documentos sustitutivos únicamente será admisible en los siguientes casos:

a) Cuando en una misma entrega de bienes o prestación de servicios concurriesen varios destinatarios. En este caso, deberá consignarse en el original y en cada uno de los duplicados la porción de base imponible y de cuota repercutida a cada uno de ellos.

(…)»

Por tanto, si en las facturas que documentan las operaciones de entregas de bienes y prestaciones de servicios cuya destinataria sea la comunidad de propietarios se consigna, en forma distinta y separada, la porción de base imponible y cuota repercutida a cada uno de los citados propietarios, éstos podrán deducir el impuesto que les ha sido repercutido, siempre que se trate de empresarios o profesionales y se cumplan los demás requisitos para efectuar la deducción, de conformidad con lo previsto en los artículos 92 y siguientes de la Ley del IVA.

Alternativamente, y teniendo en cuenta los criterios establecidos por la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 21 de abril de 2005, asunto n.º C-25/03 (NFJ019489), los miembros de una comunidad de propietarios que por sí misma no tiene la condición de empresario o profesional, que sí tengan dicha condición, podrán deducir las cuotas soportadas por las adquisiciones de bienes y servicios efectuadas a través de la citada comunidad, para lo cual deberán estar en posesión de un duplicado de la factura expedida a nombre de aquella, aunque en la misma no consten los porcentajes de base imponible y cuota tributaria que les correspondan en función de su participación en la comunidad. Dichos porcentajes podrán acreditarse mediante otro tipo de documentos (escritura de división horizontal y obra nueva, estatutos de la comunidad, etc.). [Véase Consulta DGT n.º V1096/2010, de 24 de mayo de 2010 (NFC038231).]

Por tanto, sí puede deducirse las cuotas de IVA soportado.

Otras cuestiones que nos podrían surgir:

¿Es obligatoria la firma de las facturas, o resultaría suficiente el sello de la empresa? La firma no es uno de los requisitos que el reglamento enumera como esencial en una factura, si bien, en función de la actividad desarrollada podría ser un buen mecanismo para evitar duplicidades, puesto que la firma es la mejor forma de autentificarlas.

¿Y los datos del registro mercantil? Lo exige el Código de Comercio, no así las normas fiscales.

No podemos avanzar en esta materia sin hacer una breve referencia a las **facturas «simplificadas»**.

Cuando las prácticas comerciales o administrativas del sector o las condiciones técnicas de expedición de las facturas dificulten la consignación de los requisitos anteriores, se podrá autorizar

por el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, a solicitud del interesado, que las facturas contengan sólo las siguientes menciones:

a) Fecha de expedición.

b) Identidad del expedidor.

c) Identificación de la operación realizada.

d) Cuota tributaria o datos que permitan calcularla.

Originales, duplicados y copias y facturas recapitulativas. Sólo se puede expedir un original de cada factura, si bien se admite la expedición de duplicados en determinados casos tasados, siempre que contengan la expresión «duplicado». Estos últimos tendrán la misma eficacia que los documentos originales.

Por otra parte, las facturas han de expedirse una por cada operación. No obstante lo anterior, pueden incluirse en una factura las operaciones realizadas con un mismo destinatario durante un mes, expidiéndose el último día del mes natural (sin límite máximo de cantidad).

Expedición de las facturas. Las facturas deben emitirse en el mismo momento en que se realice la operación (devengo del IVA). No obstante, cuando el destinatario sea empresario o profesional, la factura puede expedirse dentro del plazo de un mes contado a partir de dicho momento, con una única excepción. En todo caso deberán estar expedidas antes del día 16 del mes siguiente a la finalización del periodo de liquidación del impuesto en el curso del cual se hayan realizado las operaciones.

Remisión de las facturas. La misma se efectuará en el momento de la expedición, o dentro del mes siguiente si el destinatario es empresario o profesional.

Precisión:

Se admite la remisión de las facturas por medios electrónicos siempre que en este caso el destinatario haya dado su consentimiento de forma expresa y que los medios electrónicos empleados garanticen la autenticidad del origen y la integridad del contenido.

Véase el siguiente ejemplo, poniéndose especial atención en la operación fechada el 24 de marzo de 2010:

Ejemplo 2:

Fecha de operación	Fecha de factura	Fecha de remisión
22-01-2010	22-02-2010	22-03-2010
14-02-2010	14-03-2010	14-04-2010
08-03-2010	08-04-2010	08-05-2010
24-03-2010	16-04-2010	16-05-2010

¿Qué ocurre cuando el tipo de gravamen cambia entre la fecha de realización de la operación y la fecha de expedición de la factura? El tipo aplicable será el vigente en la fecha de realización (fecha de devengo).

Ejemplo 3:

El 10 de junio de 2010 entregamos mercancía con un albarán valorado por importe de 2.500 euros. La factura se emite en el plazo de 1 mes que establece el reglamento de facturación. (Recuérdese que el tipo general del IVA se ha visto incrementado en 2 puntos a partir del 1 de julio de 2010, lo que le sitúa en un 18%).

Aunque en el momento de la emisión de la factura el tipo de gravamen ya es del 18 por 100, la factura se expide con el tipo de gravamen vigente en la fecha de la operación, que es el 16 por 100.

En el apartado siguiente, se analizarán otros supuestos relativos a la variación del tipo impositivo en relación con anticipos y operaciones de tracto sucesivo.

Ejemplo 4:

El señor Pérez fue destinatario de una prestación de servicios inmobiliarios el 20 de julio de 2007 por un importe pactado inicialmente de 100.000 euros más IVA. Como existía una controversia por la prestación recibida, el prestador no expidió factura e interpuso demanda judicial.

Transcurridos dos años, el señor Pérez pierde el pleito y es condenado el 25 de septiembre de 2009 a pagar la deuda derivada de la referida prestación de servicios.

…/…

.../...

¿Cuál es la cantidad que tendrá que abonar el señor Pérez?

Solución:

100.000 euros, al haber transcurrido el plazo de 1 año que para la repercusión del IVA establece el artículo 88.4 de la Ley del IVA. [Véase Consulta DGT n.º V0724/2010, de 15 de abril de 2010 (NFC037901).]

La explicación se basa en que en las operaciones sujetas a IVA, transcurrido 1 año desde la fecha de devengo del impuesto sin que se haya expedido la factura o documento equivalente, ya no procede repercutir el Impuesto por haberse perdido ese derecho. Además, el contribuyente que pague cuotas indebidamente repercutidas no podrá deducirse el importe de las mismas.

A efectos del IVA, **las cuotas se entienden soportadas cuando se recibe la factura**, por lo que será en ese periodo impositivo cuando se podrá ejercitar el derecho a la deducción. Por ello, una empresa ante una factura recibida el 25 de febrero de 2009, cuando el devengo de la operación se produjo el 15 de enero de 2007, se deducirá la misma en la declaración-liquidación del primer trimestre de 2009, sin necesidad de hacer declaración complementaria del primer trimestre de 2007.

No obstante, si el devengo del IVA se produce con posterioridad a la recepción de la factura, las cuotas se entenderán soportadas, y por tanto serán deducibles cuando se devenguen.

Supuesto

Negativa a emitir factura

¿Qué solución podría plantearse ante un supuesto en el que el emisor de la factura se niegue a expedir la misma (evitando la reclamación económico-administrativa)? Véase el siguiente supuesto: en el momento de la firma de la escritura ante notario relativa a la compra de un local comercial, los intervinientes en la misma se dan cuenta de la falta de la factura correspondiente a la venta que están a punto de formalizar, ante lo cual el vendedor afirma que remitirá la factura en los próximos días. En primer lugar, y como conclusión, debería afirmarse que no debería pagarse ninguna cantidad si no se recibe al mismo tiempo la factura.

En una situación como la descrita, una solución puede ser optar porque sea el destinatario de la operación quien expida la factura (art. 5 del reglamento de facturación). Para ello será necesario:

…/…

.../...

1. Que exista un acuerdo documentado por escrito entre el empresario o profesional que realiza las operaciones y el destinatario de éstas por el que el primero autorice al segundo la expedición de la factura correspondiente a la venta del local comercial, haciéndose constar esta circunstancia en el acuerdo previo.

2. Que el destinatario de la operación expida la factura, remitiendo una copia al empresario o profesional que realizó la venta, quien deberá aceptarla después de comprobar que cumple todos los requisitos del artículo 6 del reglamento de facturación.

3. CASOS PARTICULARES

¿Qué justificación documental es necesaria en los pagos anticipados y en las provisiones de fondos y suplidos?

Las provisiones de fondos, definidas como los pagos realizados a los profesionales para que éstos, en nombre del cliente, satisfagan diversos gastos y suplidos, no están sujetas a retención ni a IVA y no existe obligación de emitir factura por las provisiones de fondos recibidas.

Los anticipos o pagos anticipados, esto es, los adelantos de la retribución de los servicios prestados por el profesional y no vinculados a la realización de gastos o suplidos por parte del profesional, sí están sujetos a retención y a IVA y existe obligación de emitir factura haciendo constar tal carácter.

Los suplidos (cantidades pagadas a un tercero en nombre y por cuenta del cliente), en cambio, se incluyen en la factura sin formar parte de la base imponible del IVA ni estar sujetos a retención. A la factura emitida ha de acompañarse el original de la factura que ha facilitado el tercero.

EJEMPLO 5:

La asesoría «B, SA», que cobra a uno de sus clientes una cuota mensual de 1.000 euros, realiza para él la legalización de los libros oficiales de contabilidad. El registrador mercantil cobra 30 euros. La asesoría factura a su cliente 1.000 euros más el 18 por 100 de IVA por su labor de asesoramiento mensual más el suplido.

Factura del registrador:

Legalización de libros	30
+ IVA 18%	5,4
	…/…

…/…

.../...

…/…	
– Retención 15%	– 4,5
Total factura	**30,9**

Factura de la asesoría:

Asesoramiento	1.000
+ IVA 18%	180
+ Suplidos	30,9
Total factura	**1.210,9**

Las provisiones de fondos y los suplidos deben ser consignados en el libro-registro de provisiones de fondos y suplidos, haciendo constar:

- Número de la anotación.
- Naturaleza de la operación (provisión o suplido).
- Fechas en que las provisiones o suplidos se hubieran producido o pagado.
- Importe de los mismos.
- Nombre y apellidos o denominación social del pagador de la provisión o perceptor del suplido.
- Número de la factura o documento sustitutivo donde se recoge su importe.

Facturas con cambio del tipo de gravamen del IVA

Pagos anticipados

Existe obligación de expedir y entregar factura por los pagos anteriores a la realización de la operación, debiéndose hacer constar en ella, de forma expresa, que se trata de un pago anticipado. En el supuesto de operación sujeta al IVA habría de repercutirse el impuesto, con los requisitos exigidos de expresión de la base imponible, el tipo de gravamen y la cuota repercutida.

Si bien, **¿qué efecto tendría sobre un pago recibido o abonado con anterioridad a la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios un posterior cambio en el tipo de gravamen del IVA** [1]?

[1] Los tipos impositivos se han visto modificados a partir del 1 de julio de 2010 de la siguiente forma: el tipo superreducido se mantiene en el 4 por 100, el tipo reducido pasa del 7 al 8 por 100 y el tipo general se eleva hasta el 18 por 100.

Como regla general, se aplica el tipo vigente en el momento del pago efectivo del anticipo, sin que sea objeto de rectificación la factura cuando la operación se realice durante la vigencia del nuevo tipo de gravamen de IVA.

No obstante, en el caso de anticipos para la adquisición de bienes o servicios que «no estén identificados con precisión», será necesario la rectificación de la factura en el momento de la entrega del bien o la prestación del servicio. [Véase Consulta DGT n.º V0603/2010, de 26 de marzo de 2010 (NFC037485).]

EJEMPLO 6:

El 15 de junio de 2010 se entrega un anticipo de 5.000 euros para la compra de una máquina que se entregará el 1 de septiembre de 2010 y cuyo precio es de 30.000 euros, pagándose 10.000 euros a la entrega y el resto el 1 de octubre de 2010.

El 15 de junio de 2010 se deberá expedir la siguiente factura de anticipo:

Anticipo a cuenta	5.000
IVA 16%	800
Total factura	**5.800**

Posteriormente, el 1 de septiembre se efectuará la siguiente factura de entrega:

Máquina	30.000
– Anticipo a cuenta	– 5.000
Base imponible	25.000
IVA 18%	4.500
Total factura	**29.500**

EJEMPLO 7:

El 30 de junio de 2010 se entrega un anticipo de 40.000 euros a cuenta de futuras compras para la campaña de Navidad en una lista de productos que puede modificarse de mutuo acuerdo entre el comprador y el vendedor.

Durante el mes de diciembre se adquieren diversos productos (algunos de ellos de nueva comercialización) por importe de 50.000 euros, aplicándose el anticipo anterior.

…/…

.../...

Factura de anticipo:

Anticipo a cuenta	40.000
IVA 16%	6.400
Total factura	**46.400**

En este caso, dado que los bienes adquiridos no pueden ser identificados con precisión, corresponde hacer factura rectificativa del anticipo en la siguiente forma:

Rectificación anticipo	40.000
IVA 18%	7.200
– Factura anterior	– 46.400
Total factura	**800**

En el mes de diciembre corresponde efectuar la factura de entrega:

Productos	50.000
– Anticipo a cuenta	– 40.000
Base imponible	10.000
IVA 18%	1.800
Total factura	**11.800**

Operaciones de tracto sucesivo

Como ya se ha mencionado con anterioridad, las facturas se emiten con el tipo de gravamen vigente en la fecha de la operación y no en la fecha de la factura. Por el contrario, en las operaciones de tracto sucesivo (suministros de agua, gas, luz, teléfono, etc.) aplica en la factura el tipo de gravamen vigente en el momento en que sea exigible la contraprestación.

Si parte del recibo, como pueden ser las cuotas de abono fijas, se factura anticipadamente, junto al importe del consumo exigible con posterioridad a la prestación de servicio se aplicará en la factura el tipo de gravamen, en función de la fecha en que sea exigible el total de la contraprestación. [Véase Consulta DGT n.º V1056/2010, de 19 de mayo de 2010 (NFC037798).]

EJEMPLO 8:

1. La factura emitida el 20 de junio de 2010 comprende los siguientes conceptos:

- Cuotas fijas (alquiler y conexión) de junio y julio: 40 euros.
- Consumo de abril y mayo: 70 euros.

Factura:

Término fijo	40
Consumo	70
Base Imponible	110
IVA 16%	17,6
Total factura	**127,6**

2. La factura emitida el 20 de agosto de 2010 comprende los siguientes conceptos:

- Cuotas fijas (alquiler y conexión) de agosto y septiembre: 40 euros.
- Consumo de junio y julio: 75 euros.

Factura:

Término fijo	40
Consumo	75
Base imponible	115
IVA 18%	20,7
Total factura	**135,7**

En la venta de tarjetas telefónicas de prepago, las facturas emitidas han de girarse con el tipo de gravamen correspondiente al momento en que se efectúa el pago de la misma, con independencia de cuándo se realice el consumo de los minutos adquiridos. [Véase Consulta DGT n.º V1006/2010, de 14 de mayo de 2010 (NFC037793).]

EJEMPLO 9:

El 25 de junio de 2010 se firma una escritura pública de compraventa de un local comercial por 1.000.000 de euros con pago aplazado y condición resolutoria porque el préstamo hipotecario no se va a conceder hasta el 15 de julio. ¿Cuál es el tipo de gravamen aplicable: 16 ó 18 por 100?

…/…

.../...

Solución:

En la condición resolutoria la adquisición de los derechos se produce ab initio, si bien puede resolverse con posterioridad. El impuesto se devengará cuando tenga lugar la puesta a disposición del adquirente, que en este caso se produce el 25 de junio. Por tanto, el tipo aplicable es el 16 por 100.

Facturas electrónicas, telemáticas o digitales

Para un estudio completo de la **factura electrónica** hemos de remitirnos a los artículos 17 y 18 del reglamento de facturación, así como a la Orden EHA/962/2007, de 10 de abril, por la que se desarrollan determinadas disposiciones sobre facturación telemática y conservación electrónica de facturas, contenidas en el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre.

En este momento, queremos hacer énfasis en lo siguiente:

Factura electrónica es «cualquier documento electrónico que cumpla las condiciones de emisión y de contenidos exigidos en el reglamento de facturación», siendo admitidas a efectos de la repercusión y deducción de cuotas en el IVA y de la justificación de los gastos y deducciones en el Impuesto sobre Sociedades (IS) a condición de que se garantice:

- La autenticidad de su origen.
- La integridad de su contenido.

Los sujetos que pueden acogerse a este método de remisión de las facturas son aquellos empresarios o profesionales que sean residentes en territorio español (no TAI) o que operen en el mismo mediante establecimiento permanente, siendo necesario el consentimiento expreso del destinatario.

No existen impedimentos para emitir facturas que puedan ser **remitidas a través de Internet** a su destinatario, quien procederá, con sus propios medios (impresora), a la confección material de la factura, siempre que ésta cumpla los requisitos contenidos en el reglamento de facturación y tenga la calidad de impresión suficiente para que sus receptores puedan conservarlas en papel durante el periodo de prescripción de la Administración para determinar la deuda tributaria. [Véase Consulta DGT n.º 681/1999, de 30 de abril de 1999 (NFC009421).]

¿Y las facturas remitidas por fax? No se admiten, ya que se consideran «copias simples» y la Ley del IVA exige «factura original».

Facturas de proveedores y clientes extranjeros (no comunitarios)

Las facturas recibidas de los proveedores no comunitarios se definen por las siguientes características:

- No están sujetas al reglamento de facturación.
- No deben contener la repercusión de IVA ni ningún impuesto indirecto.
- Las cuotas del impuesto indirecto soportado (IVA o cualquier otro) en otros países nunca pueden deducirse del IVA español, aunque la factura cumpla los requisitos del reglamento de facturación.

Por su parte, las facturas emitidas a clientes extranjeros no llevan IVA repercutido al ser las exportaciones una operación exenta, sin embargo han de cumplir los requisitos del reglamento de facturación.

Facturas de operaciones intracomunitarias

Facturas por entrega de bienes a clientes comunitarios

Las facturas emitidas a clientes comunitarios por entrega de bienes se caracterizan porque no llevan IVA repercutido, ya que las entregas intracomunitarias de bienes a países de la Unión Europea están exentas de IVA. En este caso, además de tener que documentar operaciones exentas, deben hacerlo cumpliendo los requisitos exigidos por el reglamento de facturación.

Un requisito formal imprescindible para que las entregas intracomunitarias de bienes estén exentas es que el destinatario facilite un NIF-IVA. En otro caso, la operación se considera interior y sujeta a IVA.

Facturas de proveedores comunitarios por entrega de bienes

No están sujetas al reglamento de facturación, aunque al estar la normativa armonizada en todos los Estados miembros, las facturas de estos proveedores serán prácticamente iguales a las expedidas en España. Además, no deben contener la repercusión de IVA ni ningún impuesto indirecto.

Precisión:

Ya no hay que emitir autofactura por las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

Por último, hay que añadir que las cuotas de IVA soportado en otros países nunca pueden deducirse en España aunque la factura cumpla los requisitos del reglamento de facturación, pudiéndose pedir la devolución en el país de origen.

Facturas por prestaciones de servicios a clientes comunitarios

En este caso, las facturas tendrán un tratamiento distinto según el servicio se entienda o no prestado en el TAI.

Si el servicio no se entiende prestado en el TAI, la factura no llevará IVA repercutido, ya que se entiende no sujeta al IVA. Sin embargo, existe obligación de emitir factura con arreglo al reglamento de facturación. Al tratarse de prestaciones de servicios hay que incluirlas en el modelo 349.

Precisión:

Desde 1 de enero de 2010 hay que presentar la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias también cuando se realicen prestaciones de servicios intracomunitarios.

Por el contrario, si el servicio se entiende prestado en el TAI, la factura será exactamente igual que la que se emitiría a un cliente español.

Facturas por prestación de servicios de proveedores comunitarios. Inversión del sujeto pasivo

Hay que distinguir dónde se entiende prestado el servicio:

1. Si se entiende prestado fuera del TAI, estará sujeto a las normas de facturación y al IVA del Estado donde se preste y allí se podrá pedir la devolución del IVA soportado si no se es residente, o se compensará con el IVA repercutido si se es residente (a efectos de IVA).

2. Si se entiende prestado en el TAI, habrá a su vez que diferenciar según el proveedor esté establecido o no en el TAI:

a) Si el proveedor está establecido en el TAI (por ejemplo, una empresa italiana que tiene una sucursal en España desde la que opera con un NIF español), al tratarse de una operación interior ordinaria, generalmente sujeta y no exenta de IVA, la factura debe reunir los requisitos normales de toda operación interior.

b) Si el proveedor no está establecido en el TAI, la factura del proveedor no incluirá IVA y habrá que realizar la «inversión del sujeto pasivo».

Inversión del sujeto pasivo que supone, por mandato de la Ley (art. 84.Uno.2 Ley IVA) y por razones de eficacia en la gestión del IVA, que el destinatario de la operación se convierta en el sujeto pasivo del IVA, debiendo por ello emitir una factura (autofactura) con el mismo contenido que una factura completa, indicándose expresamente:

- El artículo de la Directiva 2006/112/CE.
- El artículo de la Ley de IVA aplicable.
- Indicación de que el sujeto pasivo del impuesto es el destinatario de la operación (inversión del sujeto pasivo).

Se establece la posibilidad de expedir una única factura (autofactura) recapitulativa mensual en la que se recojan las operaciones realizadas con un mismo proveedor durante un mes natural.

Una última precisión: las autofacturas correspondientes a inversión del sujeto pasivo, incluidos los de carácter mensual, deberán emitirse, en todo caso, antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que termine el periodo de liquidación en que se hayan devengado las operaciones.

4. DOCUMENTOS SUSTITUTIVOS DE LAS FACTURAS: TIQUES

Los tiques constituyen una excepción a la regla general de que los gastos y deducciones deben justificarse mediante factura completa.

Son dos las condiciones que han de cumplirse para poder emitir tiques en lugar de facturas:

1. Que el importe de la operación no exceda de 3.000 euros (IVA incluido).
2. Que se trate de alguna de las operaciones enumeradas en el apartado 1 del artículo 4 del reglamento de facturación.

En cualquiera de las operaciones es factible sustituir tiques por facturas, en cuyo caso, será imprescindible indicar a qué tiques sustituye la factura, pues de lo contrario podrían computarse por duplicado determinado número de operaciones. A esto hay que añadir que no se consideran facturas rectificativas las que se expidan en sustitución de tiques expedidos con anterioridad, si los tiques expedidos en su día cumplían los requisitos exigidos en el reglamento.

El contenido del tique ha de ser el siguiente:

1. Número (correlativo) y, en su caso, serie. Se podrán usar series separadas por razones objetivas y entre otros casos:

   a) Cuando existan varios establecimientos de trabajo.

   b) Cuando se realicen operaciones de distinta naturaleza.

   c) Cuando los tiques se expidan por los destinatarios o por terceros.

   d) Los rectificativos.

   e) Cuando se documenten las operaciones en facturas y tiques.

2. NIF del expedidor.
3. Nombre y apellidos, razón o denominación social completa del expedidor.
4. Tipo impositivo aplicado o la expresión «IVA incluido».
5. Contraprestación total.

En caso de emitir tiques, es necesario conservar los rollos en los que se anoten las operaciones y las matrices de los talonarios de vales.

Por último, añadir que, al igual que sucede con las facturas, es posible también remitir los tiques a través de Internet a sus destinatarios, los cuales, en su caso, procederán a la confección material de los mismos con sus propios medios (impresión remota).

5. OTROS DOCUMENTOS JUSTIFICATIVOS

¿Qué documentos son válidos para justificar las dietas y los gastos de viaje?

Sólo se admiten como documentos justificativos del derecho a la deducción en el IVA y en el IS las facturas completas expedidas a nombre de la sociedad.

Si además no superan los límites establecidos en el artículo 9 del Reglamento del IRPF no estarán sujetos al IRPF como rendimientos del trabajo.

Por tanto, si a pesar de demostrar la realidad de los desplazamientos y el motivo de los mismos la entidad sólo tiene como justificante un documento firmado por el trabajador (liquidación de los gastos), los importes pagados no podrán considerarse gastos de locomoción o de viaje y serán, por tanto, gastos de personal, debiendo tratarse como rendimientos del trabajo personal a efectos de realizar, en su caso, las oportunas retenciones en la parte que exceda del importe que no precisa de justificación de acuerdo con el artículo 9 del Reglamento del IRPF.

Si no se puede demostrar la realidad de los desplazamientos ni el motivo de los mismos, todas las cantidades pagadas, cualquiera que sea el documento acreditativo, se considerarán rendimiento del trabajo personal sujeto a retención, aunque no supere los límites del artículo 9 del Reglamento del IRPF.

¿Y los albaranes? ¿Dan derecho a la deducción en el IVA y en el IS?

Las mercancías remitidas con documentos distintos de la factura, esto es, con:

- Albarán o nota de entrega –documento acreditativo de la entrega–.
- Factura proforma –documento provisional–.

No justifican el derecho a la deducción del IVA ni del gasto, por no tener la consideración de facturas.

6. RECTIFICACIÓN DE FACTURAS. FACTURAS NEGATIVAS

Existe obligación de expedir factura o documento sustitutivo rectificativo en los casos tasados en el artículo 13 del reglamento de facturación, así como cuando se cumpla alguna de las circunstancias previstas en el artículo 80 de la Ley del IVA, en el plazo de cuatro años a partir del momento en que se devengó el IVA o desde la fecha en que se produjeron las circunstancias que motiven la modificación de la base imponible.

Conviene hacer a este respecto algunas precisiones sobre la rectificación de facturas:

- En el caso de rectificación de facturas emitidas con anterioridad al cambio de tipo de gravamen de IVA, la factura rectificativa se hará con el tipo de gravamen anterior a la modificación. [Véase Consulta DGT n.º V0644/2 010, de 08 de abril de 2010 (NFC037799).]

EJEMPLO 10:

La sociedad «X» emitió en mayo de 2010 una factura con una base imponible de 20.000 euros y una cuota de IVA de 3.200 euros (16%). En el mes de julio rectifica la factura como consecuencia de una devolución por importe de 4.000 euros.

Solución:

La sociedad «X» deberá hacer la siguiente factura rectificativa:

Devolución	4.000
IVA 16%	640
Total factura	**4.640**

EJEMPLO 11:

¿Y si la rectificación se lleva a cabo porque, por errores materiales, se facturaron incorrectamente determinados trabajos?

Solución:

La misma factura rectificativa.

Si la rectificación de facturas se realiza como consecuencia de un descuento por volumen de ventas (*rappel*) de todo el ejercicio en que ha habido operaciones a varios tipos de gravamen, la factura tendrá en cuenta el volumen de operaciones a cada uno de los distintos tipos. [Véase Consulta DGT n.º V0644/2010, de 08 de abril de 2010 (NFC037799).]

7. CONSERVACIÓN. PRESCRIPCIÓN. EXHIBICIÓN

Tanto el emisor como el receptor de las facturas están obligados a conservar durante el plazo previsto en la Ley General Tributaria (LGT):

- Las facturas y documentos sustitutivos recibidos.
- Las copias de las facturas y documentos sustitutivos expedidos.

- Las facturas expedidas por inversión del sujeto pasivo, adquisiciones intracomunitarias de bienes y operaciones en recargo de equivalencia y entregas de oro de inversión, así como sus justificantes contables.
- Los recibos del régimen especial de agricultura, ganadería y pesca.
- Los documentos acreditativos del pago del IVA a la importación.

No obstante, la obligación de conservación se podrá cumplir materialmente por un tercero que actúe en nombre y por cuenta del empresario o profesional que será siempre el responsable.

Plazo de conservación. Con carácter general, durante el plazo de prescripción del impuesto (cuatro años). Sin embargo, no hay que olvidar que los distintos impuestos tienen fechas diferentes para el inicio del cómputo del plazo de prescripción.

EJEMPLO 12:

Sea una factura emitida el 8 de abril de 2009. La fecha de prescripción será:

	Fecha de emisión	Fecha de declaración	Fecha de prescripción
IVA	08-04-09	20-07-09	20-07-13
IS	08-04-09	25-07-10	25-07-14

Además, en el IVA existen normas especiales, esto es, las facturas que se refieran a bienes de inversión deben conservarse durante el periodo de regularización fijado por la Ley del IVA (cuatro años para bienes muebles y nueve años para bienes inmuebles) y los cuatro años siguientes.

Por su parte, en el IS se establece como plazo para la compensación de las bases imponibles de ejercicios anteriores el de 15 años, periodo durante el cual el contribuyente ha de conservar y poner a disposición de la Inspección:

- Facturas.
- Libros de contabilidad.
- Declaraciones-liquidaciones.

EJEMPLO 13:

La sociedad «X» tiene en el ejercicio 20X1 una base imponible negativa de 400.000 euros, que compensa dentro del plazo máximo fijado por el TRLIS en la declaración-liquidación de 20X16.

La declaración del IS de 20X16 se presenta hasta el 25 de julio de 20X17 y se puede comprobar dentro de los cuatro ejercicios siguientes, es decir, hasta el 25 de julio de 20X21.

Exhibición. Asimismo, existe la obligación de poner a disposición de la Inspección tanto su contabilidad principal y auxiliar, como las facturas y demás justificantes concernientes a la actividad empresarial o profesional.

8. RÉGIMEN SANCIONADOR DEL DEBER DE FACTURACIÓN

Es infracción tributaria el incumplimiento, entre otras, de las obligaciones de:

- Expedición.
- Remisión.
- Rectificación.
- Conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos.

Como establece el artículo 201 de la LGT, la infracción se califica como grave o muy grave.

a) **Grave.**

1. Cuando se incumplan los requisitos exigidos por la normativa reguladora de la obligación de facturación, salvo lo dispuesto en el punto 2 y letra b) expuestos a continuación.

   La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 1 por 100 del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción.

2. Cuando el incumplimiento consista en la falta de expedición o en la falta de conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos.

   La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 2 por 100 del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción. Cuando no se conozca el importe de

las operaciones a que se refiere la infracción, la sanción será de 300 euros por cada operación respecto de la que no se haya expedido o conservado la correspondiente factura o tique.

b) **Muy grave.**

Constituye el presupuesto de hecho la expedición de facturas o documentos sustitutivos (tiques) con datos falsos o falseados.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 75 por 100 del importe conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción.

Todas las sanciones anteriores se graduarán incrementado la cuantía resultante en un 100 por 100 si se produce el *incumplimiento sustancial* de las operaciones anteriores conforme a lo dispuesto en la letra c) del apartado 1 del artículo 187 de la LGT, en el cual se establece que se producirá esta circunstancia cuando el incumplimiento afecte a más del 20 por 100 del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación en relación con el tributo u obligación tributaria y periodo objeto de la comprobación o investigación o cuando, como consecuencia de dicho incumplimiento, la Administración Tributaria no pueda conocer el importe de las operaciones sujetas al deber de facturación.

EJEMPLO 14:

El restaurante «MAC» ha sido citado para una comprobación general de su situación tributaria del último ejercicio no prescrito. El volumen de facturación ha sido de 2.000.000 de euros.

Preguntado en la primera visita por el inspector acerca de la conservación de las copias de los tiques, el contribuyente ha manifestado que no guarda copia de ninguno de ellos.

Determinar la sanción aplicable.

Solución:

El incumplimiento en la falta de conservación de las facturas constituye una infracción grave que se sanciona con multa pecuniaria proporcional del 2 por 100 del conjunto de operaciones (2.000.000 de euros).

Como en este caso, además, no se ha conservado ninguna factura, se ha producido un incumplimiento sustancial de la obligación de facturación (afecta a más del 20% del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación), en cuyo caso se incrementará la cuantía de la sanción en el 100 por 100.

Es decir, la sanción resultante es el 4 por 100 de 2.000.000 = 80.000 euros por el último ejercicio.

Existen, además, una serie de infracciones y sanciones específicas de la Ley del IVA en relación con el deber de facturación de empresarios y profesionales:

a) Adquisición de bienes por parte de sujetos pasivos acogidos al régimen especial del recargo de equivalencia sin que en las correspondientes facturas figure expresamente consignado el recargo de equivalencia, salvo los casos en que el adquirente hubiera dado cuenta de ello a la Administración en la forma que se determine reglamentariamente (art. 170.Dos.1 Ley del IVA).

   La sanción aplicable será el 50% del recargo de equivalencia que debió repercutirse con un mínimo de 30 euros por cada adquisición o importación sin recargo de equivalencia (art. 171.Uno.1 Ley del IVA).

b) Repercusión improcedente en factura, por personas que no sean sujetos pasivos del IVA, de cuotas impositivas que no hayan sido ingresadas (art. 170.Dos.3 Ley del IVA).

   La sanción aplicable será del 100 por 100 de las cuotas indebidamente repercutidas con un mínimo de 300 euros por cada factura o documento en que se produzca la infracción (art. 171.Uno.3 Ley del IVA). Además, el destinatario no podrá deducirse el IVA (art. 94.3 Ley del IVA).

NUEVAS NORMAS DE CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS (I)

Introducción. Sujetos de la consolidación. Obligación de consolidar. Métodos de consolidación y procedimientos de puesta en equivalencia

Javier Gónzalez Sainza
Profesor del CEF

Extracto:

El presente capítulo es introductorio y definitorio de muchos conceptos que se emplearán y abordarán con mayor profusión en posteriores entregas. Comenzamos el mismo explicando de forma sucinta el concepto de la consolidación, el porqué, el sentido económico o finalidad de la consolidación de estados financieros de un grupo de sociedades de cara a posibles usuarios de la información, dejando para capítulos posteriores la profundización en la propia técnica de la consolidación. Sin embargo, por básico que parezca, el trabajo realizado en este capítulo incide de forma relevante en los posteriores, dado que se están presentando las definiciones conceptuales básicas de la consolidación conforme a la normativa para la formulación de estados financieros consolidados establecida en el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, y por ello su relevancia no ha de resultar menoscabada. Siguiendo con el desarrollo del capítulo, posteriormente, explicitaremos una serie de definiciones respecto a los sujetos que intervienen en el proceso de la consolidación de estados financieros, concretaremos cuándo existe obligación de consolidar y por parte de quién existe dicha obligación, para finalmente terminar este capítulo con una definición que sirve de acercamiento a los métodos de consolidación y en el procedimiento de puesta en equivalencia.

Palabras clave: consolidación de cuentas anuales, grupo de sociedades, obligación de consolidar, sociedad dominante, sociedad dependiente, control, entidad adquirida, entidad adquirente, derechos de voto, entidad, negocio, sociedad multigrupo, sociedad asociada, conjunto consolidable, perímetro de consolidación, método de integración global, método de integración proporcional, procedimiento de puesta en equivalencia y grupo enajenable de elementos patrimoniales mantenidos para la venta.

Fecha de entrada: 02-11-2010 / Fecha de aceptación: 15-11-2010

NEW PROCEDURE OF CONSOLIDATION OF FINANCIAL STATEMENTS (I)

Introduction. Consolidating entities. Consolidation requirements. Consolidation methods and equity method

JAVIER GÓNZALEZ SAINZA
Profesor del CEF

Abstract:

THIS chapter is an introduction to the main concepts that will be employed (and in-depth analysed) in following chapters. We start by providing a brief explanation of the concept of consolidation and the purpose of presenting consolidated financial statements for different information users. Basic though it may seem the aforementioned, this chapter is relevant enough so as to be taken into consideration, given that we present concepts according to recently adopted guidelines for the preparation of consolidated financial statements in Spanish regulation. Continuing the description of the chapter, we present definitions of different entities taking part in the consolidation process such as parent entity, subsidiary entity, joint venture or associate entity. Then we establish which entity is required to present consolidated financial statements to, finally, end the chapter by approaching to consolidation methods (full and proportionate) and the equity method. The development of the chapter is accompanied by explanatory examples.

Keywords: consolidation of financial statements, group of entities, consolidation requirements, parent entity, subsidiary, control, significant influence, acquiree entity, acquirer entity, voting rights, entity, business, jointly controlled entity, associate entity, consolidation procedures, equity method, proportionate consolidation, full consolidation and scope of consolidation.

RCyT. CEF, núm. 333, págs. 175-208
Fecha de entrada: 02-11-2010 / Fecha de aceptación: 15-11-2010

Sumario

1. Introducción.

   1.1. Concepto de consolidación.
   1.2. Justificación y finalidad de la consolidación.

2. Sujetos de la consolidación.

   2.1. Grupo de sociedades.
   2.2. Sociedad dominante.
   2.3. Sociedades dependientes o dominadas.
   2.4. Negocio.
   2.5. Derechos de voto y su cómputo.
   2.6. Sociedades multigrupo.
   2.7. Sociedades asociadas.

3. Obligación de consolidar.

   3.1. Obligación de consolidar.
   3.2. Dispensa de la obligación de consolidar.

4. Métodos de consolidación y procedimiento de puesta en equivalencia.

Bibliografía.

NOTA: Ante la reciente aprobación del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las NFCAC, el CEF publicará una serie de artículos, de los que el presente es el primero, sobre los cambios producidos por estas normas.

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Concepto de consolidación

Podemos definir la consolidación como la técnica tendente a obtener las cuentas anuales de un grupo (una sociedad dominante y una o varias sociedades dependientes) como si de una unidad económica única se tratara sin atender a las diferentes personalidades jurídicas independientes que puedan existir en el mismo. Es decir, partiendo de la base de que cada sociedad dominante o dependiente tiene su personalidad jurídica individual y ha de presentar en el correspondiente Registro Mercantil sus cuentas anuales individuales, con la consolidación pretendemos presentar las cuentas del grupo como una unidad económica única frente a terceros ajenos al grupo, eliminando o suprimiendo lo que es mutuo, interno, recíproco, lo que es común entre las sociedades del grupo, o dicho de otro modo, eliminando lo que no tiene relevancia o no presenta relación con terceros ajenos al grupo.

1.2. Justificación y finalidad de la consolidación

Cuando un conjunto de empresas forman una unidad supraempresarial, es decir, cada empresa o unidad tiene su propia personalidad jurídica, pero existe un control ejercido (o que podría ejercer) de una sobre las demás, y ella es quien directa o indirectamente toma las decisiones sobre éstas, los estados financieros de cada sociedad individual pierden significación. Esto ocurre porque las cuentas de cada unidad jurídica por separado no dan la imagen completa de las actividades de la misma, e incluso omiten informaciones relevantes tales como créditos y débitos recíprocos, consecuencia de operaciones comerciales o financieras (a precios de mercado, subvencionados o inflados) y consecuentemente puede haber resultados individuales recíprocos que no son reales o de mercado y que de hecho pueden significar transferencias de resultados de una sociedad a otra; o bien, por el simple hecho de que al tomar una sociedad las decisiones de las demás, son los estados financieros del grupo en su conjunto quienes nos dan la mejor información patrimonial y económica así como de la situación financiera única que se esconde tras la pluralidad jurídica que forma el grupo.

Esto nos lleva a la necesidad de formular cuentas anuales consolidadas (balance consolidado, cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, estado de cambios de patrimonio neto consolidado así como estado de flujos de efectivo consolidado y la memoria consolidada) del grupo de sociedades para sintetizar en una visión única y global de la situación patrimonial, económica y financiera correspondiente a diversos balances de situación, cuentas de pérdidas y ganancias y resto de estados financieros de diferentes empresas que están entre sí interrelacionadas y constituyen un grupo empresarial.

Fecha de entrada: 02-11-2010 / Fecha de aceptación: 15-11-2010

La finalidad de presentar estados financieros consolidados es la de mostrar los resultados del ejercicio así como la situación patrimonial, económica y financiera de una sociedad y sus dependientes, como si el grupo fuese una sola sociedad, como si todas las sociedades que lo constituyen se hubieran fusionado en una única entidad o como si todas las sociedades fuesen una sola empresa con una o varias sucursales.

2. SUJETOS DE LA CONSOLIDACIÓN

2.1. Grupo de sociedades

Comenzamos este apartado realizando una breve referencia a la existencia de la obligación de consolidar como punto de partida para analizar toda una serie de definiciones conceptuales en los siguientes apartados.

El punto 1 del artículo 6 del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas (NOFCAC) para los ejercicios comenzados a partir del 1 de enero de 2010 establece que «toda **sociedad dominante** de un **grupo de sociedades** estará **obligada** a **formular las cuentas anuales consolidadas**...».

Es por ello que, si bien ahondaremos posteriormente en el análisis del artículo 6 de las NOFCAC, por el momento nos centramos en la definición del concepto de grupo de sociedades, para proseguir en los siguientes apartados con los conceptos de sociedad dominante y dependiente.

El artículo 1 del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las NOFCAC para los ejercicios comenzados a partir del 1 de enero de 2010 delimita el concepto de grupo de sociedades al establecer que «el **grupo de sociedades**, a los únicos efectos de la consolidación de cuentas, está **formado** por la **sociedad dominante** y **todas las sociedades dependientes**». Por lo tanto el grupo de sociedades a los efectos de la consolidación se encuentra formado por la sociedad dominante y sus dependientes.

2.2. Sociedad dominante

2.2.1. Definición de sociedad dominante

En su apartado 2 el artículo 1 del Real Decreto 1159/2010 define la **sociedad dominante** como «**aquella** que **ejerce o puede ejercer, directa o indirectamente, el control sobre otra u otras**, que se calificarán como dependientes o dominadas, cualquiera que sea su forma jurídica y con independencia de su domicilio social», y por lo tanto **existirá grupo cuando una sociedad, denominada dominante, «ejerza o pueda ejercer, directa o indirectamente, el control de otra u otras, denominadas dependientes»**.

Fecha de entrada: 02-11-2010 / Fecha de aceptación: 15-11-2010

2.2.2. Definición de control

El apartado 3 del artículo primero del Real Decreto de Consolidación 1159/2010 nos proporciona una definición de lo que se entiende por **control**, al establecer dicho concepto como «el **poder de dirigir las políticas financiera y de explotación de una entidad con la finalidad de obtener beneficios económicos de sus actividades**».

Por un lado, se hace referencia a la **capacidad de dirigir ambos tipos de políticas**, tanto la financiera como la de explotación, y dado que bajo determinados modelos de negocio, no es posible dirigir ambos tipos de políticas, no se podrá considerar la existencia de control y tampoco la de grupo. Así por ejemplo, puede ocurrir que se tenga el poder para dirigir las políticas financieras, y sin embargo, que las de explotación, por aportar *know how* otra sociedad, se encuentren claramente preestablecidas en un marco de referencia por otra sociedad.

Por otro, hemos de centrarnos en la importancia de **diferenciar** entre **gestión** y **poder para dirigir las políticas de explotación y financieras**, esto es, **control**. Piense el lector por ejemplo, en determinadas sociedades cuyas políticas tanto financieras como de explotación se encuentran asesoradas, porque a eso se restringe el mandato proporcionado, por parte de una sociedad especializada en la gestión de este tipo de sociedades. La gestión estará siendo realizada por la sociedad gestora especializada, las políticas serán propuestas por la misma, pero, al encontrarse explicitado el poder de dirección (ostentado por los dueños), siempre tendrán que ser aprobadas por quien tenga poder para ello (distinta de la persona que la gestiona), dado que el mandato, limitado al asesoramiento, restringe el ejercicio del poder de decisión a la sociedad especializada en la gestión. (v. gr. si «MANGO» posee una sociedad de capital cuya cartera asesorada está gestionada por una sociedad gestora de SICAVS, la sociedad gestora, podrá asesorar a «MANGO» en las decisiones a adoptar, pero nunca tomar decisiones por ella, con lo que la gestora no ostentaría el control sobre la misma).

Para finalizar el análisis realizado al concepto de control, cabe mencionar de forma genérica la relevancia a la referencia realizada en su definición a la **finalidad** de **obtener beneficios económicos de sus actividades.**

2.2.3. Presunciones de control

Sigue el apartado 1 del artículo 2 del Real Decreto 1159/2010, con las **presunciones de control**, acordes con la Ley 16/2007, por la que se modificó el Código de Comercio. El mismo en su artículo 42.1 establece la presunción de control cuando, en particular, una sociedad, calificada como dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se calificará como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones:

«a) Posea la mayoría de los derechos de voto.

b) Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.

Fecha de entrada: 02-11-2010 / Fecha de aceptación: 15-11-2010

c) Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto.

d) Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. En particular, se presumirá esta circunstancia cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta. Este supuesto no dará lugar a la consolidación si la sociedad cuyos administradores han sido nombrados, está vinculada a otra en alguno de los casos previstos en las dos primeras letras de este apartado.»

Al establecer la presunción de control en estas situaciones, también parece estarse dando una mayor relevancia a los dos primeros casos respecto al cuarto en relación con la situación particular, al establecer el propio apartado d) que el mismo no dará lugar a la consolidación en caso de que:

1. la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada que desempeñan su cargo en la fecha de formulación de cuentas anuales consolidadas así como en los dos ejercicios inmediatamente anteriores se hubieran designado con los votos de la sociedad que evalúa la existencia de control, siendo comunes la mayoría de los administradores de la sociedad cuyo control se evalúa a los miembros del órgano de administración o alta dirección de la sociedad dominante o sus dominadas, y sin embargo,

2. la sociedad dominada cuyos administradores han sido nombrados por la sociedad que está evaluando la existencia de control, se encuentre vinculada a otra en los casos a) y b), esto es, que la otra sociedad a la que la evaluada se encuentra vinculada, posea la mayoría de los derechos de voto o bien que posea la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.

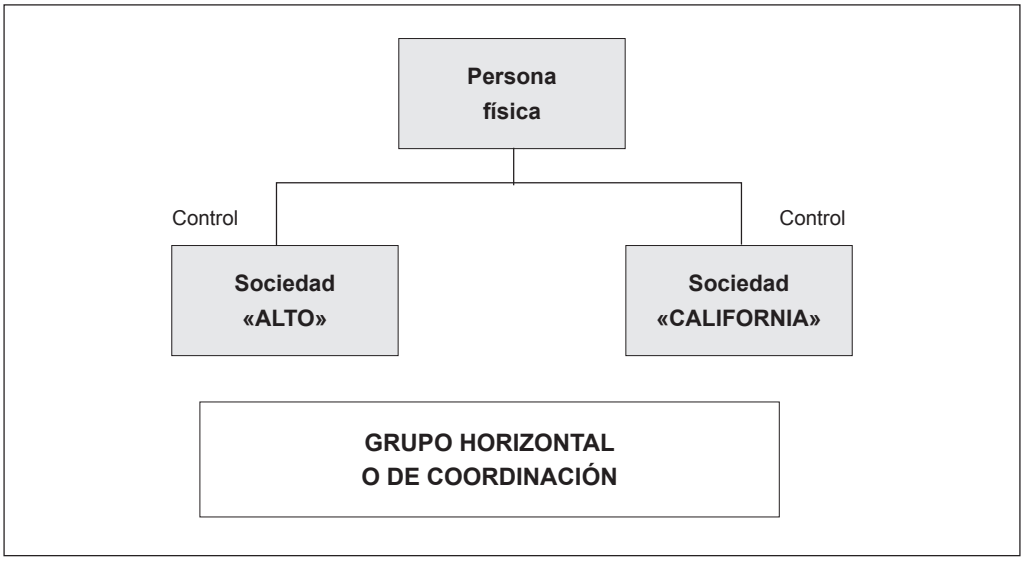
Ejemplo 1:

Una sociedad «Y» posee 11 miembros en su órgano de administración. La sociedad «X» ha nombrado durante el presente ejercicio que se pretende consolidar así como en los dos inmediatamente anteriores a 7 de los miembros del órgano de administración de «Y». De los 7, a su vez 3 son miembros de la alta dirección de «X», 2 son miembros del órgano de administración de «X» y otros 2 son miembros del órgano de administración de la sociedad «Z», sociedad dominada por «X». Sin embargo, la sociedad «Y» se encuentra vinculada a «W», sociedad que posee la mayoría de los derechos de voto sobre «Y» así como capacidad para designar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración de «Y» en la fecha de evaluación de existencia de control. En este caso, la sociedad «X» no posee el control sobre «Y», y sí más bien la sociedad «W».

Fecha de entrada: 02-11-2010 / Fecha de aceptación: 15-11-2010

Con esta redacción del artículo 2 de las NOFCAC, tanto el artículo 42.1 del Código de Comercio como el artículo 2 de las Normas de Consolidación aprobadas en el Real Decreto 1159/2010 son coincidentes.

El **concepto de grupo** anteriormente extendido en la norma española al ámbito de la unidad de decisión se constriñe en la actualidad al formado por una dominante y sus dependientes (grupo de subordinación), tras la modificación normativa ya vigente desde la publicación de la Nota del ICAC (BOICAC 75), no dando cabida en la obligación de consolidar a los grupos horizontales o de coordinación (unidad de decisión sin existencia de grupo contable a los efectos de la consolidación), dado que en dichos casos no existe sociedad dominante y dependiente, y por tanto no existe grupo (vertical o de subordinación) de sociedades a los exclusivos efectos de la consolidación de cuentas anuales tal y como requiere el artículo 6 del Real Decreto 1159/2010.



En un grupo horizontal o de coordinación no hay sociedad dominante alguna, normalmente porque el control corresponde a una o varias personas físicas o jurídicas, no obligadas a consolidar (no son dominantes), y siendo varias, que actúan en concierto o porque se hallan bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias. La existencia de este tipo de estructuras se hace constar en memoria, como a continuación indicamos.

Sin embargo y a pesar de no estar obligados a consolidarse los grupos horizontales o de coordinación, cabe hacer mención a la reintroducción de información realizada en las NOFCAC en relación con los grupos horizontales para la presentación de los estados financieros consolidados, en la que la hipótesis de partida es la existencia de dos sociedades que no forman parte de un grupo de consolidación previo, pero que se encuentran bajo control común [art. 83, partes vinculadas en su apartado 2 d)].

RCyT. CEF, núm. 333, págs. 175-208
Fecha de entrada: 02-11-2010 / Fecha de aceptación: 15-11-2010

En concreto, el artículo 83 del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, ha recuperado el concepto de unidad de decisión sin la existencia de un grupo de subordinación (dominante que controla a dependiente). Por ejemplo, con la existencia de grupos horizontales o de coordinación, al menos a los efectos de presentar las cuentas anuales de una empresa o sociedad, así como a las demás referencias a entidades del grupo, y no de la obligación de consolidar.

2.2.4. Casos adicionales en los que hay control

El apartado 2 del artículo 2 del Real Decreto 1159/2010 establece una **serie de situaciones adicionales** en las que se **presume** la **existencia de control** por parte de una sociedad aun cuando: a) **ésta posea la mitad o menos de los derechos de voto** (por ejemplo que la sociedad represente a la mayoría de las participaciones minoritarias con voto en la sociedad sobre la que se evalúa la existencia del control si actúan de forma organizada sin que otro grupo de propietarios tenga una participación de voto significativa), incluso cuando b) **apenas posea o no posea participación alguna en el capital de otras sociedades o empresas**, o cuando c) **no se haya explicitado el poder de dirección**, como en el caso de las denominadas entidades de propósito especial (entidades, mercantiles o no, creadas para alcanzar un objetivo concreto y perfectamente definido de antemano, de modo que actúan, en esencia, como una extensión de las actividades del grupo, y que en consecuencia son sociedades dependientes que forman parte del grupo).

En estos casos, y como posteriormente reproducimos de la norma, las cuestiones que el lector debiera plantearse de cara a evaluar la existencia de control o no serían fundamentalmente, y entre otros elementos, las siguientes:

a) El grado de participación del grupo en los riesgos y beneficios de la entidad.

b) El poder para participar en las decisiones respecto a las políticas de explotación y financieras de la entidad.

«Al valorar si dichas entidades forman parte del grupo se tomarán en consideración, entre otros elementos, la **participación del grupo en los riesgos y beneficios de la entidad**, así como su **capacidad para participar en las decisiones de explotación y financieras de la misma**.

Las siguientes circunstancias, entre otras, podrían determinar la existencia de control:

a) Las **actividades** de la entidad se dirigen **en nombre** y **de acuerdo con las necesidades de la sociedad**, de forma tal que **ésta obtiene beneficios u otras ventajas de las operaciones de aquélla.**

b) La **sociedad tiene** un **poder de decisión** en la entidad, o se han **predefinido sus actuaciones** de tal manera que **le permite obtener la mayoría de los beneficios u otras ventajas de las actividades de la entidad**.

Fecha de entrada: 02-11-2010 / Fecha de aceptación: 15-11-2010

c) La **sociedad tiene** el **derecho a obtener la mayoría de los beneficios de la entidad** y, por lo tanto, está **expuesta a la mayor parte de los riesgos derivados de sus actividades**.

d) La **sociedad**, con **el fin de disfrutar de los beneficios económicos de las actividades de la entidad**, **retiene para sí, de forma sustancial, la mayor parte de los riesgos residuales o de propiedad relacionados con la misma o con sus activos**.

Si una vez analizadas las citadas circunstancias **existen dudas** sobre la existencia del control sobre este tipo de entidades, **éstas deberán ser incluidas en las cuentas anuales consolidadas**.»

EJEMPLO 2:

Una determinada línea aérea vende varias aeronaves que tenía previamente en propiedad a una entidad de propósito especial cuya creación ha sido «patrocinada» por la propia aerolínea.

Dicha entidad de propósito especial tiene predeterminada su forma de actuación, que quedó perfectamente definida por la aerolínea cedente de las aeronaves.

Las aeronaves objeto de venta son alquiladas (sin opción de compra) a través de la entidad de propósito específico por otra compañía aérea de reciente creación, filial al 100 por 100 de la vendedora de las aeronaves, para cubrir rutas de corto radio de alcance, a cambio del pago periódico de una suma de flujos de efectivo a la entidad de propósito especial.

Las aeronaves vendidas y que figuran en el activo de la entidad de propósito específico presentan un valor de garantía mínimo durante los siguientes 15 años (para cada año el valor mínimo garantizado se encuentra preestablecido). La sociedad garante de dicho valor mínimo es una segunda filial del grupo de la aerolínea vendedora de las aeronaves diferente a la línea aérea regional.

La entidad de propósito especial se ha diseñado de tal forma que en su estructura de financiación gran parte de los participantes en su patrimonio neto son inversores japoneses ajenos a la aerolínea, si bien el 1 por 100 de todo el patrimonio neto de la entidad de propósito específico es atribuible a la compañía aérea. De todas formas, el patrimonio neto sólo supone un 20 por 100 del precio pagado en la venta a la aerolínea en concepto de venta de las aeronaves. De igual forma, el 80 por 100 del resto de la financiación respecto al precio de la venta es financiado vía préstamo sindicado por entidades financieras ajenas al grupo de la aerolínea.

Los participantes en el patrimonio neto reciben, sustancial y principalmente, beneficios equivalentes al rendimiento que obtendría un prestamista. En cualquier caso, la sociedad vendedora de las aeronaves a la entidad de propósito especial se compromete a asumir los posibles riesgos derivados del impago por parte del arrendamiento a la que se encuentra obligada la aerolínea regional arrendataria filial del grupo. De igual

…/…

RCyT. CEF, núm. 333, págs. 175-208
Fecha de entrada: 02-11-2010 / Fecha de aceptación: 15-11-2010

.../...

forma, en caso de incumplimiento en el pago de las obligaciones financieras por parte de la entidad de propósito específico respecto del préstamo sindicado, debiera hacer frente al cumplimiento del mismo íntegramente, por lo que está asumiendo la mayor parte de los riesgos inherentes a la propiedad de los activos así como a los atribuibles a la propia entidad de propósito especial, más de lo que están realizando el resto de participantes en el patrimonio neto en la entidad de propósito especial.

Como resultado de este tipo de garantías, la entidad retiene para sí los riesgos inherentes a la propiedad, y los otros inversores son, sustancialmente, sólo una especie de prestamistas, puesto que su grado de exposición a las pérdidas (riesgos) y ganancias (beneficios) ha quedado limitada.

2.3. Sociedades dependientes o dominadas

La sociedad dependiente o dominada es **aquella** sobre la que **la sociedad dominante ejerce o puede ejercer el control** conforme a lo establecido previamente en el artículo 2 del Real Decreto 1159/2010 de forma directa o indirecta, cualquiera que sea su forma jurídica y con independencia de su domicilio social. Así lo expresa el artículo 1 punto 2 del Real Decreto 1159/2010:

«2. Sociedad dominante es aquella que ejerza o pueda ejercer, directa o indirectamente, el control sobre otra u otras, que se calificarán como dependientes o dominadas, cualquiera que sea su forma jurídica y con independencia de su domicilio social.»

Ejemplo 3:

La sociedad «CEMENTIRA», dedicada a la producción de cemento gris, constituye la Fundación «GREYtoGREEN», que tiene como fin fundacional el reestablecimiento del entorno medioambiental de la zona en la que opera como objetivo de responsabilidad social corporativa dado el deterioro que causa en su entorno directo. El patronato de «GREYtoGREEN» se encuentra constituido por tres patronos, todos ellos designados íntegramente por «CEMENTIRA» conforme a lo establecido en el acuerdo de constitución y en los estatutos de «GREYtoGREEN». Dicha fundación contrata a sociedades del grupo «CEMENTIRA» para restaurar la fachada de las oficinas centrales de «CEMENTIRA» que se encuentran anejas al centro de extracción y cubiertas de polvo y mugre. De igual forma, contrata una campaña de publicidad a nivel nacional a la que destina el triple que el coste de la acción de mejora medioambiental realizada (reforestación del monte que ha horadado) en aras de publicitar la misma, contando para todo ello con el visto bueno del protectorado en cumplimiento del fin social.

…/…

Fecha de entrada: 02-11-2010 / Fecha de aceptación: 15-11-2010

.../...

Con independencia de la forma jurídica de «GREYtoGREEN», los miembros del patronato han sido designados por la sociedad «CEMENTIRA» con lo que la fundación se podría considerar una sociedad dependiente de «CEMENTIRA» dado que se encontrarán sometidos a la voluntad de la misma. De igual forma se puede llegar a justificar que se trata de un negocio porque la mayoría de las actividades llevadas a cabo por «GREYtoGREEN» generan beneficios en «CEMENTIRA».

2.4. Negocio [1]

A lo largo del desarrollo del método de adquisición (segunda entrega y art. 22 y ss. del RD 1159/2010) se hará referencia en todo momento al ejercicio de control como «poder para dirigir las políticas financieras y de explotación sobre una **entidad** con la finalidad de obtener beneficios derivados de sus actividades».

La siguiente pregunta que un lector mínimamente interesado en la materia se debiera plantear, entre otras, consiste en la de a qué se está refiriendo la norma en todo momento con «entidad», y en particular, entidad sobre la que se ejerce o puede ejercer el «control».

Según el apartado de definiciones establecido en el Apéndice A de la NIIF-UE 3 (Revisada), la «entidad adquirida o adquirida» es «el negocio o negocios cuyo control obtiene la adquirente en una combinación de negocios». Por lo que podemos asimilar **entidad adquirida** al **conjunto de negocios englobados en la misma cuyo control es objeto de adquisición**.

Aun así establecemos otro término definido en el apartado 1. *Ámbito y Normas de Aplicación* de la Norma de Registro y Valoración 19.ª *Combinaciones de negocios* establecida en el Plan General de Contabilidad (RD 1514/2007) tras la modificación introducida por el Real Decreto 1159/2010. A saber: negocio.

Un **negocio** es un ***conjunto integrado de actividades y activos susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de proporcionar un rendimiento*** *[en el caso de la NIIF-UE 3 (Revisada) una rentabilidad en forma de dividendos]****, menores costes u otros beneficios económicos directamente a los inversores u otros propietarios, miembros o partícipes.***

[1] Definiciones incluidas en el Apéndice A «Definiciones de términos» referente a Combinaciones de Negocios de la Norma Internacional de Información Financiera Europea 3 (Revisada) NIIF-UE 3 (Revisada 2008), publicada por el Reglamento 495/2009 (CE), de la Comisión. De igual forma, se ha empleado la guía de aplicación en sus párrafos B7 a B12 de la NIIF-UE 3 (Revisada) para tratar de clarificar el concepto de negocio. Posteriormente en el libro, se profundizará en el método de adquisición.

Fecha de entrada: 02-11-2010 / Fecha de aceptación: 15-11-2010

Tratando de ahondar y clarificar con mayor profusión en el concepto de negocio definido previamente, seguimos la Guía de Aplicación de la NIIF-UE 3 (Revisada) en sus párrafos B7 a B12:

En su párrafo B7, la Guía de Aplicación de la NIIF-UE 3 (Revisada) establece lo siguiente:

«Un negocio consiste en insumos y procesos aplicados a los mismos que tienen la capacidad de crear productos.

Aunque los negocios generalmente tienen productos, éstos no se requieren para que un conjunto integrado cumpla las condiciones para ser considerado como un negocio. Los tres elementos de un negocio se definen de la forma siguiente:

a) **Insumo**: cualquier recurso económico que elabora, o tiene la capacidad de elaborar, productos si se le aplica uno o más procesos. Algunos ejemplos incluyen activos no corrientes (incluyendo activos intangibles o derechos a utilizar activos no corrientes), propiedad intelectual, la capacidad de acceder a materiales o derechos necesarios y empleados.

b) **Proceso**: cualquier sistema, norma, protocolo, convención o regla que si se aplica a un insumo o insumos elabora o tiene la capacidad de elaborar productos. Algunos ejemplos incluyen procesos de gestión estratégicos, procesos operativos y procesos de gestión de recursos. Estos procesos habitualmente están documentados, pero una plantilla de trabajadores organizada que tenga la necesaria formación y experiencia en la aplicación de reglas y convenciones puede proporcionar los procesos necesarios susceptibles de aplicarse a los insumos para elaborar productos. (Contabilidad, facturación, nóminas y otros sistemas administrativos habitualmente no son procesos utilizados para elaborar productos.)

c) **Producto**: el resultado de insumos y procesos aplicados a éstos que proporcionan o tienen la capacidad de proporcionar una rentabilidad en forma de dividendos, menores costes u otros beneficios económicos directamente a los inversores u otros propietarios, miembros o partícipes.»

EJEMPLO 4:

La sociedad Puertas de Villacañas, SA («PUERVISA»), sociedad dedicada a la fabricación de puertas acorazadas en viviendas de lujo, posee, sin ánimo exhaustivo, la maquinaria, los terrenos, la nave industrial y una patente sobre el proceso productivo que le permiten fabricar bajo pedido las puertas acorazadas en un periodo de maduración bastante inferior al de la competencia, lo que da una rentabilidad a sus accionistas del 20 por 100 sobre el patrimonio neto.

En este caso los insumos, sin tener carácter exhaustivo, serían los recursos económicos empleados en el proceso productivo, entre ellos la maquinaria, terrenos, nave industrial,

…/…

Fecha de entrada: 02-11-2010 / Fecha de aceptación: 15-11-2010

.../...

la patente sobre el proceso productivo (porque por ejemplo le dé derecho a aplicar el mismo en exclusiva a nivel mundial). Por su lado, el proceso sería la forma de organizar y gestionar los recursos y tareas. La sociedad para ser proveedor oficial de grandes constructoras de viviendas de lujo tiene la ISO 9000 así como la propiedad industrial sobre el proceso productivo lo que le obliga a tener documentados todos los procedimientos aplicados a lo largo de todo su proceso productivo. Finalmente, tras aplicar a los insumos los procesos, su resultado, los productos, terminarían siendo las puertas acorazadas, puertas que dejan un margen unitario a los accionistas de la fábrica una rentabilidad anual del 20 por 100 sobre el patrimonio neto.

En su párrafo B8, por su parte, la Guía de Aplicación de la NIIF-UE 3 (Revisada) diferencia entre todos los insumos y procesos empleados por el vendedor para elaborar productos y los insumos y procesos necesarios para continuar elaborando dichos productos:

«Ser capaz de dirigir y gestionar, a los efectos definidos, un conjunto integrado de actividades y activos requiere dos elementos esenciales-insumos y procesos aplicados a aquéllos, que juntos se utilizan o utilizarán en la elaboración de productos. Sin embargo, un negocio no necesita incluir todos los insumos y procesos que el vendedor utiliza en la explotación de dicho negocio si los participantes en el mercado tienen la capacidad de adquirir el negocio y continuar elaborando productos, por ejemplo mediante la integración del negocio con sus propios insumos y procesos.»

EJEMPLO 5:

Poseemos una fábrica de productos lácteos, así como una marca para dichos productos lácteos bajo la que comercializarlos. En mercado podrían comprar la fábrica y continuar produciendo productos lácteos bajo marca blanca o sin marca (genéricos).

Respecto al párrafo B9 de la Guía de Aplicación de la NIIF-UE 3 (Revisada) analiza los diferentes procesos e insumos empleados así como los diferentes productos obtenidos por aplicación de los anteriores en función del ciclo de vida del negocio. De igual forma establece que no son necesarios pasivos para un negocio:

«La naturaleza de los elementos de un negocio varía según el sector industrial y según la estructura operativa (actividades) de una entidad, incluyendo la fase de desarrollo de la entidad. Los negocios ya establecidos a menudo tienen numerosos tipos distintos de insumos, procesos y productos, mientras que los negocios nuevos a menudo tienen pocos insumos y procesos y en ocasiones sólo un producto. Casi todos los negocios también tienen pasivos, pero un negocio no necesita tener pasivos».

Fecha de entrada: 02-11-2010 / Fecha de aceptación: 15-11-2010

EJEMPLO 6:

Un banco minorista con pocos años de vida probablemente sólo se dedique a desarrollar actividades básicas de intermediación financiera (captar depósitos, conceder préstamos...). A medida que vaya asentándose, prestará más servicios (y desarrollará más actividades) para satisfacer a sus clientes (*e.g.* venderá seguros, incluso pudiendo llegar a convertir sus sucursales en grandes centro de distribución de servicios y bienes).

EJEMPLO 7:

Por otro lado, en lo referente a políticas financieras, un negocio puede encontrarse financiado íntegramente mediante patrimonio neto, con una estrategia financiera de una distinta composición de patrimonio neto o de pasivo o bien estando íntegramente apalancado.

El párrafo B11 de la Guía de Aplicación de la NIIF-UE 3 (Revisada) continúa explicando cuáles son los factores clave para que un conjunto concreto integrado de actividades y de elementos patrimoniales terminen considerándose negocio, con independencia de que lo sean para los intervinientes en el proceso de transacción de los mismos:

«La determinación de si un conjunto concreto de activos y actividades es un negocio debe basarse en si el conjunto integrado es susceptible de ser dirigido y gestionado como un negocio por un participante en el mercado. Así, para evaluar si un conjunto concreto es un negocio, no es importante si el vendedor explota el conjunto como un negocio o si la adquirente pretende explotar el conjunto como un negocio.»

EJEMPLO 8:

Un determinado estadio (incluido los terrenos sobre los que se asienta) de cuya gestión se encarga un equipo de fútbol (mantenimiento de gradas, butacas, palcos, iluminación, césped, porterías...) es objeto de transacción entre dos equipos de fútbol de la misma ciudad. ¿Pueden ser dirigidos y gestionados los activos y las actividades íntegramente como un negocio por un tercero participante en el mercado? Un tercero pudiera decidir adquirirlo y gestionarlo como un negocio (por ejemplo porque está gestionando el recurso), cediendo el derecho a su uso posteriormente durante t años a algún equipo de fútbol de la ciudad.

Fecha de entrada: 02-11-2010 / Fecha de aceptación: 15-11-2010

Finalmente, la Guía de Aplicación de la NIIF-UE 3 (Revisada) en su párrafo B12 termina con el análisis de la definición de negocio, haciendo referencia a la existencia de un Fondo de Comercio entre sus activos:

«En ausencia de evidencia en contrario, un conjunto concreto de activos y actividades en los que hay un fondo de comercio deberá suponerse que es un negocio. Sin embargo, un negocio no necesita tener fondo de comercio.»

EJEMPLO 9:

En un determinado centro empresarial, en un local de 600 m^2, con 40 ordenadores, mesas y sillas la sociedad «EUROMÁTICA, SA» desarrolla las actividades de consultoría estratégica de negocios. En su contabilidad de «EUROMÁTICA» se muestra un fondo de comercio relacionado con ese conjunto integrado de elementos patrimoniales y actividades. Sin embargo, si no hubiera mostrado fondo de comercio no sería indicativo de que no se trata de un negocio.

2.5. Derechos de voto y su cómputo

2.5.1. Evaluación de la existencia de control vía cómputo de los derechos de voto

En las actuales NOFCAC aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, la **sociedad dominante** se define por «la capacidad de control (que ejerza o pueda ejercer, de forma directa o indirecta)», y, en consecuencia, al computar los derechos de voto que posee la sociedad a los solos efectos de la determinación de la existencia de control, se tendrán en cuenta **todos los derechos de voto, incluso** los **potenciales** (opciones de compra de acciones, obligaciones convertibles...), que sean **convertibles o ejercitables en la fecha a la** que se refiere la **evaluación del control**, **con independencia** de la **intención o capacidad financiera de la sociedad de ejercitarlos o convertirlos**.

Así se establece en el artículo 3 del Real Decreto 1159/2010 por el que se aprueban las NOFCAC:

«1. Para determinar los derechos de voto, se **añadirán** a los que **directamente posea la sociedad dominante**, los que **correspondan a las sociedades dependientes** de ésta o que posea a través de **otras personas que actúen en nombre propio** pero **por cuenta de alguna sociedad del grupo** y **aquellos** de los que **disponga concertadamente con cualquier otra persona**.»

Por lo tanto, computarán los derechos de voto:

- Directamente poseídos por la sociedad dominante.

RCyT. CEF, núm. 333, págs. 175-208
Fecha de entrada: 02-11-2010 / Fecha de aceptación: 15-11-2010

- Los indirectamente poseídos a través de las sociedades dependientes.
- Los indirectamente poseídos a través de personas que actúen en nombre propio pero por cuenta de alguna sociedad del grupo.
- Aquellos de los que disponga concertadamente con cualquier otra persona.

2.5.2. Participación directa e indirecta

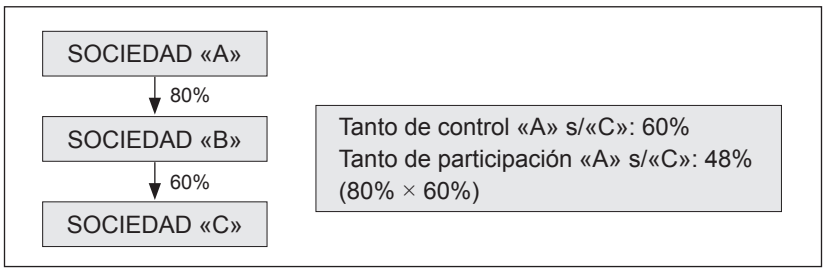
«2. A efectos de lo previsto en el apartado anterior el número de votos que corresponde a la sociedad dominante, **en relación con las sociedades dependientes indirectamente de ella, será el que corresponda a la sociedad dependiente que posea directamente los derechos de voto sobre éstas** o **a las personas que actúen por cuenta de o concertadamente con alguna sociedad del grupo**.»

El número de votos que corresponde a la sociedad dominante en relación con las sociedades dependientes indirectamente de ella será el que corresponda a la sociedad dependiente que participa directamente en el capital social de éstas (sociedad dominada indirectamente). El real decreto otorga **preferencia**, por tanto, al **criterio de control (tanto de control) por encima del tanto efectivo de participación (o de participación efectiva), que podría resultar de efectuar el producto de los tantos de dominio parciales**, si bien el tanto efectivo de participación se utilizará para efectuar las eliminaciones de inversión-patrimonio neto y reconocimiento de la participación en resultados, como en párrafos posteriores veremos, mientras ahora mismo estamos determinando el número de derechos de voto para conocer la obligatoriedad o no de consolidar por el método de integración global, para saber si existe grupo por la vía del dominio o control.

EJEMPLO 10:

Sociedad en la que se alcanza el control de forma indirecta

Si «A» posee el 80 por 100 de los derechos de voto en «B» (ejerce control sobre la misma) y «B» posee el 60 por 100 de los derechos de voto en «C», «A» posee el 60 por 100 de los derechos de voto en «C».

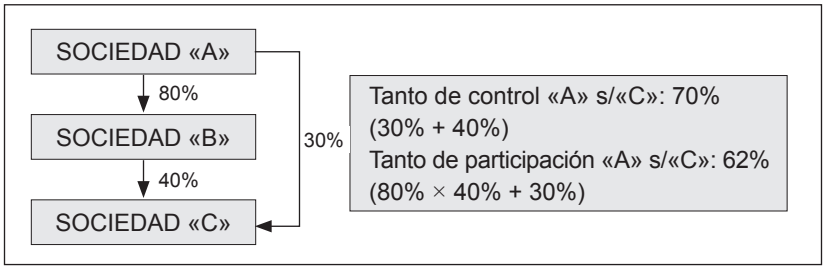


Fecha de entrada: 02-11-2010 / Fecha de aceptación: 15-11-2010

EJEMPLO 11:

Sociedad en la que se alcanza el control por participación directa e indirecta simultánea

Si «A» posee el 30 por 100 de los derechos de voto de «C» y el 80 por 100 de los de «B» y ésta a su vez posee el 40 por 100 de los derechos de voto de «C», «A» posee el 70 por 100 de los derechos de voto de «C»: 30 por 100 de ellos de forma directa y 40 por 100 de forma indirecta.



2.5.3. Derechos de voto potenciales

«3. Al calcular si una determinada sociedad posee o puede disponer de la mayoría de los derechos de voto de otra, **se tomará en consideración la existencia de derechos de voto potenciales derivados de instrumentos financieros que sean en ese momento ejercitables o convertibles, incluyendo** los derechos de voto potenciales **poseídos por cualquier persona ajena al grupo**.

Al evaluar si los derechos de voto potenciales contribuyen al control, se examinarán todos los hechos y circunstancias, incluidas las condiciones de ejercicio de tales derechos potenciales y cualquier otro acuerdo contractual, considerados aislada o conjuntamente, que afecten a esos derechos potenciales, **sin tener en cuenta ni la intención de la dirección de ejercerlos o convertirlos ni la capacidad financiera para llevarlo a cabo**...».

EJEMPLO 12:

Cómputo de derechos de voto potenciales

En la fecha de evaluación de control:

1. La sociedad «D» tiene emitidas 10.000.000 de acciones no cotizadas, todas ellas de igual nominal. El 10 por 100 de las mismas son acciones sin derecho a voto emitidas conforme a ordenamiento jurídico nacional.

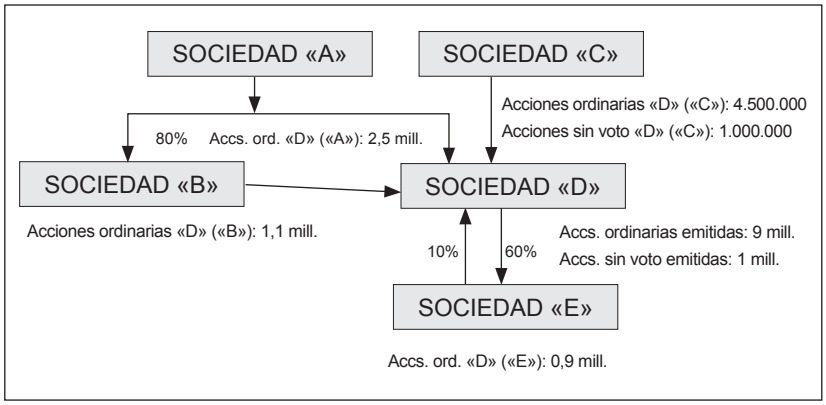
…/…

Fecha de entrada: 02-11-2010 / Fecha de aceptación: 15-11-2010

.../...

2. La sociedad «E», sociedad dependiente de «D» (60% capital social y derechos de voto), posee el 10 por 100 de las acciones ordinarias de «D».
3. La sociedad «A» tiene 2.500.000 acciones ordinarias de la sociedad «D».
4. La sociedad «A» posee el 80 por 100 del capital social y de los derechos de voto de la sociedad «B».
5. La sociedad «B» posee 1.100.000 acciones ordinarias de «D».
6. La sociedad «C» posee un 1.000.000 de acciones sin voto de «D» así como 4.500.000 acciones ordinarias de «D».

Evaluación de qué sociedad ostenta la mayoría de los derechos de voto, medido en tantos de control, en aras a determinar quién posee el control sobre «D».



Si no tuviéramos en cuenta los derechos de voto potenciales, y suponiendo otras hipótesis simplificadoras, quien posee el control según esta estructura sería la sociedad «C», dado que posee la mayoría de las acciones en circulación con derecho a voto 4,5 millones de acciones/(9 – 0,9) millones de acciones = 55,55%, mientras que la sociedad «B» posee de forma tanto directa como indirecta: 2,5 millones de acciones ordinaria de forma directa, 1,1 millones de acciones ordinarias de forma indirecta a través de «B» en total: 3,6 millones de acciones ordinarias/8,1 millones de acciones: 44,44% de los derechos de voto.

Pero adicionalmente, teniendo en cuenta los derechos de voto potenciales (que según nos establece la normativa han de ser considerados), se ha de tener en cuenta un potencial trasvase de derechos de voto de «C» a «A» de forma indirecta a través de «B» (dado que «B» puede ejercer la opción de compra que «C» emitió en la fecha de evaluación de control):

La sociedad «C» ha emitido opciones de compra americanas sobre 1.000.000 de acciones ordinarias de «D» a favor de la sociedad «B» con vencimiento a tres años, ejercitables en la fecha de evaluación de control. De igual forma, la sociedad «C» ha emitido opciones de compra americanas con vencimiento a tres años sobre 500.000 acciones sin voto a favor

…/…

Fecha de entrada: 02-11-2010 / Fecha de aceptación: 15-11-2010

.../...

de la sociedad «A», si bien estas últimas no nos afectan de cara a realizar una evaluación respecto a la existencia de control.

Si tenemos en cuenta los derechos de voto potenciales, los derechos de voto que se asignan a la sociedad «A» (en tantos de control tal y como establece la norma) ascienden a:

- (+) 1) 2,5 millones (derivados de la participación directa en «D»).
- (+) 2) 1,1 millones (derivados del control que posee en «B», indirectos).
- (+) 3) Así como los indirectos potenciales que posee vía opciones americanas emitidas por «C» a favor de «B» sobre acciones ordinarias de «D»: 1 millón de derechos de voto adicionales.
- **(=) 4,6 millones de derechos de voto de un total de 8,1 Millones derechos de voto en circulación = 56,71%.**

Por su parte la sociedad «C» tan sólo ostentaría:

(+) 1) 4,5 millones de derechos de voto.

(–) 2) 1 millón cuyos derechos de voto podrían pasar a estar en manos de «A».

(=) 3,5 millones de derechos de voto de un total de 8,1 millones derechos de voto en circulación = 43,21%.

Por lo que «A» poseería la mayoría de los derechos de voto en términos de tanto de control. Todo ello con independencia de que la sociedad que los puede ejercitar pudiera tener en cuenta la intención de ejercerlos, y sin tener en cuenta la capacidad financiera para llevarlos a cabo.

En resumen, el cómputo de los derechos de voto en una sociedad dependiente se efectuará con la siguiente suma de votos directos e indirectos tanto ostentados como susceptibles de ser convertidos o ejercitados en la fecha de evaluación de la existencia de control:

	Número de votos
1. Votos directos de la sociedad dominante	.....
2. Votos de las demás sociedades dependientes (de la dominante) o votos indirectos	.....
3. Votos de otras personas que actúen por cuenta de la dominante o dependientes	.....
Total derechos de voto	**.....**

Según se tenga o no mayoría de los derechos de voto en tantos de control, existirá control y por tanto grupo, lo que determinará la obligación de consolidar.

RCyT. CEF, núm. 333, págs. 175-208
Fecha de entrada: 02-11-2010 / Fecha de aceptación: 15-11-2010

2.5.4. Diferenciación entre el tanto de control y el tanto de participación efectivo

El tercer párrafo del apartado 3 del artículo 3 del Real Decreto 1159/2010 nos trata de diferenciar entre los conceptos de tanto de control y tanto efectivo de participación:

«3. (...)

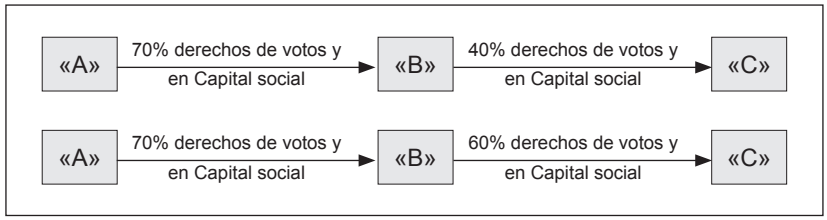
Los derechos de voto potenciales no se tendrán en cuenta para calcular la participación de los socios externos de acuerdo con el artículo 27 de estas normas, así como las proporciones del resultado y de los cambios en el patrimonio neto, asignadas a la sociedad dominante y a los socios externos a las que hace referencia el artículo 28. Estos importes se determinarán sobre la base de las participaciones efectivas en la propiedad que existan en ese momento, y en consecuencia no reflejarán el posible ejercicio o conversión de los citados derechos de voto.»

Parece claro pues que para reconocernos en el consolidado la participación en el patrimonio neto ajustado de la dependiente a atribuir a los socios externos, no se han de tener en cuenta los derechos de voto potenciales que podríamos ostentar en la fecha de adquisición.

Aspecto adicional a profundizar en entregas posteriores será el tratamiento a dar en la participación en el patrimonio neto ajustado de la dependiente tanto a la sociedad dominante como a los socios externos en el caso de existir compromisos futuros de adquisición de instrumentos de patrimonio sobre la dependiente u opciones de venta emitidas por la sociedad dominante sobre instrumentos de patrimonio de la dependiente.

En la segunda parte de este último apartado del párrafo 3 del artículo 3 del Real Decreto 1159/2010 se da lugar a la diferenciación entre el tanto de participación y el tanto de control. Mientras el **tanto de participación** efectivo (o tanto de dominio efectivo) es de carácter eminentemente patrimonial, equivalente al porcentaje de capital efectivo poseído, y en función del que se calcula el importe a atribuir tanto a los socios externos como al grupo referente a los resultados generados en el ejercicio así como la variación de los componentes de patrimonio neto ajustados atribuibles al grupo desde la fecha de adquisición o la atribución del patrimonio neto ajustado a los socios externos, en este último caso tanto referente a la fecha de adquisición o posteriores consolidaciones, el **tanto de control** es el porcentaje de votos que ostenta o puede ostentar efectivamente la dominante en la fecha de evaluación de control y, por tanto, el empleado para tal finalidad.

EJEMPLO 13:



…/…

Fecha de entrada: 02-11-2010 / Fecha de aceptación: 15-11-2010

.../...

Mientras el tanto efectivo de participación de «A» sobre «C» en el primer caso es del 28% = (70% × 40%), el tanto de control de «A» sobre «C» asciende al 40%, idéntico al que posee la dependiente de «A», esto es, «B» sobre «C», lo que a «A» de forma indirecta no le otorga la mayoría de los derechos de voto, y por tanto, no se puede considerar la existencia de control ni de grupo, por lo que no estará obligada a consolidar «C».

Por otro lado, en el segundo caso, el tanto efectivo de participación de «A» sobre «C» es del 42% (70% × 60%), mientras que el tanto de control de «A» sobre «C» asciende a la participación directa de la dependiente de «A» (otorgándole la mayoría de los mismos), esto es, «B» sobre «C», y la misma asciende a un 60%, lo que le otorga de forma indirecta a «A» más de la mitad de los derechos de voto en «C», y teniendo obligación de consolidar no sólo a «B» sino a «C» también por el método de integración global por etapas, como en capítulos posteriores veremos.

Entre los motivos no exhaustivos para la existencia de diferencias entre el tanto de participación efectivo y el tanto de control:

1. La sociedad dominante en el grupo posee dominio indirecto sobre la dependiente analizada.
2. La sociedad dependiente tiene emitidas acciones sin voto.
3. La existencia de autocartera en la dependiente (salvo en la asignación gratuita de acciones tanto los derechos económicos como los políticos quedan en suspenso).
4. Acuerdos con otros accionistas, que permiten alcanzar la mayoría de derechos de voto.
5. Cláusulas estatutarias limitadoras de los derechos de voto a un determinado porcentaje.
6. Un accionariado disperso y poco participativo, que puede permitir el control de la sociedad dependiente sin poseer la mayoría de los derechos de voto.
7. Existencia de derechos potenciales de voto ejercitables en la fecha de evaluación de control (v. gr. opciones de compra americanas adquiridas, obligaciones convertibles...).

2.6. Sociedades multigrupo

El artículo 4 de las Normas define las sociedades multigrupo, a los únicos efectos de la consolidación de cuentas, como aquellas sociedades no incluidas como sociedades dependientes, que son gestionadas conjuntamente por:

- Una o varias sociedades del grupo.
- Con otra u otras ajenas al grupo.

RCyT. CEF, núm. 333, págs. 175-208
Fecha de entrada: 02-11-2010 / Fecha de aceptación: 15-11-2010

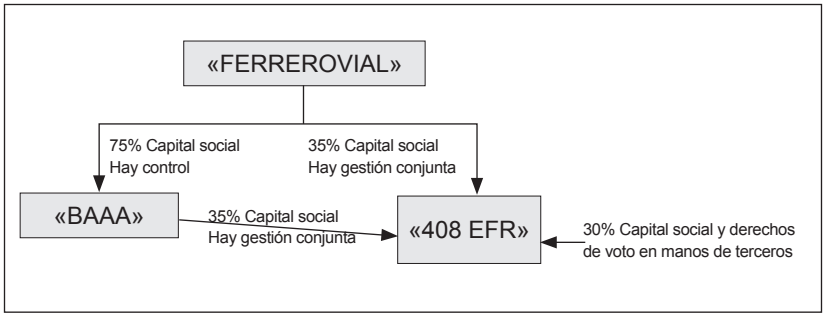
Se entiende que existe control conjunto sobre otra sociedad cuando, además de participar en el capital, se produzca alguna de las circunstancias siguientes:

- Se establezca un acuerdo estatutario sobre la gestión conjunta.
- Exista acuerdo contractual.

En virtud del cual las decisiones estratégicas, tanto las financieras como de explotación, relativas a la actividad requieran el consentimiento unánime de todos los que ejercen el control conjunto de la sociedad.

Como vemos, la sociedad multigrupo tiene un vínculo más débil respecto al grupo que las sociedades dependientes, al requerir el acuerdo unánime de las sociedades que ejercen el control conjunto.

EJEMPLO 14:



La sociedad «BAAA» es una sociedad dependiente de la sociedad dominante «FERREROVIAL». A su vez, la sociedad «408 EFR» es una sociedad gestionada conjuntamente por «FERREROVIAL» (de forma directa e indirecta a través de «BAAA» así como por terceros ajenos al grupo) junto a terceros ajenos al grupo.

Dado que la sociedad «FERREROVIAL» posee participación en el capital de la sociedad mayoritaria pero, sin embargo, para poder adoptar decisiones en las políticas financieras y de explotación de la sociedad «408 EFR» es necesaria la unanimidad, se considera que la sociedad «FERREROVIAL» está realizando una gestión conjunta, considerando a «408 EFR» como una sociedad multigrupo.

2.7. Sociedades asociadas

Según el artículo 5 de las NOFCAC, son aquellas sociedades no incluidas en la consolidación en las que alguna o varias sociedades del grupo ejercen una influencia significativa en su gestión.

Fecha de entrada: 02-11-2010 / Fecha de aceptación: 15-11-2010

El apartado 2 del artículo 5 del Real Decreto 1159/2010 establece la necesidad de que se cumplan los dos requisitos siguientes para considerar la existencia de influencia significativa:

a) Que una o varias sociedades del grupo participen en la sociedad.

b) Que se tenga el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de explotación de la participada, sin llegar a tener el control, ni el control conjunto sobre la misma.

Como elementos diferenciadores característicos de una participación en una sociedad asociada, por un lado, la propia definición de las normas establece que sólo es posible incluir sociedades asociadas si existe noción de grupo, esto es, si la participación de tal asociada pertenece a una o varias sociedades pertenecientes a un grupo de sociedades.

Por otro, al igual que el control, la existencia de influencia significativa se configura con la mera posibilidad de su ejercicio. Lo verdaderamente relevante para calificar una inversión en otra sociedad como participación en una asociada será que se tenga el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de explotación, aunque de hecho dicha facultad no se esté ejerciendo, siempre que no sea evidente que haya una oposición expresa por los accionistas de control a que dicha influencia significativa pueda ser ejercida.

Se presumirá salvo prueba en contra, que existe influencia significativa, cuando una o varias sociedades del grupo posean, al menos, el 20 por 100 de los derechos de voto de una sociedad que no pertenezca al grupo (art. 47.3 del Código de Comercio y art. 5.3. del RD 1159/2010). Para determinar si se trata de una entidad asociada, le será aplicable lo establecido en el apartado relativo al cómputo de derechos de voto.

Asimismo, teniendo participación en la sociedad la existencia de influencia significativa se podrá evidenciar a través de cualquiera de las siguientes vías:

a) Representación en el consejo de administración u órgano equivalente de dirección de la sociedad participada.

b) Participación en los procesos de fijación de políticas, entre las que se incluyen las decisiones sobre dividendos y otras distribuciones.

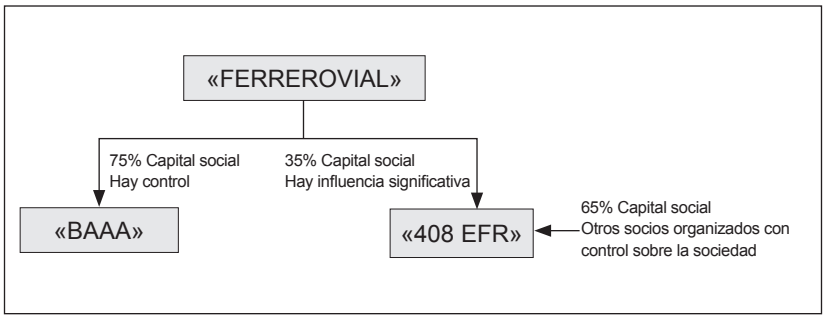
c) Transacciones de importancia relativa con la participada.

d) Intercambio de personal directivo.

e) Suministro de información técnica esencial.

Fecha de entrada: 02-11-2010 / Fecha de aceptación: 15-11-2010

EJEMPLO 15:



La sociedad «BAAA» es una sociedad dependiente de la sociedad dominante «FERREROVIAL». A su vez, la sociedad «408 EFR» es una sociedad asociada, dado que la sociedad «FERREROVIAL» posee participación en el capital de la sociedad y tiene poder para intervenir en las políticas financieras y de explotación de la sociedad «408 EFR», sin llegar al control o al control conjunto.

Con la definición de las sociedades o inversiones asociadas queda cerrado el Capítulo I de las Normas sobre los sujetos de la consolidación, una vez definidas las sociedades del grupo (dominante y dependiente o dependientes) y las restantes sociedades que intervienen en la consolidación (las multigrupo y las asociadas).

Una vez determinado el concepto de grupo de sociedades, a los únicos efectos de la consolidación de cuentas, según las Normas de consolidación, que está formado por la sociedad dominante y por una o varias sociedades dependientes. A este respecto, cabe señalar unas notas que caracterizan los conceptos definidos:

a) La Norma española se vuelve a inclinar por un concepto restringido del grupo de sociedades, basándose fundamentalmente en las presunciones institucionales (derechos de voto, miembros del órgano de administración) y fácticas (posibilidad de acuerdos entre socios), si bien da cabida a otros criterios para determinar la existencia de control y, por tanto, de la existencia de grupos de sociedades.

b) Sólo es obligatorio confeccionar cuentas consolidadas si existe la posibilidad de poner de manifiesto una relación de control entre una sociedad dominante y otra dependiente (anteriormente relación de unidad de decisión), sin la cual no existiría obligación de formular cuentas consolidadas por parte de la dominante, obviando naturalmente las posibilidades de acogimiento a la dispensa de la obligación de consolidar que contemplaremos posteriormente.

Fecha de entrada: 02-11-2010 / Fecha de aceptación: 15-11-2010

c) Será obligatorio consolidar los subconjuntos cuando se dé la relación de dominio expuesta en el apartado anterior; así se desprende del apartado 3 del artículo 42 del Código de Comercio, debiendo confeccionarse los estados contables consolidados, por etapas sucesivas, como veremos posteriormente así como su posible acogimiento a dispensa (véase epígrafe 3. Obligación de consolidar, de la presente entrega).

3. OBLIGACIÓN DE CONSOLIDAR

3.1. Obligación de consolidar

El artículo 6 del Real Decreto 1159/2010 establece quién se encuentra obligado a formular las cuentas anuales consolidadas (sociedad dominante de un grupo de sociedades) y bajo qué normativa ha de presentarla (si bajo normativa internacional adoptada por la Unión Europea o si bajo el propio reglamento que está siendo objeto de análisis a lo largo de las presentes entregas), extendiendo la obligación de consolidar en el apartado segundo del propio artículo a las sociedades dependientes que a su vez dominantes de un subgrupo, para finalmente terminar explicitando que la obligatoriedad de presentar estados financieros consolidados no exime a los componentes del grupo de la presentación de cuentas anuales individuales.

Tanto el artículo 43 bis b) del Código de Comercio como el artículo 6.1 b) de las nuevas NOFCAC establecen el principio de uniformidad contable, por el que una vez el grupo opta por aplicar una determinada normativa entre varias alternativas posibles aplicables, dicha opción ha de mantenerse en el tiempo mientras no se modifiquen los presupuestos que motivaron su elección.

«1. Toda sociedad dominante de un grupo de sociedades estará obligada a formular las cuentas anuales consolidadas de acuerdo con las siguientes normas:

a) Si, a la fecha de cierre del ejercicio alguna de las sociedades del grupo ha emitido valores admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea, aplicará las normas internacionales de información financiera adoptadas por los Reglamentos de la Unión Europea.

   No obstante, también les será de aplicación el artículo 42, el artículo 43 y las indicaciones 1.ª a 9.ª del artículo 48 del Código de Comercio, así como el desarrollo reglamentario de estos preceptos.

   Las cuentas anuales consolidadas que se formulen de acuerdo con las NIIF adoptadas por los Reglamentos de la Unión Europea deberán depositarse en el Registro Mercantil utilizando los modelos que se aprueben mediante Orden del Ministerio de Justicia.

b) Si, a la fecha de cierre del ejercicio ninguna de las sociedades del grupo ha emitido valores admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión

Fecha de entrada: 02-11-2010 / Fecha de aceptación: 15-11-2010

Europea, podrá optar por la aplicación de lo establecido en el Código de Comercio, en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, en la demás legislación que sea específicamente aplicable y en esta disposición; o por las NIIF adoptadas por los Reglamentos de la Unión Europea. Si opta por estas últimas, las cuentas anuales consolidadas deberán elaborarse de manera continuada de acuerdo con las citadas normas, siéndoles igualmente de aplicación lo dispuesto en los dos últimos párrafos de la letra a) de este artículo.

2. Las sociedades dependientes que a su vez sean dominantes tienen la obligación de formular las cuentas anuales consolidadas, en la forma prevista en el número 1 anterior.

3. La obligación de formular las cuentas anuales consolidadas no exime a las sociedades integrantes del grupo, de formular sus propias cuentas anuales, conforme a su régimen específico.»

3.2. Dispensa de la obligación de consolidar

Seguidamente al establecimiento de la obligación de consolidar, el artículo 7 del Real Decreto 1159/2010 establece una serie de casos en los que **las sociedades dominantes de un grupo de sociedades no están obligadas a consolidar**, en concreto y siempre para los dos primeros casos que a continuación se muestran **salvo** que **haya emitido valores admitidos a negociación en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea o en todos ellos salvo que sectorialmente se establezca como obligatorio**:

- Por **razón** de **tamaño** (no sobrepasar determinadas dimensiones conforme al art. 8 del RD 1159/2010).
- Por la **existencia de un subgrupo de sociedades**. Cuando la **sociedad dominante**, obligada a consolidar conforme a normativa española, **sea** a su vez **dependiente de otra regida por la misma normativa o por la de otro Estado miembro**.
- Cuando la **sociedad dominante participe exclusivamente en sociedades dependientes con interés poco significativo, individualmente y en conjunto para la imagen fiel** de la situación financiera, el patrimonio así como de los resultados del grupo.

No obstante, y antes de reproducir la normativa, por mucho que una sociedad dominante obligada a consolidar (porque exista grupo de sociedades tal y como se define en el art. 1 del RD 1159/2010), se acoja a la dispensa de la obligación de consolidar, si posee sociedades multigrupo o asociadas, por el mero hecho de existir grupo de sociedades, estará obligado a integrar proporcionalmente o a emplear el procedimiento de la puesta en equivalencia para aquellas sociedades mutigrupo o asociadas.

La tenue duda que puede llegarle a surgir al lector en referencia a la anterior situación descrita acaece en el caso de que la sociedad multigrupo o asociada presente un interés poco significativo,

Fecha de entrada: 02-11-2010 / Fecha de aceptación: 15-11-2010

individualmente y en conjunto para la imagen fiel del conjunto o perímetro de consolidación, pero por mera analogía del tratamiento establecido para las sociedades dependientes, y dado que el grado de vinculación es más débil que en éstas, la duda debiera quedar disipada.

Pasamos ahora a reproducir lo establecido en la normativa.

«1. No obstante lo dispuesto en el artículo anterior, las sociedades en él mencionadas no estarán obligadas a efectuar la consolidación en los casos siguientes:

a) Cuando el conjunto del grupo o subgrupo no sobrepase las dimensiones señaladas en el artículo 8 de estas normas, salvo que alguna de las sociedades del grupo haya emitido valores admitidos a negociación en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea.

b) Cuando la sociedad obligada a consolidar sometida a la legislación española sea a su vez dependiente de otra que se rija por dicha legislación o por la de otro Estado miembro de la Unión Europea y se cumpla lo dispuesto en el artículo 9 de estas normas, salvo que la sociedad dispensada haya emitido valores admitidos a negociación en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea.

c) Cuando la sociedad obligada a consolidar participe exclusivamente en sociedades dependientes que no posean un interés significativo, individualmente y en conjunto, para la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de las sociedades del grupo.

2. La dispensa de la obligación de consolidar incluida en el apartado anterior no será de aplicación para los grupos y subgrupos de sociedades a los que, en razón del sector al que pertenecen, les sea de aplicación la normativa especial que no contemple dicha posibilidad.»

3.2.1. Dispensa de la obligación de consolidar por razón de tamaño

En el artículo 8 del Real Decreto 1159/2010, se concretan cuáles son las condiciones que han de cumplirse para considerar la dispensa de la obligación de consolidar por razón de tamaño.

En concreto son los límites establecidos para considerar la presentación de cuentas de pérdidas y ganancias abreviada, a saber:

Que durante dos ejercicios consecutivos en la fecha de cierre del ejercicio de la sociedad obligada a consolidar, el conjunto de sociedades del grupo no sobrepase dos de los límites siguientes:

- Total de las partidas del activo del balance de situación: 11.400.000 euros.
- Importe neto de la cifra de negocios: 22.800.000 euros.

RCyT. CEF, núm. 333, págs. 175-208
Fecha de entrada: 02-11-2010 / Fecha de aceptación: 15-11-2010

- Número medio de trabajadores no superior a 250 trabajadores (número de personas con relación laboral con las sociedades del grupo a lo largo del ejercicio ponderado por la duración de dicha relación).

Durante los dos primeros ejercicios desde la constitución del grupo, la sociedad dominante del mismo quedará dispensada de la obligación de consolidar si, en la fecha de cierre del primer ejercicio, el conjunto de las sociedades del grupo no sobrepasa dos de los límites anteriores establecidos para la formulación de la cuenta de pérdidas y ganancias en su modelo abreviado.

La forma de proceder al cálculo de las anteriores cifras se determinará mediante una de las dos siguientes formas, de manera alternativa:

a) Agregando a los datos de la sociedad dominante los del resto de empresas del grupo y, posteriormente, teniendo en cuenta los ajustes y eliminaciones aplicables que procedería realizar en caso de proceder a realizar la consolidación conforme al método de integración global establecido en el Capítulo III del Real Decreto 1159/2010 por el que se establecen las NOFCAC.

b) b1) Agregando la cifra del total de activo de cada sociedad que integra el grupo de sociedades, así como

b2) Agregando el importe neto de la cifra de negocios de cada sociedad, para posteriormente, las cifras obtenidas, ser incrementadas en un 20 por 100.

b3) El número medio de trabajadores no sufrirá variación.

«1. Una sociedad no estará obligada a formular cuentas anuales consolidadas cuando, durante dos ejercicios consecutivos en la fecha de cierre de su ejercicio, el conjunto de las sociedades del grupo no sobrepase dos de los límites relativos al total de las partidas del activo del balance, al importe neto de la cifra anual de negocios y al número medio de trabajadores, señalados en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital para la formulación de cuenta de pérdidas y ganancias abreviada.

Cuando un grupo en la fecha de cierre del ejercicio de la sociedad obligada a consolidar pase a cumplir dos de las circunstancias antes indicadas o bien cese de cumplirlas, tal situación únicamente producirá efectos si se repite durante dos ejercicios consecutivos.

En los dos primeros ejercicios sociales desde la constitución de un grupo, una sociedad estará dispensada de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas cuando en la fecha de cierre de su primer ejercicio, el conjunto de las sociedades del grupo no sobrepase dos de los límites señalados en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital para la formulación de cuenta de pérdidas y ganancias abreviada.

Fecha de entrada: 02-11-2010 / Fecha de aceptación: 15-11-2010

2. A los efectos del cómputo de los límites previstos en el apartado anterior deberán agregarse los datos de la sociedad dominante y los correspondientes al resto de sociedades del grupo y tenerse en cuenta los ajustes y eliminaciones que procedería realizar, de efectuarse la consolidación, de acuerdo con lo establecido en el Capítulo III de estas normas.

3. Alternativamente, podrá no aplicarse lo señalado en el apartado 2 anterior y considerar exclusivamente la suma de los valores nominales que integren los balances y las cuentas de pérdidas y ganancias de todas las sociedades del grupo.

En este caso, se tomarán como cifras límite del total de las partidas del activo del balance y del importe neto de la cifra anual de negocios las previstas en el número 1 anterior incrementadas en un 20 por 100, mientras que la relativa al número medio de trabajadores no sufrirá variación.

4. Para la determinación del número medio de trabajadores se considerarán todas aquellas personas que tengan o hayan tenido una relación laboral con las sociedades del grupo durante el ejercicio, promediadas según el tiempo durante el cual hayan prestado sus servicios.

5. Si el periodo al cual se refieren las cuentas anuales consolidadas fuera de duración inferior al año, el importe neto de la cifra anual de negocios será el obtenido durante el periodo que abarque dicho ejercicio.»

3.2.2. Dispensa de la obligación de consolidar en los subgrupos de sociedades

El artículo 9 del Real Decreto 1159/2010 establece la dispensa de la obligación de consolidar en los subgrupos de sociedades, cuando una sociedad dominante de un grupo de sociedades a la que le sea aplicable la normativa española (si ha emitido valores admitidos a negociación en un mercado de la Unión Europea, no le será aplicable esta dispensa), sea a su vez dependiente de una sociedad dominante sometida al mismo ordenamiento jurídico nacional o bien que haya quedado sometida a la regulación de otro Estado miembro de la Unión Europea, siempre y cuando: a) la sociedad dominante última posea el 50 por 100 o más de las participaciones sociales de la dependiente (dado que no tiene que ir acompañado control de participación en el capital) y b) que los socios o accionistas que posean, al menos, el 10 por 100 de las participaciones sociales no hayan solicitado la formulación de cuentas anuales consolidadas seis meses antes del cierre del ejercicio.

EJEMPLO 16:

Una sociedad dominante de un grupo de sociedades posee menos del 50 por 100 de las participaciones en el capital social de otra dominante de un subgrupo (no obstante, ostenta el control). En este caso no podría acogerse a la dispensa de la obligación de consolidar por razón de tamaño dado que el porcentaje de participaciones sociales respecto al total de la dominante del subgrupo no alcanza el 50 por 100.

Fecha de entrada: 02-11-2010 / Fecha de aceptación: 15-11-2010

EJEMPLO 17:

Una sociedad dominante de un grupo de sociedades posee más del 50 por 100 de las participaciones sociales de la sociedad dominante de un subgrupo (adicionalmente ostenta control). Sin embargo, el 5 por 100 de los socios de la sociedad dominante del subgrupo (socios de la dominante última del grupo mayor) ha solicitado la formulación de cuentas anuales consolidadas con una antelación de seis meses. En este caso, puede acogerse a la dispensa de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas por razón de subgrupo dado que el porcentaje de socios de la dominante del subgrupo que han solicitado la formulación de cuentas anuales consolidadas no alcanza el 10 por 100 de las participaciones sociales.

La sociedad dominante que ha quedado dispensada de la obligación de consolidar así como el resto de dependientes del subgrupo serán objeto de consolidación en un grupo mayor cuya dominante estará sometida a la legislación de un Estado miembro de la Unión Europea.

Dicha sociedad dominante de un subgrupo y dispensada de formular cuentas anuales consolidadas hará constar dicha dispensa, el grupo al que pertenece, razón social y domicilio de la sociedad dominante de forma expresa en sus cuentas anuales.

«1. No estará obligada a presentar cuentas anuales e informe de gestión consolidados la sociedad dominante, sometida a la legislación española, que sea al mismo tiempo dependiente de otra que se rija por dicha legislación o por la de otro Estado miembro de la Unión Europea, siempre y cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) Que esta última sociedad posea el 50 por 100 o más de las participaciones sociales de aquélla.

b) Que accionistas o socios que posean, al menos, el 10 por 100 de las participaciones sociales no hayan solicitado la formulación de cuentas anuales consolidadas seis meses antes del cierre del ejercicio.

2. En todo caso para acogerse a la dispensa establecida en el apartado anterior, será preciso que se cumplan los requisitos siguientes:

a) Que la sociedad dominante dispensada de formular las cuentas consolidadas, así como todas las sociedades que debiera incluir en la consolidación, se consoliden en las cuentas de un grupo mayor cuya sociedad dominante esté sometida a la legislación de un Estado miembro de la Unión Europea.

b) Que la sociedad dominante dispensada de formular cuentas consolidadas indique en sus cuentas anuales la mención de estar exenta de la obligación de formular las cuentas consolidadas, el grupo al que pertenece, la razón social y el domicilio de la sociedad dominante.

Fecha de entrada: 02-11-2010 / Fecha de aceptación: 15-11-2010

c) Que las cuentas consolidadas de la sociedad dominante del grupo mayor correspondientes al ejercicio en que se evalúa la obligación de consolidar de la dependiente, así como el informe de gestión y el informe de los auditores, se depositen en el Registro Mercantil, traducidos a alguna de las lenguas oficiales de la comunidad autónoma, donde tenga su domicilio la sociedad dispensada.»

Las cuentas consolidadas de la dominante del grupo mayor correspondientes al ejercicio en el que se evalúa la obligación de consolidar de la dominante del subgrupo, así como el informe de gestión y el de auditoría se ha de depositar en el Registro Mercantil, traducidos a una de las lenguas oficiales de la comunidad autónoma donde tenga el domicilio la sociedad cuya obligación de consolidar ha quedado dispensada.

Si la sociedad dominante española de un grupo de sociedades pasara a lo largo del ejercicio a considerarse dependiente de una dominante de un grupo mayor sometida también a legislación española o a la de un Estado miembro de la Unión Europea, la sociedad dominante ahora también dependiente, podrá acogerse a la dispensa de la obligación de consolidación por razón de subgrupo si cumple los requisitos establecidos previamente, si bien para aplicar la dispensa en este supuesto se exige que los accionistas o socios poseedores al menos del 90 por 100 de las participaciones sociales de la sociedad dominante española declaren de forma expresa el acogimiento a dicha dispensa.

EJEMPLO 18:

Una sociedad dominante española de un grupo de sociedades se convierte a lo largo del ejercicio en dependiente de una dominante sometida a legislación española o a la de otro Estado miembro de la Unión Europea acogiéndose a la dispensa de la obligación de consolidar por razón de subgrupo, dado que al menos el 90 por 100 de los titulares de participaciones sociales de la sociedad dominante (ahora también dependiente de la dominante última) del subgrupo han dado su consentimiento de forma expresa.

«3. En aquellas circunstancias en las que la sociedad española dominante de un grupo sea adquirida durante el ejercicio por una sociedad sometida a la legislación española o de otro Estado miembro de la Unión Europea, de modo que los activos y pasivos de la sociedad española dominante adquirida se integren en su totalidad al cierre del ejercicio en el grupo superior pero los ingresos, gastos y flujos de efectivo sólo se integren desde la fecha de adquisición, la sociedad española dominante adquirida podrá acogerse a esta dispensa en dicho ejercicio, siempre y cuando se cumplan los requisitos exigidos en los apartados anteriores.

No obstante, para que pueda aplicarse este supuesto será requisito necesario que los accionistas o socios que posean, al menos, el 90 por 100 de las participaciones sociales declaren de forma expresa su conformidad con la dispensa.»

RCyT. CEF, núm. 333, págs. 175-208
Fecha de entrada: 02-11-2010 / Fecha de aceptación: 15-11-2010

4. MÉTODOS DE CONSOLIDACIÓN Y PROCEDIMIENTO DE PUESTA EN EQUIVALENCIA

El Real Decreto 1159/2010, en la Sección Segunda del Capítulo II, establece los métodos de consolidación aplicables permitidos dentro del marco regulatorio nacional. Así pues, en el artículo 10 nos establece los métodos de consolidación así como a quién le es aplicable. Mientras a las sociedades dependientes les será de aplicación el método de integración global, el método de integración proporcional se aplicará a sociedades multigrupo en caso de que se opte por dicho método. En caso de no optar por el mismo, debiera emplearse para las sociedades multigrupo el procedimiento de puesta en equivalencia:

«1. Los métodos de consolidación aplicables son los siguientes:

a) Integración global.

b) Integración proporcional.

2. El método de integración global se aplicará a las sociedades dependientes.

3. El método de integración proporcional se podrá aplicar a las sociedades multigrupo.

En caso de no aplicarse este método (integración proporcional), estas sociedades (multigrupo) se incluirán en las cuentas consolidadas aplicando el procedimiento de puesta en equivalencia establecido en el artículo 12 de estas normas. La opción de aplicar este método se ejercerá de manera uniforme respecto a todas las sociedades multigrupo.»

Por su parte, el artículo 11 del Real Decreto 1159/2010 define el concepto de conjunto consolidable, siendo claramente diferenciable del concepto de grupo de sociedades (definido en el art. 1 del RD 1159/2010) ya que puede ocurrir que exista una sociedad dominante que ejerce control sobre otra dependiente, con lo que existirá grupo de sociedades y, sin embargo, por acogerse a dispensa de la obligación de consolidar por razón de tamaño, de importancia significativa o de existencia de un subgrupo dentro de otro superior (art. 7: dispensa de la obligación de consolidar), no estarle aplicando a la sociedad dependiente el método de integración global y no formar parte del conjunto consolidable.

«Forman el conjunto consolidable las sociedades a las que se les aplique el método de integración global o el proporcional con arreglo a lo señalado en el artículo anterior.»

Aquellas sociedades dependientes que forman parte del conjunto consolidable también serán parte de un grupo de sociedades, sólo que como carácter diferenciador para ser integrantes del conjunto consolidable respecto a otras dependientes de un grupo de sociedades (particularmente aquellas que se acojan a la dispensa de la obligación de consolidar establecidas en el apartado 3 del presente capítulo), se les habrá aplicado el método de integración global.

El Real Decreto 1159/2010, en la Sección Tercera del Capítulo II, establece en su artículo 12 la aplicación del procedimiento de puesta en equivalencia:

«1. El procedimiento de puesta en equivalencia, o método de la participación, se aplicará en la preparación de las cuentas consolidadas a las inversiones en:

Fecha de entrada: 02-11-2010 / Fecha de aceptación: 15-11-2010

- Sociedades asociadas.
- Sociedades multigrupo cuando no se les aplique el método de integración proporcional.»

Finalmente, el artículo 13 define el perímetro de consolidación como «aquellas sociedades que forman parte del conjunto consolidable (aquellas a las que se les habrá aplicado el método de integración global o el proporcional) así como a las sociedades multigrupo o asociadas a las que se les haya aplicado el procedimiento de puesta en equivalencia».

«El perímetro de la consolidación estará formado por las sociedades que forman el conjunto consolidable y por las sociedades a las que se les aplique el procedimiento de puesta en equivalencia.»

Bibliografía

NORMATIVA LEGAL NACIONAL

Código de Comercio de 1885 (adaptado a la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea).

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (incluida las modificaciones realizadas por el RD 1159/2010).

Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre (arts. 1-14).

NORMATIVA LEGAL EUROPEA

Reglamento (CE) n.º 1126/2008 de la Comisión, de 3 de noviembre de 2008, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo.

Reglamento (CE) n.º 494/2009 de la Comisión, de 3 de junio de 2009, que modifica el Reglamento (CE) n.º 1126/2008 por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo relativo a la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 27.

Reglamento (CE) n.º 495/2009 de la Comisión, de 3 de junio de 2009, que modifica el Reglamento (CE) n.º 1126/2008 por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo relativo a la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 3.

OTRA BIBLIOGRAFÍA

De las Heras, Lorenzo *et al.* [2009]: *Normas de Consolidación. Comentarios y casos prácticos* , 5.ª edición, CEF.

Fecha de entrada: 02-11-2010 / Fecha de aceptación: 15-11-2010

MODIFICACIONES DE LA NORMA DE REGISTRO Y VALORACIÓN 19.ª COMBINACIONES DE NEGOCIOS, REAL DECRETO 1159/2010, DE 17 DE SEPTIEMBRE (I)

Javier Romano Aparicio

Profesor del CEF

Extracto:

En el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, se han aprobado las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, en las que con carácter general se utiliza el método de adquisición, descrito en la NRV 19.ª del PGC.

El real decreto también ha modificado la NRV 19.ª, con el objetivo de adaptarla a la NIIF 3. Combinaciones de negocios, adoptada por la Unión Europea en junio de 2009.

En el presente trabajo se analizan las modificaciones de la NRV y se acompañan de una serie de ejemplos para su mejor comprensión.

Palabras clave: combinaciones de negocios y método de adquisición.

AMENDMENTS TO ACCOUNTING RULE 19, BUSINESS COMBINATIONS IN ROYAL DECREE 1159/2010, OF 17 SEPTEMBER (I)

JAVIER ROMANO APARICIO

Profesor del CEF

Abstract:

Royal Decree 1159/2010 of 17 September lays down the standards on Consolidated Financial Statements. The main method in these standards is the acquisition method, included in rule 19 of the Spanish Accounting Standards.

The royal decree also amends rule 19 in order to align it with IFRS 3, Business Combinations. The European Union adopted IFRS 3 in June 2009.

In this paper we explain the amendments to rule 19 and include several examples that illustrate them.

Keywords: business combinations and acquisition method.

RCyT. CEF, núm. 333, págs. 209-238
Fecha de entrada: 05-11-2010 / Fecha de aceptación: 16-11-2010

Sumario

1. Introducción.

2. Modificaciones en el Plan General de Contabilidad.

3. Combinaciones de negocios.

   3.1. Ámbito de aplicación y método de adquisición.
   3.2. Empresa adquirente.
   3.3. Fecha de adquisición.
   3.4. Coste de la combinación de negocios.
   3.5. Reconocimiento y valoración de los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos.
   3.6. Determinación del importe del fondo de comercio o de la diferencia negativa.

Fecha de entrada: 05-11-2010 / Fecha de aceptación: 16-11-2010

1. INTRODUCCIÓN

El Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC) en su introducción indica:

«Por otro lado, la experiencia de los últimos años ha revelado el carácter dinámico del modelo contable propuesto por las Instituciones comunitarias. A pesar de haberse producido en la Unión Europea una aprobación completa de los pronunciamientos emitidos por el International Accounting Standards Board, el objetivo de convergencia que a su vez se ha fijado este organismo con las normas aprobadas por el Financial Accounting Standards Board americano, es previsible que motive futuras modificaciones en los Reglamentos comunitarios. Ante este panorama, y sin perjuicio de la posible conveniencia de realizar en el futuro modificaciones del Plan General de Contabilidad, deberá valorarse que el conocimiento de la norma es un elemento imprescindible para lograr un alto nivel de cumplimiento, lo que hace aconsejable un cierto nivel de estabilidad. En consecuencia, en aras de proteger la seguridad jurídica que debe presidir toda actividad normalizadora, **la probable revisión en el futuro del Plan General de Contabilidad y sus disposiciones de desarrollo sólo deberían obedecer a cambios sustanciales a nivel internacional,** que a su vez fuesen el inevitable desencadenante de modificaciones en el Marco Conceptual, las normas de registro y valoración o las normas de elaboración de las cuentas anuales.»

La primera de estas futuras revisiones del PGC ha sido aprobada recientemente mediante el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, (BOE de 24 de septiembre de 2010).

La modificación del PGC tiene como origen la adopción en junio de 2009 por parte de la Unión Europea del nuevo texto de la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) número 3. Combinaciones de Negocios, y ha supuesto el proceso de convergencia normativa entre la normativa española e internacional.

RCyT. CEF, núm. 333, págs. 209-238
Fecha de entrada: 05-11-2010 / Fecha de aceptación: 16-11-2010

2. MODIFICACIONES EN EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD

La modificación fundamental se ha producido en la norma de registro y valoración (NRV) 19.ª Combinaciones de negocios, y en menor medida en la NRV 21.ª Operaciones entre empresas del grupo.

Además, la modificación de las anteriores normas también ha generado los siguientes cambios:

- NRV 9.ª Instrumentos financieros, 2.5. Inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas.
- NRV 13.ª Impuesto sobre beneficios:
  - 2.2. Pasivos por impuesto diferido.
  - 2.3. Activos por impuesto diferido.
  - 4. Gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios.
- Incorporación de una regla (10) en la norma para la elaboración de las cuentas anuales, las normas comunes al balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo.
- Se modifica el cuadro de conciliación de la cuenta de pérdidas y ganancias, del modelo normal y abreviado (tercera parte del PGC).
- Nota 1.3 del modelo normal de la memoria (tercera parte del PGC).
- Nota 7.2.2 del modelo normal de la memoria (tercera parte del PGC).
- Se suprime el punto 4 del apartado 12.1 Impuesto sobre beneficios, de la nota 12. Situación fiscal del modelo normal de la memoria (tercera parte del PGC).
- Se modifica la nota 19 del modelo normal de la memoria (tercera parte del PGC).
- Se modifica la nota 20.4 del modelo normal de la memoria incluida en la tercera parte del PGC.
- Se modifican las definiciones y relaciones contables de las siguientes cuentas (quinta parte del PGC):
  - Prima de emisión o asunción (110).
  - Reservas voluntarias (113).
  - Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta (133).
  - Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta (802).
  - Transferencia de pérdidas de activos financieros disponibles para la venta (902).

Fecha de entrada: 05-11-2010 / Fecha de aceptación: 16-11-2010

3. COMBINACIONES DE NEGOCIOS

3.1. Ámbito de aplicación y método de adquisición

Las combinaciones de negocios son aquellas operaciones en las que una empresa adquiere el control de uno o varios negocios.

A efectos de esta norma, un negocio es un conjunto integrado de actividades y activos susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de proporcionar un rendimiento, menores costes u otros beneficios económicos directamente a sus propietarios o partícipes, y control es el poder de dirigir las políticas financiera y de explotación de un negocio con la finalidad de obtener beneficios económicos de sus actividades.

La NRV 19.ª en su nueva versión introduce un nuevo párrafo que señala que en cada transacción la empresa deberá determinar si se trata de una combinación de negocios conforme a la definición del párrafo anterior; en particular, si el conjunto de elementos patrimoniales adquiridos constituye un negocio. En caso contrario, no será de aplicación el método de adquisición salvo en aquello en que no se oponga a lo previsto en la correspondiente norma de registro y valoración, debiendo contabilizarse la transacción como una adquisición de activos y, en su caso, asunción de pasivos, de acuerdo con lo que a tal efecto disponga la citada norma. En este supuesto, el coste de la transacción deberá distribuirse entre los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos, sobre la base de sus valores razonables relativos. Estas operaciones no darán lugar a un fondo de comercio ni a una diferencia negativa.

Las combinaciones de negocios, en función de la forma jurídica empleada, pueden originarse como consecuencia de:

a) La fusión o escisión de varias empresas.

b) La adquisición de todos los elementos patrimoniales de una empresa o parte de la misma que constituyan un negocio.

c) La adquisición de las acciones o participaciones de una empresa.

d) Otras operaciones cuyo resultado es que una empresa adquiere el control de otra (generalmente serán operaciones de autocartera).

La NRV 19.ª, al igual que su versión anterior, señala que si la combinación de negocios se produce a través de procesos de fusión, escisión o adquisición de todos los elementos patrimoniales de una empresa, se aplicará el **método de adquisición**, en tanto que si la toma de control se realiza vía participaciones u otras operaciones, la valoración se realizará a través de la NRV 9.ª Instrumentos financieros, 2.5 Participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas.

Fecha de entrada: 05-11-2010 / Fecha de aceptación: 16-11-2010

Ejemplo 1:

La sociedad «SRB, SA» adquiere a la sociedad «CTJ, SA» por un importe de 12.500 um. El balance de «CTJ, SA» que sirve de base para la operación es el siguiente:

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Terrenos y bienes naturales	3.000	Capital y reservas	12.500
Construcciones	10.000	Deudas a largo plazo	3.000
Existencias	2.000	Deudas a corto plazo	1.800
Clientes	3.500	Proveedores	1.200
Total	**18.500**	**Total**	**18.500**

a) La operación se materializa jurídicamente mediante una fusión emitiendo «SRB, SA» 12.500 acciones de una unidad monetaria de valor nominal.

b) La compra se materializa pagando su importe al contado.

c) Se compra el 100 por 100 de las acciones.

Se pide:

Analizar la normativa aplicable en cada caso.

Solución:

En los apartados a) y b) se aplica la NRV 19.ª Combinaciones de negocios, en tanto que en el c) se aplicará la NRV 9.ª Instrumentos financieros, ya que la inversión se incluye en la categoría de activos financieros de «Participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas».

El método de adquisición supone que la empresa adquirente contabilizará los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos, su valor razonable. Este método requiere la realización de los siguientes pasos:

a) Identificar a la empresa adquirente.

b) Determinar la fecha de adquisición.

c) Cuantificar el coste de la combinación.

d) Reconocer y valorar los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos.

e) Determinar el importe del fondo de comercio o de la diferencia negativa.

Fecha de entrada: 05-11-2010 / Fecha de aceptación: 16-11-2010

3.2. Empresa adquirente

La empresa adquirente es la que obtiene el control sobre el negocio o negocios adquiridos y para su identificación se atenderá a la realidad económica y no sólo a la forma jurídica empleada.

Al igual que en la antigua versión, la regla general para determinar cuál es la empresa adquirente, es que la misma es aquella que entregue la contraprestación a cambio del negocio adquirido. Sin embargo la nueva norma amplia los otros criterios establecidos para realizar esta identificación, estableciendo como criterio preferente el a) o en su defecto el b).

«a) Si la combinación diera lugar a que los socios o propietarios de una de las empresas o negocios que se combinan retengan o reciban la mayoría de los derechos de voto en la entidad combinada o tengan la facultad de elegir, nombrar o cesar a la mayoría de los miembros del órgano de administración de la entidad combinada, o bien representen a la mayoría de las participaciones minoritarias con voto en la entidad combinada si actúan de forma organizada sin que otro grupo de propietarios tenga una participación de voto significativa, la adquirente será generalmente dicha empresa.

b) Si la combinación diera lugar a que los socios o propietarios de una de las empresas o negocios que se combinan tenga la facultad de designar el equipo de dirección del negocio combinado, dicha empresa será normalmente la adquirente.

c) Si el valor razonable de una de las empresas o negocios es significativamente mayor que el del otro u otros que intervienen en la operación, la empresa adquirente normalmente será la de mayor valor razonable.

d) La sociedad adquirente suele ser aquella que paga una prima sobre el valor razonable de los instrumentos de patrimonio de las restantes sociedades que se combinan.

Si en la combinación de negocios participan más de dos empresas o negocios, se considerarán otros factores, tales como cuál es la empresa que inició la combinación o si el volumen de activos, ingresos o resultados de una de las empresas o negocios que se combinan es significativamente mayor que el de los otros.»

3.3. Fecha de adquisición

Este apartado se ha desarrollado considerablemente ya que la normativa anterior se limitaba a señalar que la fecha de adquisición es aquella en la que la empresa adquirente adquiere el control del negocio o negocios adquiridos.

La nueva redacción indica que en los supuestos de fusión o escisión, con carácter general será la de la fecha de celebración de la junta de accionistas de la empresa adquirida en la que se apruebe la de la operación, salvo que el proyecto de fusión contemple un pronunciamiento expreso sobre la toma de control del negocio en un momento posterior.

Fecha de entrada: 05-11-2010 / Fecha de aceptación: 16-11-2010

Además señala que la sociedad adquirida o escindida mantiene sus obligaciones registrales [1] hasta la fecha de inscripción en el Registro Mercantil de la operación, por lo que en esa fecha la sociedad adquirente reconocerá con efectos retroactivos las operaciones realizadas entre ambas fechas en tanto que la sociedad adquirida deberá anularlas.

Asimismo, la eficacia de la operación queda supeditada a la inscripción de la operación por lo que subsiste la obligación de formular cuentas anuales en las sociedades participantes en el proceso hasta que se complete su extinción. En particular serán de aplicación las siguientes reglas:

a) Si la fecha de cierre del ejercicio social de las sociedades que participan en la operación se situase en el periodo que media entre la fecha de adquisición del control y la inscripción registral de la nueva sociedad o, en su caso, de la absorción o escisión, sus cuentas anuales recogerán los efectos contables de la fusión o escisión desde la fecha de adquisición, siempre que la inscripción se haya producido antes de que finalice el plazo previsto en la legislación mercantil para formular cuentas anuales.

En estos casos, la sociedad adquirente recogerá en sus cuentas anuales los ingresos y gastos y los flujos de efectivo correspondientes a la sociedad adquirida desde la fecha de adquisición, así como sus activos y pasivos identificables de acuerdo con el apartado 2.4 de esta norma. La sociedad adquirida recogerá en sus cuentas anuales los ingresos y gastos y los flujos de efectivo anteriores a la fecha de adquisición y dará de baja del balance, con efectos contables en dicha fecha, la totalidad de sus activos y pasivos.

En el supuesto general en el que la fusión o escisión se inicie y complete en el mismo ejercicio económico, serán de aplicación estos mismos criterios.

EJEMPLO 2:

La sociedad «SRB, SA» es absorbida por la sociedad «MAB, SA» con fecha 1 de octubre de 20X10, fecha en la que la operación es aprobada por la junta general de accionistas de la sociedad «SRB, SA». El coste de la combinación de negocios se fija en 15.000 um. La contraprestación entregada por la absorbente «MAB, SA» consiste en 7.500 acciones ordinarias de una unidad monetaria de valor nominal emitidas al 200 por 100.

Los estados financieros de «SRB, SA» al 1 de octubre de 20X10, y que sirven de base a la operación, siendo los valores razonables de los activos identificables y los pasivos asumidos similares a los valores contables, son los siguientes:

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Terrenos y bienes naturales	3.000	Capital social	8.000
Construcciones	10.000	Reservas	2.500
Existencias	2.000	Resultado del ejercicio	2.000
			…/…

…/…

[1] Artículo 28.2. del Código de Comercio.

Fecha de entrada: 05-11-2010 / Fecha de aceptación: 16-11-2010

…/…

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
…/…			
Clientes	3.500	Deudas financieras	4.800
		Proveedores	1.200
Total	**18.500**	**Total**	**18.500**

Cuenta de pérdidas y ganancias	Importe
Ventas	16.000
Gastos	–14.000
Resultado	**2.000**

La inscripción de la fusión en el Registro Mercantil se produce el 1 de febrero de 20X11.

La sociedad «SRB, SA» presenta los siguientes estados financieros al 31 de diciembre de 20X10:

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Terrenos y bienes naturales	3.000	Capital social	8.000
Construcciones	10.000	Reservas	2.500
Existencias	1.000	Resultado del ejercicio	3.000
Clientes	4.000	Deudas financieras	3.000
		Proveedores	1.500
Total	**18.000**	**Total**	**18.000**

Cuenta de pérdidas y ganancias	Importe
Ventas	23.000
Gastos	–20.000
Resultado	**3.000**

El balance y la cuenta de resultados de la sociedad «MAB, SA» al 31 de diciembre de 20X10 son los siguientes:

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Terrenos y bienes naturales	15.000	Capital social	30.000
Construcciones	30.000	Reservas	12.000
Existencias	12.000	Resultado del ejercicio	8.000
Clientes	13.000	Deudas financieras	10.000
		Proveedores	10.000
Total	**70.000**	**Total**	**70.000**

…/…

RCyT. CEF, núm. 333, págs. 209-238
Fecha de entrada: 05-11-2010 / Fecha de aceptación: 16-11-2010

…/…

Cuenta de pérdidas y ganancias	Importe
Ventas	30.000
Gastos	–22.000
Resultado	**8.000**

El balance y la cuenta de resultados de la sociedad «SRB, SA» al 1 de febrero de 20X11, fecha de la inscripción de la operación en el Registro Mercantil, son los siguientes:

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Terrenos y bienes naturales	3.000	Capital social	8.000
Construcciones	10.000	Reservas	5.500
Existencias	1.500	Resultado del ejercicio	800
Clientes	4.000	Deudas financieras	2.800
		Proveedores	1.400
Total	**18.500**	**Total**	**18.500**

Cuenta de pérdidas y ganancias	Importe
Ventas	4.000
Gastos	–3.200
Resultado	**800**

Se pide:

Comentarios y registro contable de la fusión en la sociedad «MAB, SA».

Solución:

Según establece el apartado 2.2 de la NRV 19.ª, la fecha de control es aquella en la que la junta general de accionistas de la sociedad adquirida aprueba la operación, es decir, el 1 de octubre de 20X10.

El importe del fondo de comercio de la combinación (apartado 2.5 NRV 19.ª) [1] es:

Conceptos	Importe
Coste de la combinación de negocios (7.500 × 1 × 200%)	15.000
Menos valor razonable de los activos identificables y pasivos asumidos	–12.500
Fondo de comercio	**2.500**

Dado que la operación de fusión no se inscribe hasta el 1 de febrero de 20X11, fecha anterior a la finalización del plazo para la formulación de las cuentas anuales –tres meses desde el cierre del ejercicio, es decir, el 31 de marzo de 20X11– la sociedad «SRB, SA»

[1] El estudio y análisis del coste de la combinacion de negocios se realiza en los epígrafes 3.3 y 3.5 repectivamente.

…/…

Fecha de entrada: 05-11-2010 / Fecha de aceptación: 16-11-2010

…/…

sigue registrando las operaciones que realiza en sus libros hasta esa fecha, si bien al 31 de diciembre la sociedad adquirente recogerá en sus cuentas anuales, a efectos de presentación, los ingresos y gastos y los flujos de efectivo correspondientes a la sociedad adquirida desde la fecha de adquisición, así como sus activos y pasivos identificables de acuerdo con el apartado 2.4 de la norma. La sociedad adquirida recogerá en sus cuentas anuales los ingresos y gastos y los flujos de efectivo anteriores a la fecha de adquisición y dará de baja del balance, con efectos contables en dicha fecha, la totalidad de sus activos y pasivos.

Según lo anterior, la sociedad «SRB, SA» realizará al 31 de diciembre un ajuste contable para anular *todas las partidas de su balance, el cual presentará sus cuentas con saldo cero.* Respecto a la cuenta de pérdidas y ganancias, solamente recogerá el resultado del periodo anterior a la fecha de adquisición:

Cuenta de pérdidas y ganancias	Importe
Ventas	16.000
Gastos	–14.000
Resultado	**2.000**

En cuanto a la sociedad «MAB, SA», sociedad adquiriente, tendrá que agregar en su balance, a efectos de su presentación a esa fecha, el balance de «SRB, SA» considerando todos los efectos procedentes de la combinación; reconocimiento del fondo de comercio y de los resultados obtenidos por la sociedad adquirida desde la fecha de adquisición hasta el cierre del ejercicio.

El ajuste en forma de asiento a realizar por la sociedad adquirente «MAB, SA» para recoger los activos y pasivos adquiridos es el siguiente:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	3.000	
211	Construcciones	10.000	
204	Fondo de comercio	2.500	
3	Existencias	1.000	
430	Clientes	4.000	
52,17	Deudas financieras		3.000
400	Proveedores		1.500
194	Capital emitido pendiente de inscripción		15.000
129-	Resultado del ejercicio procedente de la sociedad adquirida (1)		1.000

(1) Esta cuenta está forma por los ingresos y gastos que se han generado en el último trimestre en la sociedad adquirida (Ventas 7.000 y Gastos 6.000).

El balance y la cuenta de resultados de la sociedad «MAB, SA» al 31 de diciembre de 20X10, después de las agregaciones anteriores son los siguientes:

…/…

Fecha de entrada: 05-11-2010 / Fecha de aceptación: 16-11-2010

…/…

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Fondo de comercio	2.500	Capital social	30.000
Terrenos y bienes naturales (15.000 + 3.000)	18.000	Reservas	12.000
Construcciones (30.000 + 10.000)	40.000	Resultado del ejercicio	8.000
Existencias (12.000 + 1.000)	13.000	Resultado del ejercicio procedente de la sociedad adquirida	1.000
Clientes (13.000 + 4.000)	17.000	Capital emitido pendiente de inscripción [2]	15.000
		Deudas financieras (10.000 + 3.000)	13.000
		Proveedores (10.000 + 1.500)	11.500
Total	**90.500**	**Total**	**90.500**

Cuenta de pérdidas y ganancias	Importe
Ventas	30.000
Ventas de la sociedad adquirida	7.000
Gastos	–22.000
Gastos de la sociedad adquirida	–6.000
Resultado	**9.000**

El 1 de febrero de 20X11 se produce la inscripción de la fusión en el Registro Mercantil, y en esta fecha la sociedad absorbente deberá recoger con efectos retroactivos los gastos, ingresos, activos y pasivos de la sociedad absorbida de forma definida en su contabilidad desde la fecha de adquisición. Por tanto realizará el siguiente asiento:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
204	Fondo de comercio	2.500	
210	Terrenos y bienes naturales	3.000	
211	Construcciones	10.000	
3	Existencias	1.500	
430	Clientes	4.000	
100	Capital social		7.500
110	Prima de emisión o asunción		7.500
11-	Reservas sociedad adquirida		1.000
129-	Resultado del ejercicio sociedad adquirida (1)		800
52,17	Deudas financieras		2.800
400	Proveedores		1.400

(1) Corresponde al resultado de la sociedad adquirida generado en el ejercicio anterior.

[2] La cuenta 194, Capital emitido pendiente de inscripción, figura en el pasivo corriente del balance.

Fecha de entrada: 05-11-2010 / Fecha de aceptación: 16-11-2010

b) Por el contrario, si la fecha de inscripción es posterior al plazo previsto en la legislación mercantil para formular cuentas anuales, éstas no recogerán los efectos de la retrocesión a que hace referencia el párrafo tercero de este apartado. En consecuencia, la sociedad adquirente no mostrará en estas cuentas anuales los activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo de la adquirida, sin perjuicio de la información que sobre el proceso de fusión o escisión debe incluirse en la memoria de las sociedades que intervienen en la operación.

Una vez inscrita la fusión o escisión, la sociedad adquirente deberá mostrar los efectos contables de la retrocesión, circunstancia que motivará el correspondiente ajuste en la información comparativa del ejercicio anterior.

EJEMPLO 3:

Los datos son los expuestos en el ejemplo 2, pero con la diferencia de que la fusión se inscribe el día 15 abril de 20X11, fecha en la que la sociedad absorbida «SRB, SA» presenta los siguientes estados financieros:

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Terrenos y bienes naturales	3.000	Capital social	8.000
Construcciones	10.000	Reservas	5.500
Existencias	1.500	Resultado del ejercicio	800
Clientes	4.000	Deudas financieras	2.800
		Proveedores	1.400
Total	**18.500**	**Total**	**18.500**

Cuenta de pérdidas y ganancias	Importe
Ventas	4.000
Gastos	–3.200
Resultado	**800**

Se pide:

Comentarios y registro contable de la fusión anterior.

Solución:

Según establece el apartado 2.2 de la NRV 19.ª, la fecha de control es aquella en la que la junta general de accionistas de la sociedad adquirida aprueba la operación, es decir, el 30 de junio de 20X10.

El importe del fondo de comercio de la combinación (apartado 2.5 NRV 19.ª) es:

…/…

Fecha de entrada: 05-11-2010 / Fecha de aceptación: 16-11-2010

…/…

Conceptos	Importe
Coste de la combinación de negocios (7.500 × 200%)	15.000
Menos valor razonable de los activos identificables y pasivos asumidos	–12.500
Fondo de comercio	**2.500**

Dado que la operación de fusión no se inscribe hasta el 15 de abril de 20X11, fecha que es posterior a la terminacion del plazo para la formulación de las cuentas anuales (31 de marzo), al 31 de diciembre de 20X10, las cuentas anuales de la sociedad «MAB, SA» no recogerán los efectos de la combinación de negocios que se han comentado en el ejemplo anterior, sin perjuicio de la información que debe mostrarse en la memoria. La retrocesión se producirá una vez inscrita la fusión.

El 15 de abril de 20X11 se produce la inscripción de la fusión en el Registro Mercantil, y en esta fecha la sociedad absorbente deberá recoger con efectos retroactivos los gastos, ingresos, activos y pasivos de la sociedad absorbida de forma definida en su contabilidad desde la fecha de adquisición. Por tanto, realizará el siguiente asiento:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
204	Fondo de comercio	2.500	
210	Terrenos y bienes naturales	3.000	
211	Construcciones	10.000	
3	Existencias	1.500	
430	Clientes	4.000	
100	Capital social		7.500
110	Prima de emisión o asunción		7.500
11-	Reservas sociedad adquirida		1.000
129-	Resultado del ejercicio sociedad adquirida		800
52,17	Deudas financieras		2.800
400	Proveedores		1.400

Estas reglas también serán aplicables para el caso de la cesión global de activos y pasivos, con las necesarias adaptaciones.

3.4. Coste de la combinación de negocios

El coste de una combinación de negocios para la empresa adquirente vendrá determinado por la suma de:

Fecha de entrada: 05-11-2010 / Fecha de aceptación: 16-11-2010

a) Los valores razonables, en la fecha de adquisición, de los activos entregados, los pasivos incurridos o asumidos y los instrumentos de patrimonio emitidos por la adquirente. No obstante, cuando el valor razonable del negocio adquirido sea más fiable, se utilizará éste para estimar el valor razonable de la contrapartida entregada.

b) El valor razonable de cualquier contraprestación contingente que dependa de eventos futuros o del cumplimiento de ciertas condiciones, que deberá registrarse como un activo, un pasivo o como patrimonio neto de acuerdo con su naturaleza, salvo que la contraprestación diera lugar al reconocimiento de un activo contingente que motivase el registro de un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias, en cuyo caso, el tratamiento contable del citado activo deberá ajustarse a lo previsto en el apartado 2.4.c.4) de la presente norma.

EJEMPLO 4:

La sociedad «SRB, SA» adquiere a la sociedad a «CTJ, SA» por un importe de 13.500 um. El balance de «CTJ, SA» que sirve de base para la operación es el siguiente:

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Terrenos y bienes naturales	3.000	Capital y reservas	12.500
Construcciones	10.000	Deudas a largo plazo	3.000
Existencias	2.000	Deudas a corto plazo	1.800
Clientes	3.500	Proveedores	1.200
Total	**18.500**	**Total**	**18.500**

a) La operación se materializa jurídicamente mediante una fusión emitiendo «SRB, SA» 1.800 acciones de 5 um de valor nominal al 150 por 100.

b) El valor razonable de los elementos patrimoniales coincide con el valor contable excepto el de las construcciones que es de 15.000 um.

Se pide:

a) Identificación de la sociedad adquirente.

b) Coste de la combinación de negocios si el proceso se realiza mediante una fusión.

c) Coste de la combinación de negocios si se aceptan como valores razonables de los elementos de «CTJ, SA» los que figuran en el balance y el importe de la operación se paga en metálico.

Solución:

1. La sociedad adquirente es, según la regla general, la que entrega la contraprestación a cambio de los activos y pasivos asumidos. Por tanto será la sociedad «SRB, SA».

…/…

RCyT. CEF, núm. 333, págs. 209-238
Fecha de entrada: 05-11-2010 / Fecha de aceptación: 16-11-2010

…/…

2. El coste de la combinación de negocios en este caso estará formado por el importe de los instrumentos de patrimonio emitidos por la sociedad adquirente, esto es, 1.800 acciones × 5 × 150% = 13.500.

3. Si el valor razonable de los activos y pasivos es su valor contable, el coste de la combinación será:

Conceptos	Importe
Terrenos y bienes naturales	3.000
Construcciones	10.000
Existencias	2.000
Clientes	3.500
Deudas a largo plazo	–3.000
Deudas a corto plazo	–1.800
Proveedores	–1.200
Coste de la combinación de negocios	**12.500**

En cuanto a los gastos ocasionados con la combinación de negocios hay que distinguir:

- Los gastos relacionados con la emisión de los instrumentos de patrimonio o de los pasivos financieros entregados a cambio de los elementos patrimoniales adquiridos, que se contabilizarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a instrumentos financieros, es decir, que se imputarán a reservas.
- A diferencia de la versión anterior de la norma, los restantes honorarios abonados a asesores legales, u otros profesionales que intervengan en la operación se contabilizarán como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias. En ningún caso se incluirán en el coste de la combinación los gastos generados internamente por estos conceptos, ni tampoco los incurridos por la entidad adquirida relacionados con la combinación.

EJEMPLO 5:

La sociedad «SRB, SA» adquiere a la sociedad «CTJ, SA» por un importe de 14.400 um. El balance de «CTJ, SA» que sirve de base para la operación es el siguiente:

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Terrenos y bienes naturales	3.000	Capital y reservas	12.500
Construcciones	10.000	Deudas a largo plazo	3.000

…/…

…/…

Fecha de entrada: 05-11-2010 / Fecha de aceptación: 16-11-2010

…/…

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
…/…			
Existencias	2.000	Deudas a corto plazo	1.800
Clientes	3.500	Proveedores	1.200
Total	**18.500**	**Total**	**18.500**

La operación se materializa jurídicamente mediante una fusión emitiendo «SRB, SA» 1.800 acciones de 5 um de valor nominal al 160 por 100. El coste de los honorarios de los asesores legales ha sido 300 um y los gastos de emisión, registro, etc. de los instrumentos de patrimonio emitidos han sido de 265 um.

Se pide:

1. Coste de la combinación de negocios.
2. Asientos que realiza la sociedad «SRB, SA» relativos a la emisión de los instrumentos de patrimonio y a los costes de los asesores legales.

Solución:

1. El coste de la combinación de negocios está formado por el importe de los instrumentos de patrimonio emitidos por la sociedad adquirente, esto es, 1.800 acciones × × 5 × 160% = 14.400 um.
2. Los asientos relativos a la emisión y registro de las acciones emitidas por parte de la sociedad «SRB, SA» son los siguientes, respectivamente:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
62	Servicios exteriores	300	
57	Tesorería		300

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	265	
57	Tesorería		265

3.5. Reconocimiento y valoración de los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos

Este apartado ha sufrido importantes modificaciones con respecto a la versión inicial contemplada en el PGC 2007 y contempla tres subapartados:

- Criterio de reconocimiento.

RCyT. CEF, núm. 333, págs. 209-238
Fecha de entrada: 05-11-2010 / Fecha de aceptación: 16-11-2010

- Criterio de valoración.
- Excepciones a los criterios de reconocimiento y valoración.

Criterio de reconocimiento

Los activos identificables y los pasivos asumidos deben cumplir las definiciones de activo o pasivo del Marco Conceptual de la Contabilidad. La norma contempla un caso particular, ya que si en la fecha de adquisición, el negocio adquirido mantiene un contrato de arrendamiento operativo, del que es arrendatario en condiciones favorables o desfavorables respecto a las condiciones de mercado, la empresa adquirente ha de reconocer, respectivamente, un inmovilizado intangible o una provisión.

Criterio de valoración

La adquirente valorará los activos identificables y los pasivos asumidos a sus valores razonables en la fecha de adquisición, siempre que dichos valores puedan determinarse con fiabilidad.

Excepciones a los criterios de reconocimiento y valoración

En el reconocimiento y valoración de los activos y pasivos, la nueva norma contempla los conceptos de la versión antigua y además recoge otros nuevos.

En estos casos, la situación que se produce es que a los activos o pasivos se les asigna un valor a efectos de la combinación de negocios, en tanto que a nivel contable se incorporan por otro valor.

Los activos identificables y los pasivos asumidos a los que se refiere la norma son los siguientes:

«1. Los activos no corrientes que se clasifiquen por la adquirente como mantenidos para la venta se valorarán de acuerdo *con lo establecido al respecto en la norma sobre activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta*.

2. Los activos y pasivos por impuesto diferido se reconocerán y valorarán de acuerdo *con lo dispuesto en la norma relativa a impuestos sobre beneficios*.

3. Los activos y pasivos asociados a retribuciones a largo plazo al personal de prestación definida se contabilizarán, en la fecha de adquisición, *por el valor actual de las retribuciones comprometidas menos el valor razonable de los activos afectos a los compromisos con los que se liquidarán las obligaciones.*

El valor actual de las obligaciones incluirá en todo caso los costes de los servicios pasados que procedan de cambios en las prestaciones o de la introducción de un plan, antes de la fecha de adquisición, así como las ganancias y pérdidas actuariales que hayan surgido antes de la citada fecha.

4. En el caso de que el registro de un inmovilizado intangible identificado cuya valoración, que no puede ser calculada por referencia a un mercado activo, implicara la contabilización de un

Fecha de entrada: 05-11-2010 / Fecha de aceptación: 16-11-2010

ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias, de acuerdo con lo previsto en el apartado 2.5 de la presente norma, dicho activo *se valorará deduciendo la diferencia negativa, inicialmente calculada, del importe de su valor razonable*. Si el importe de dicha diferencia negativa fuera superior al valor total del inmovilizado intangible, dicho activo no deberá ser registrado.

5. Si el adquirente recibe un activo como indemnización frente a alguna contingencia o incertidumbre relacionada con la totalidad o con parte de un activo o pasivo específico, reconocerá y *valorará el activo en el mismo momento y de forma consistente con el elemento que genere la citada contingencia o incertidumbre*.

6. La adquirente valorará un derecho readquirido reconocido como un inmovilizado intangible sobre la base del periodo contractual que reste hasta su finalización, con independencia de que un tercero considerase en la determinación de su valor razonable las posibles renovaciones contractuales.

7. En el caso de que el negocio adquirido incorpore obligaciones calificadas como contingencias, la empresa adquirente *reconocerá como pasivo el valor razonable de asumir tales obligaciones,* siempre y cuando dicho pasivo sea una obligación presente que surja de sucesos pasados y su valor razonable pueda ser medido con suficiente fiabilidad, aunque no sea probable que para liquidar la obligación vaya a producirse una salida de recursos que incorporen beneficios económicos.»

EJEMPLO 6:

La sociedad «SRB, SA» ha adquirido a la sociedad «CTJ, SA» por un importe de 8.000 um, abonadas mediante transferencia bancaria. Entre los activos identificables de la sociedad «CTJ, SA», cuyo valor total es de 25.000 um, existe un activo intangible por importe de 1.200 um cuya valoración no se ha podido calcular con base en un mercado activo. El importe de los pasivos asumidos es de 15.000 um.

Se pide:

Importe de la diferencia y contabilidad de la combinación de negocios en la sociedad «SRB, SA».

Solución:

Conceptos	Importe
Coste de la combinación de negocios	8.000
Menos valor razonable de los activos identificables y de los pasivos asumidos (25.000 – 15.000)	10.000
Diferencia negativa	**2.000**

…/…

RCyT. CEF, núm. 333, págs. 209-238
Fecha de entrada: 05-11-2010 / Fecha de aceptación: 16-11-2010

…/…

En este caso, el activo se valora deduciéndolo de la diferencia negativa, por lo que el importe por el que se registrará esta última es de 2.000 – 1.200 = 800.

El asiento que realizará la sociedad «SRB, SA» para reflejar la combinación de negocios es el siguiente:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
–	Activos identificables (25.000 – 1.200)	23.800	
–	Pasivos asumidos		15.000
774	Diferencia negativa en combinaciones de negocios		800
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		8.000

EJEMPLO 7:

La sociedad «SRB, SA» ha adquirido a la sociedad «CTJ, SA» por un importe de 8.000 um, abonadas mediante transferencia bancaria. Entre los activos identificables de la sociedad «CTJ, SA», cuyo valor total es de 25.000 um, existe un activo intangible por importe de 5.000 um cuya valoración no se ha podido calcular con base en un mercado activo. El importe de los pasivos asumidos es de 15.000 um.

Se pide:

Importe de la diferencia y contabilidad de la combinación de negocios en la sociedad «SRB, SA».

Solución:

Conceptos	Importe
Coste de la combinación de negocios	8.000
Menos valor razonable de los activos identificables y de los pasivos asumidos (25.000 – 15.000)	10.000
Diferencia negativa	**2.000**

En esta situación el importe del activo intangible que se contabiliza es el exceso de su valor sobre la diferencia negativa, es decir, 5.000 – 2.000 = 3.000. Lo anterior implica que la diferencia negativa no se registra.

…/…

Fecha de entrada: 05-11-2010 / Fecha de aceptación: 16-11-2010

…/…

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
–	Activos identificables (25.000 – 2.000)	23.000	
–	Pasivos asumidos		15.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		8.000

EJEMPLO 8:

La sociedad «SRB, SA» adquiere a la sociedad «CTJ, SA» por un importe de 20.000 um. El balance de «CTJ, SA» que sirve de base para la operación es el siguiente:

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Terrenos y bienes naturales	3.000	Capital y reservas	12.500
Construcciones	10.000	Deudas a largo plazo	3.000
Existencias	2.000	Deudas a corto plazo	1.800
Clientes	3.500	Proveedores	1.200
Total	**18.500**	**Total**	**18.500**

La operación se materializa jurídicamente mediante una fusión por absorción emitiendo «SRB, SA» 2.000 acciones de 5 um de valor nominal al 200 por 100.

Los valores razonables de los activos y pasivos de la sociedad «CTJ, SA» coinciden con su valor contable excepto el valor de los terrenos que es de 5.000 um. Este activo se incorpora en la sociedad «SRB, SA» con una base fiscal de 3.000. El tipo impositivo del Impuesto sobre Sociedades es del 30 por 100 y el pasivo fiscal, a efectos de la combinación, se valora en cero, ya que la adquiriente va a construir su sede en los mismos.

Se pide:

Cálculos extracontables de la combinación y contabilidad de la sociedad adquiriente «SRB, SA».

Solución:

El valor razonable de los activos identificables menos los pasivos asumidos a efectos de la combinación de negocios es:

…/…

RCyT. CEF, núm. 333, págs. 209-238
Fecha de entrada: 05-11-2010 / Fecha de aceptación: 16-11-2010

…/…

Activos identificables	Importe	Pasivos asumidos	Importe
Terrenos y bienes naturales	5.000	Deudas a largo plazo	3.000
Construcciones	10.000	Deudas a corto plazo	1.800
Existencias	2.000	Proveedores	1.200
Clientes	3.500	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	400
Total	**20.500**	**Total**	**6.000**
20.500 – 6.000 = 14.500			

El importe de la diferencia que surge en la combinación de negocios es:

Conceptos	Importe
Coste de la combinación de negocios (2.000 acciones × 5 × 200%)	20.000
Menos valor razonable de los activos identificables menos los pasivos asumidos	–14.500
Fondo de comercio	**5.500**

En cuanto al proceso contable de la incorporación del patrimonio de la sociedad «CTJ, SA» en la sociedad «SRB, SA» hay que tener en cuenta que en el mismo se incorpora un pasivo fiscal (Pasivos por diferencias temporarias imponibles), el cual está incluido en las excepciones de los criterios de reconocimiento y valoración de las combinaciones de negocios y se ha de registrar según lo establecido en la NRV 12.ª Impuesto sobre beneficios, que en este aspecto señala que los activos y pasivos fiscales no son objeto de descuento, por lo que el valor a incorporar en la contabilidad por esta partida será el importe de la diferencia temporaria surgida en el terreno (valor contable menos base fiscal, 5.000 – 3.000 = 2.000) multiplicado por el tipo de gravamen (30%), es decir, 2000 × 30% = 600.

La diferencia entre el valor asignado al pasivo fiscal en la combinacion (0) y el valor por el que se registrará en contabilidad (600) supone un incremento del fondo de comercio en 600 um.

Los asientos a realizar por la sociedad «SRB, SA» derivados de la combinación de negocios serán:

Por la emisión de las acciones:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	20.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		20.000

…/…

Fecha de entrada: 05-11-2010 / Fecha de aceptación: 16-11-2010

…/…

Por la recepción del patrimonio y la suscripción de las acciones:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
204	Fondo de comercio	6.100	
210	Terrenos y bienes naturales	5.000	
211	Construcciones	10.000	
3	Existencias	2.000	
430	Clientes	3.500	
171	Deudas a largo plazo		3.000
521	Deudas a corto plazo		1.800
400	Proveedores		1.200
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		600
190	Acciones o participaciones emitidas		20.000

Por la inscripción en el Registro Mercantil:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	20.000	
100	Capital social		10.000
110	Prima de emisión o asunción		10.000

3.6. Determinación del importe del fondo de comercio o de la diferencia negativa

En el desarrollo de los ejemplos anteriores se ha utilizado el concepto de fondo de comercio. La norma define el fondo de comercio como el exceso, en la fecha de adquisición, del coste de la combinación de negocios sobre el valor de los activos identificables adquiridos, menos los pasivos asumidos en los términos recogidos en el apartado de reconocimientos y valoración de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos.

EJEMPLO 9:

La sociedad «SRB, SA» absorbe a la sociedad «CTJ, SA». El balance de «CTJ, SA» que sirve de base para la operación es el siguiente:

…/…

RCyT. CEF, núm. 333, págs. 209-238
Fecha de entrada: 05-11-2010 / Fecha de aceptación: 16-11-2010

…/…

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Terrenos y bienes naturales	3.000	Capital social	10.000
Construcciones	10.000	Reservas	2.500
Existencias	2.000	Deudas a largo plazo	3.000
Clientes	3.500	Deudas a corto plazo	1.800
		Proveedores	1.200
Total	**18.500**	**Total**	**18.500**

Los valores razonables de los activos y pasivos de la sociedad «CTJ, SA» coinciden con los del balance anterior excepto el de los terrenos y construcciones que tienen unos valores razonables respectivamente de 4.000 y 12.000 um.

La sociedad «SRB, SA» emitirá 10.000 acciones de 1 um de valor nominal al 200 por 100 que serán entregadas a los accionistas de la sociedad «CTJ, SA».

Se pide:

1. Identificación de la sociedad adquirente.
2. Coste de la combinación de negocios.
3. Importe del fondo de comercio.
4. Disolución de la sociedad «CTJ, SA».
5. Contabilidad de la sociedad «SRB, SA».

Solución:

1. Siguiendo la regla general, la sociedad adquirente es aquella que entrega la contraprestación por lo que en este caso es la sociedad «SRB, SA».
2. El coste de la combinación de negocios viene determinado por el importe de la contraprestación entregada por la sociedad adquirente: 10.000 acciones de 1 um al 200 por 100 = 20.000 um.
3. El importe del fondo de comercio es la diferencia entre el coste de la combinación de negocios y el valor razonable de los activos identificables menos los pasivos asumidos.

Activos identificables	Importe	Pasivos asumidos	Importe
Terrenos y bienes naturales	4.000	Deudas a largo plazo	3.000
Construcciones	12.000	Deudas a corto plazo	1.800
Existencias	2.000	Proveedores	1.200

…/…

…/…

Fecha de entrada: 05-11-2010 / Fecha de aceptación: 16-11-2010

…/…

Activos identificables	Importe	Pasivos asumidos	Importe
…/…			
Clientes	3.500		
Total	**21.500**	**Total**	**6.000**
21.500 – 6.000 = 15.500			

Conceptos	Importe
Coste de la combinación de negocios	20.000
Menos valor razonable de los activos identificables y pasivos asumidos	–15.500
Fondo de comercio	**4.500**

4. Disolución de la sociedad «CTJ, SA».

La NRV 19.ª modificada, en el apartado 1. Ámbito de aplicación, se refiere al proceso de disolución de la sociedad adquirida en los siguientes términos:

«Salvo en los supuestos de adquisición inversa, definida en el último párrafo del apartado 2.1, y las operaciones entre empresas del grupo, las empresas adquiridas que se extingan o escindan en una combinación de negocios, *deberán registrar el traspaso de los activos y pasivos integrantes del negocio transmitido cancelando las correspondientes partidas del balance y reconociendo el resultado de la operación en la cuenta de pérdidas y ganancias*, por diferencia entre el valor en libros del negocio transmitido y el valor razonable de la contraprestación recibida a cambio, neta de los costes de transacción. En los supuestos de adquisición inversa, la citada diferencia se contabilizará como un ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias de la empresa absorbente o beneficiaria adquirida, sin perjuicio de su posterior eliminación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2.2.»

Por el traspaso de los activos y pasivos :

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
171	Deudas a largo plazo	3.000	
521	Deudas a corto plazo	1.800	
400	Proveedores	1.200	
5531	Socios, cuenta de fusión	20.000	
210	Terrenos y bienes naturales		3.000
211	Construcciones		10.000
3	Existencias		2.000
430	Clientes		3.500
1291	Resultados de la fusión (1)		7.500

…/…

RCyT. CEF, núm. 333, págs. 209-238
Fecha de entrada: 05-11-2010 / Fecha de aceptación: 16-11-2010

…/…

(1) La cuenta Resultados de la fusión (1291) recoge el importe del resultado que la combinación genera en la sociedad «CTJ, SA» y su importe se desglosa en las siguientes plusvalías:

- Terrenos y bienes naturales 1.000
- Construcciones..... 2.000
- Fondo de comercio 4.500

Por la fijación del haber social:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	10.000	
11	Reservas	2.500	
1291	Resultados de la fusión	7.500	
5531	Socios, cuenta de fusión		20.000

5. Contabilidad de la sociedad «SRB, SA».

Por la emisión de las acciones:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas (10.000 × 1 × 200%)	20.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		20.000

Por la recepción del patrimonio de la sociedad «CTJ, SA»:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
204	Fondo de comercio	4.500	
210	Terrenos y bienes naturales	4.000	
211	Construcciones	12.000	
3	Existencias	2.000	
430	Clientes	3.500	
171	Deudas a largo plazo		3.000
521	Deudas a corto plazo		1.800
400	Proveedores		1.200
5530	Socios de sociedad disuelta		20.000

Por la inscripción en el Registro Mercantil:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	20.000	

…/…

…/…

Fecha de entrada: 05-11-2010 / Fecha de aceptación: 16-11-2010

…/…

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
…/…			
100	Capital social (10.000 × 1)		10.000
110	Prima de emisión o asunción (10.000 × 1)		10.000

Por la entrega de las acciones emitidas a los accionistas de «CTJ, SA»:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	20.000	
5530	Socios de sociedad disuelta		20.000

En el supuesto excepcional de que el valor de los activos identificables menos el de los pasivos asumidos, fuese superior al coste de la combinación de negocios, el exceso se contabilizará como un ingreso.

La nueva versión de la NRV 19.ª añade un nuevo párrafo en este caso:

«No obstante, antes de reconocer el citado ingreso la empresa evaluará nuevamente si ha identificado y valorado correctamente tanto los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos, como el coste de la combinación. Si en el proceso de identificación y valoración surgen activos de carácter contingente o elementos del inmovilizado intangible para los que no exista un mercado activo, no serán objeto de reconocimiento con el límite de la diferencia negativa anteriormente indicada.»

EJEMPLO 10:

La sociedad «SRB, SA» absorbe a la sociedad «CTJ, SA». El balance de «CTJ, SA» que sirve de base para la operación es el siguiente:

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Terrenos y bienes naturales	3.000	Capital social	10.000
Construcciones	10.000	Reservas	2.500
Existencias	2.000	Deudas a largo plazo	3.000
Clientes	3.500	Deudas a corto plazo	1.800
		Proveedores	1.200
Total	**18.500**	**Total**	**18.500**

…/…

RCyT. CEF, núm. 333, págs. 209-238
Fecha de entrada: 05-11-2010 / Fecha de aceptación: 16-11-2010

…/…

Los valores razonables de los activos y pasivos de la sociedad «CTJ, SA» coinciden con los del balance anterior.

La sociedad «SRB, SA» emitirá 5.000 acciones de una unidad monetaria de valor nominal al 200 por 100 que serán entregadas a los accionistas de la sociedad «CTJ, SA».

Se pide:

1. Cálculo de la diferencia de negativa.
2. Contabilidad de la sociedad «SRB, SA».

Solución:

1.

Conceptos	Importe
Coste de la combinación de negocios (5.000 × 1 × 200%)	10.000
Menos valor razonable de los activos identificables y pasivos asumidos	12.500
Diferencia negativa	**–2.500**

2.

Por la emisión de las acciones:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas (5.000 × 1 × 200%)	10.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		10.000

Por la recepción del patrimonio de la sociedad «CTJ, SA»:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	3.000	
211	Construcciones	10.000	
3	Existencias	2.000	
430	Clientes	3.500	
171	Deudas a largo plazo		3.000
521	Deudas a corto plazo		1.800
400	Proveedores		1.200
774	Diferencia negativa en combinaciones de negocios		2.500
5530	Socios de sociedad disuelta		10.000

…/…

Fecha de entrada: 05-11-2010 / Fecha de aceptación: 16-11-2010

…/…

Por la inscripción en el Registro Mercantil:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	10.000	
100	Capital social (5.000 × 1)		5.000
110	Prima de emisión o asunción (5.000 × 1)		5.000

Por la entrega de las acciones emitidas a los accionista de «CTJ, SA»:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	10.000	
5530	Socios de sociedad disuelta		10.000

RCyT. CEF, núm. 333, págs. 209-238
Fecha de entrada: 05-11-2010 / Fecha de aceptación: 16-11-2010

CONSULTAS PLANTEADAS AL ICAC

QUESTIONS FORMULATED TO ICAC

Ángel Montes Carrillo

Profesor del CEF

BOICAC núm. 77, marzo 2009. Consulta 8. Actividad de interés público o general.

SUMARIO:

PGC 2007. General. NRV. Subvenciones, donaciones y legados recibidos. Sobre el criterio aplicable para calificar una actividad de «interés público o general» a los efectos previstos en la norma de registro y valoración 18.ª Subvenciones, donaciones y legados del Plan General de Contabilidad (PGC 2007), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

Se tienen en cuenta diferentes supuestos, en función de los cuales se siguen diferentes criterios.

Supuestos: 1. Subvenciones concedidas a las empresas públicas por las Administraciones Públicas que son sus socios que cumplan los requisitos establecidos en la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, para ser consideradas como tales. 2. Transferencias u otras entregas sin contraprestación de las Administraciones Públicas que son sus socios a las empresas públicas. 3. Transferencias con finalidad indeterminada. 4. Transferencias a las empresas públicas para financiar actividades específicas. 5. Transferencias para financiar proyectos específicos de investigación y desarrollo. 6. Aportaciones recibidas por las empresas públicas para realizar inversiones de inmovilizado o para cancelar deudas por adquisición del mismo. 7. Transferencias para financiar gastos específicos o inusuales no afectados específicamente a una actividad.

Respuesta:

Este Instituto se ha dirigido a la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) con el objetivo de aclarar qué debe entenderse por «interés público o general» en el contexto de la norma de registro y valoración (NRV) 18.ª, cuyo criterio, a continuación se reproduce:

«La NRV 18.ª Subvenciones, donaciones y legados del PGC 2007, en su apartado 2 "Subvenciones, donaciones y legados otorgados por socios o propietarios", establece lo siguiente: "**Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables recibidos de socios o propietarios, no constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos propios**, independientemente del tipo de subvención, donación o legado de que se trate. La valoración de estas subvenciones, donaciones y legados es la establecida en el apartado 1.2 de esta norma.

No obstante, en el caso de empresas pertenecientes al sector público que reciban subvenciones, donaciones o legados de la entidad pública dominante para financiar la realización de actividades de interés público o general, la contabilización de dichas ayudas públicas se efectuará de acuerdo con los criterios contenidos en el apartado anterior de esta norma."

Por otro lado, la introducción del PGC 2007, en el punto 10 dispone: "Sin embargo, la principal novedad incluida en el nuevo Plan, al margen de su imputación directa al patrimonio neto en el momento inicial, es el hecho de que las subvenciones, donaciones y legados entregados por los socios o propietarios de la empresa no tienen la calificación de ingresos, sino de fondos propios, al ponerlas en pie de equivalencia desde una perspectiva económica con las restantes aportaciones que los socios o propietarios puedan realizar a la empresa, fundamentalmente con la finalidad de fortalecer su patrimonio. En el Plan de 1990, únicamente se contemplaba este tratamiento cuando la aportación se realizaba por los socios o propietarios para compensación de pérdidas o con la finalidad de compensar un déficit, quedando excluidas las concedidas para asegurar una rentabilidad mínima como las otorgadas para fomentar actividades específicas o con la finalidad de fijar precios políticos para determinados bienes o servicios.

No obstante, dado que las empresas del sector público pueden ser beneficiarias de subvenciones en los mismos términos que lo pudiera ser cualquier empresa perteneciente al sector privado, el objetivo de imagen fiel exige excepcionar en estos casos (subvenciones otorgadas a empresas públicas por sus socios para financiar la realización de actividades de interés público o general) la regla general contenida en el apartado 2 de la NRV 18.ª, remitiendo al tratamiento contable general regulado en el apartado 1".

Como se ha mencionado inicialmente, la consulta plantea cuál debe ser el significado y alcance del concepto de "actividades de interés público o general" contenido en el segundo párrafo del apartado 2 de la NRV 18.ª del PGC 2007.

A este respecto, es preciso señalar, en primer lugar, que el **término "subvención" de la NRV 18.ª del PGC 2007 debe ser entendido de una forma más amplia que el que tiene en la legislación española que regula las subvenciones públicas, de forma que se incluyen, por ejemplo, las transferencias que pueden recibir las entidades y empresas públicas en las que la Administración es propietaria o socio mayoritario**.

En cuanto al sentido de la expresión "actividades de interés general o público", el PGC 2007 no se está refiriendo de forma genérica a las actividades de las empresas públicas, sino a activi-

dades específicas a cuya financiación la Administración concedente decide afectar unos determinados fondos. A sensu contrario, **no deberían recibir el tratamiento contable de subvenciones las aportaciones que efectúa el socio y que no están afectas a la realización de una actividad concreta, por cuanto se debe considerar que en estos casos la Administración Pública está actuando únicamente en su condición de socio y no aportaría esa financiación de la misma forma a una empresa privada**.

Establecidos los criterios generales de lo que en el contexto del PGC 2007 debe entenderse por subvención y por actividad de interés público o general, es necesario concretar su aplicación al caso que nos ocupa, concreción que debe partir, en todo caso, de la consideración de si la Administración está actuando en su condición de socio o actúa porque considera necesario financiar una actividad, o un área de actividad concreta o la prestación de un determinado servicio que decide debe ser financiado de forma específica para garantizar su efectiva prestación.

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, los **criterios** para delimitar el tratamiento contable de las subvenciones o transferencias recibidas por las empresas públicas son los siguientes:

1. **Subvenciones concedidas a las empresas públicas por las Administraciones Públicas que son sus socios que cumplan los requisitos establecidos en la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones**, para ser consideradas como tales.

   Constituyen **ingresos** cualquiera que sea su finalidad, debiendo ser imputadas a resultados de acuerdo con lo establecido en el apartado 1.3 de la NRV 18.ª del PGC 2007.

2. **Transferencias u otras entregas sin contraprestación** de las Administraciones Públicas que son sus socios a las empresas públicas.

   a) Transferencias **con finalidad indeterminada**, para financiar déficits de explotación o gastos generales de funcionamiento de la empresa, no asociados con ninguna actividad o área de actividad en concreto sino con el conjunto de las actividades que realiza.

      No constituyen ingresos, debiendo tratarse como **aportaciones del socio**.

   b) Transferencias a las empresas públicas **para financiar actividades específicas**.

      Constituyen **ingresos**, debiendo ser imputadas a resultados de acuerdo con los criterios establecidos en el apartado 1.3 de la NRV 18.ª del PGC 2007, las **transferencias destinadas a financiar actividades específicas que hayan sido declaradas de interés general mediante una norma jurídica**. Asimismo, *se considerarán como tales las transferencias establecidas mediante contratos-programa, convenios u otros instrumentos jurídicos cuya finalidad sea la realización de una determinada actividad o la prestación de un determinado servicio de interés público, siempre que en dichos instrumentos jurídicos se especifiquen las distintas finalidades que pueda tener la transferencia y los importes que financian cada una de las actividades específicas*.

No se imputarán a ingresos las transferencias realizadas para compensar pérdidas genéricas aun en el caso de que hayan sido instrumentadas mediante contratos-programa o documentos similares.

c) Transferencias **para financiar proyectos específicos de investigación y desarrollo**.

Si estos proyectos de investigación y desarrollo se incluyen en el marco de unas actividades que hayan sido consideradas **de interés general** de acuerdo con lo previsto en el apartado b) anterior, constituirán **ingresos** y se imputarán a resultados de acuerdo con los criterios establecidos en el apartado 1.3 de la NRV 18.ª del PGC 2007.

d) Aportaciones recibidas por las empresas públicas **para realizar inversiones de inmovilizado o para cancelar deudas por adquisición del mismo**.

Se considerarán **como recibidas de un tercero no socio** las transferencias recibidas para financiar específicamente inmovilizado **afecto a una actividad específica de interés general o para cancelar deudas por adquisición del mismo**. El cumplimiento de dichas condiciones puede derivar de una norma jurídica o puede considerarse que se ha producido cuando en un contrato programa, convenio u otro instrumento jurídico se haya determinado la financiación específica de inmovilizado afecto a la realización de una actividad específica o de las deudas derivadas de la adquisición del mismo, habiéndose cuantificado el importe que financia dicho inmovilizado o deudas.

Dichos ingresos, inicialmente y siempre que puedan considerarse como no reintegrables, se registrarán como directamente imputables a patrimonio neto, reconociéndose posteriormente en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional, de acuerdo con los criterios que se detallan en el punto 1.3 de la propia norma de valoración.

En este punto, hay que matizar que, en el caso de que la empresa pública recibiese transferencias de la entidad pública dominante para la financiación de gastos específicos producidos en el desarrollo de una actividad de interés general, no podrán entenderse financiados por la misma los costes de amortización de los activos utilizados que, a su vez, hayan sido financiados con transferencias para la adquisición de inmovilizado afecto a la realización de actividades de interés general concedidas por la entidad pública dominante.

En ningún caso se contabilizarán como ingresos las transferencias genéricas que se destinen a financiar inmovilizado, aun en el caso de que una vez que entre en funcionamiento dicho inmovilizado se utilice total o parcialmente para realizar actividades o prestar servicios de interés general.

e) Transferencias **para financiar gastos específicos o inusuales no afectados específicamente a una actividad**.

No constituyen ingresos, al no estar afectos a una actividad específica, en línea con lo recogido en el apartado a) anterior, debiendo tratarse, por tanto, como **aportaciones del socio**.»

EJEMPLO:

El ayuntamiento de Albalat constituyó una sociedad anónima, denominada «AMC CULTURAL 2012, SA», participada íntegramente por el mismo. La sociedad tiene como finalidad promover la cultura y el desarrollo turístico de la zona, teniendo entre sus fines la conservación y rehabilitación del patrimonio cultural e histórico.

Para la consecución de sus fines y la financiación de la sociedad, el ayuntamiento ha realizado las siguientes concesiones, aportaciones y transferencias de fondos durante el ejercicio 20X9:

a) Concesión de 60.000 euros, que cumple los requisitos para ser calificada como subvención de acuerdo con la Ley General de Subvenciones, en concepto de subvención para financiar la adquisición de un inmovilizado que tiene una vida útil de 10 años. La concesión de la subvención tuvo lugar el 1 de abril y la adquisición del inmovilizado el 15 de mayo, siendo el coste de éste último de 60.000 euros. En esta última fecha se percibe el importe de la subvención y se aplica al pago del inmovilizado.

b) Transferencia de fondos por un importe de 100.000 euros para compensar pérdidas del año 20X8. Fecha de la transferencia 1 de junio de 20X9.

c) Transferencia de 200.000 euros para la adquisición de maquinaria para la rehabilitación de edificios de interés cultural. La transferencia se efectúa en la fecha de la adquisición de la citada maquinaria el día 1 de julio de 20X9 aplicándose al pago de las mismas. El coste total de la maquinaria asciende a 250.000 euros, pagándose íntegramente al contado, y se le estima una vida útil de 20 años.

d) Transferencia de 10.000 euros para hacer frente al pago de gastos de personal y diversos suministros. La transferencia se efectúa el 1 de septiembre de 20X9.

Se pide:

Contabilizar lo que proceda en el año 20X9 teniendo en cuenta que el tipo impositivo es del 30 por 100.

Solución:

La Consulta 8 del BOICAC n.º 77 establece el tratamiento contable de las subvenciones y transferencias recibidas por empresas públicas de sus entidades públicas dominantes, distinguiendo los siguientes supuestos:

1. Subvenciones concedidas que cumplen los requisitos establecidos en la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, para ser consideradas como tales: constituyen ingresos cualquiera que sea su finalidad, debiendo ser imputadas a resultados de acuerdo con lo establecido en el apartado 1.3 de la NRV 18.ª del PGC 2007.

…/…

…/…

2. Transferencias u otras entregas sin contraprestación. Se distinguen los siguientes supuestos:

   a) Transferencias con finalidad indeterminada: se tratan como aportaciones de socios.

   b) Transferencias a las empresas públicas para financiar actividades específicas: se tratan como subvenciones.

   c) Transferencias para financiar proyectos específicos de investigación y desarrollo: si se incluyen en el marco de actividades consideradas de interés general, se tratan como subvenciones.

   d) Aportaciones recibidas por las empresas públicas para realizar inversiones de inmovilizado o para cancelar deudas por adquisición del mismo: si el inmovilizado está afecto a una actividad de interés general y la aportación no es genérica se tratan como subvenciones.

   e) Transferencias para financiar gastos específicos o inusuales no afectados específicamente a una actividad: se consideran aportaciones de los socios.

Con los criterios contenidos en la consulta y expuestos anteriormente abordaremos el tratamiento de los distintos supuestos contenidos en el enunciado:

a) Subvención de 60.000 euros para financiar un inmovilizado: constituirá un ingreso y se imputará a resultados a medida que se amortiza el inmovilizado. Los apuntes procedentes en el año 20X9 serán los siguientes:

01/04/20X9

En el momento de la concesión, dado que no se ha adquirido todavía en ese momento el inmovilizado, se registrará la subvención como una deuda:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	60.000	
172	Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados		60.000

15/05/20X9

Por la adquisición del inmovilizado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
580	Inmovilizado	60.000	
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas		60.000

…/…

…/…

Por la transformación de la subvención en no reintegrable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
172	Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados	60.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		60.000

Por el efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	18.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (60.000 × 30%)		18.000

31/12/20X9

Por la amortización del inmovilizado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (60.000/10 × 7,5/12)	3.750	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		3.750

Por la imputación a resultados de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital (60.000/10 × 7,5/12)	3.750	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		3.750

Por el efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (3.750 × 30%)	1.125	
8301	Impuesto diferido		1.125

Por la regularización de los gastos e ingresos de patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	60.000	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		3.750
8301	Impuesto diferido		16.875
130	Subvenciones oficiales de capital		39.375

…/…

…/…

b) Transferencia de fondos para compensar pérdidas del año 20X8: se tratarán en todo caso como aportaciones de socios o propietarios. Procederá el siguiente apunte el día 1 de junio de 20X9:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	100.000	
118	Aportaciones de socios o propietarios		100.000

c) Transferencia para la adquisición de maquinaria destinada a la rehabilitación de edificios de interés cultural: se tratará como una subvención, en consecuencia constituirá un ingreso y se imputará a resultados a medida que se amortice la máquina. Durante 20X9 se realizarán las siguientes anotaciones:

01/07/20X9

Por la transferencia:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	200.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		200.000

Por el efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	60.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (200.000 × 30%)		60.000

Por la adquisición de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	250.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		250.000

31/12/20X9

Por la amortización de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (250.000/20 × 6/12)	6.250	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		6.250

…/…

…/…

Por la imputación a resultados de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital (200.000/20 × 6/12)	5.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		5.000

Por el efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (5.000 × 30%)	1.500	
8301	Impuesto diferido		1.500

Por la regularización de los gastos e ingresos de patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	200.000	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		5.000
8301	Impuesto diferido		58.500
130	Subvenciones oficiales de capital		136.500

d) Transferencia para hacer frente al pago de gastos de personal y diversos suministros: tendrán la consideración de aportaciones de socios o propietarios. En consecuencia, el 1 de septiembre de 20X9 se realizará el siguiente apunte contable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	10.000	
118	Aportaciones de socios o propietarios		10.000

Miguel Ángel Gálvez Linares

Profesor del CEF

BOICAC núm. 80, diciembre 2009. Consulta 2. Inmovilizado material NRV 2.ª Existencias, NRV 10.ª Producción y distribución de una obra audiovisual.

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable de la producción y distribución de una obra audiovisual. Las cuestiones que se preguntan son las siguientes:

1.ª Determinación del coste de producción de una obra audiovisual y, en particular, si forman o no parte del mismo los costes por honorarios de registro de la obra, los de notario u otros profesionales, así como el coste de publicidad y promoción.

2.ª Tratamiento contable de la imputación de determinados ingresos y gastos de la obra audiovisual.

Respuesta:

1. «Coste de producción» de una obra audiovisual

La calificación contable de la obra como existencias o inmovilizado deberá realizarse de acuerdo con la función o uso que desempeña en relación con la actividad objeto de explotación.

Así, son existencias todas aquellas producciones destinadas a incorporarse o que se hayan incorporado al ciclo de comercialización que constituye el objeto propio de la actividad económica de la empresa. Por consiguiente, en la medida en que estas producciones estén destinadas a la venta o consumo, hay que considerar que las mismas constituyen las existencias de la sociedad, debiendo figurar en el balance en la partida correspondiente a estos activos.

No obstante lo anterior, si el objeto social de la empresa consistiese en la explotación económica de las mencionadas producciones sin que se produzca la transferencia sustancial de los riesgos y beneficios asociados a estos activos, deberían calificarse como un inmovilizado en tanto que elementos destinados a servir de forma duradera a la actividad de la empresa.

El concepto de coste de producción se encuentra definido en el Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC) incluido en la primera parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, así como en las normas de registro y valoración (NRV) 2.ª y 10.ª, relativas al inmovilizado y a las existencias, respectivamente, siendo estos criterios apli-

cables al coste de producción de una obra audiovisual. En particular, el apartado 6.º1. «Coste histórico o coste» del MCC dispone:

«El coste de producción incluye el precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, el de los factores de producción directamente imputables al activo y la fracción que razonablemente corresponda de los costes de producción indirectamente relacionados con el activo, en la medida en que se refieran al periodo de producción, construcción o fabricación, se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción y sean necesarios para la puesta del activo en condiciones operativas.»

De conformidad con lo dispuesto en el PGC y sus normas de desarrollo, el coste de la obra debe calcularse por referencia al periodo de producción siempre y cuando, adicionalmente, dichos costes sean necesarios para la puesta del activo en condiciones operativas, recogiéndose en este concepto los costes de producción directos e indirectos. Por tanto, tal y como se establece específicamente en la Resolución de 9 de mayo de 2000 del ICAC, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción, los gastos de comercialización, como son los de publicidad y promoción, y los generales de administración, no formarán parte del citado coste.

En relación con los gastos por honorarios de registro de la obra, los de notario u otros profesionales, la Resolución de 21 de enero de 1992 del ICAC, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial, dedica su apartado cuarto a la regulación de la propiedad industrial, señalando en su párrafo 4 lo siguiente:

«4. Para los elementos de la propiedad intelectual se utilizarán los mismos principios y criterio de valoración que los indicados para la propiedad industrial, utilizando para su contabilización una partida específica.»

Aplicando por analogía este criterio al caso consultado, debe concluirse que formarán parte del coste de producción el coste de registro y formalización de la obra audiovisual. Sin embargo, no se incluirá en el coste de producción los honorarios de otros profesionales que no reúnan los requisitos generales incluidos en la presente contestación.

2. Tratamiento contable de la imputación de determinados ingresos y gastos

a) Sobre la cesión de un porcentaje de participación en los derechos de explotación de la obra audiovisual (aunque no en el negativo), por tiempo limitado, a cambio de un precio.

La NRV 8.ª del PGC recoge los criterios aplicables a los contratos de arrendamiento y otras operaciones de naturaleza similar. A tal efecto, la norma señala que se entiende por arrendamiento cualquier acuerdo, con independencia de su instrumentación jurídica, por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado, con independencia de que el arrendador quede obligado a prestar servicios en relación con la explotación o mantenimiento de dicho activo.

Por tanto, si la operación se calificase como un arrendamiento financiero, será de aplicación el criterio recogido en el apartado 1.3 de la NRV 8.ª para el supuesto de que el arrendador sea el fabricante o distribuidor, en cuyo caso se considerarán operaciones de tráfico comercial y se aplicarán los criterios contenidos en la norma relativa a ingresos por ventas y prestación de servicios.

Según manifiesta el consultante, es usual que la distribución de una obra audiovisual se instrumente mediante la formalización de diversos contratos, de tal suerte que desde una perspectiva económica y jurídica la obra es objeto de fragmentación en diversos componentes (exposición en salas cinematográficas, pases en televisión, distribución videográfica, etc.), a priori, todos ellos independientes en la generación de flujos de efectivo.

Considerando esta particularidad, este Instituto cree razonable que el análisis de los acuerdos de disposición de los citados derechos se realice de forma individualizada para cada uno de los citados componentes, circunstancia que podría determinar, en su caso, la baja parcial de cada uno de ellos respecto al importe total contabilizado en proporción a su respectivo valor razonable.

Por el contrario, si la cesión debe calificarse como operativa, de acuerdo con el apartado 2 de la NRV 8.ª cabe señalar que la productora continuará presentando y valorando la obra en arrendamiento conforme a su naturaleza, sin que proceda la baja del activo intangible. Cualquier cobro que se realice al contratar un derecho de arrendamiento calificado como operativo se tratará como un cobro anticipado por el arrendamiento, que se imputará a resultados a lo largo del periodo de arrendamiento a medida que se cedan los beneficios económicos del activo arrendado, a salvo de lo que a continuación se indica respecto a los importes recibidos en concepto de «mínimo garantizado».

En este sentido, si la contraprestación por la cesión se basa en un porcentaje de los ingresos del distribuidor por la exhibición o explotación de la obra, el productor reconocerá un ingreso a medida que se exhiba o explote la película, siempre que la recaudación del pago acordado esté razonablemente asegurada.

b) Ingresos por mínimo garantizado en contratos de distribución calificados a efectos contables como arrendamientos operativos.

Según manifiesta el consultante, en contraprestación a la cesión de los derechos de explotación, la distribuidora abonará al productor una cantidad en la fecha en que se produzca la calificación por el Ministerio de Cultura de la obra audiovisual por edades. Dicho importe se entrega en concepto de anticipo no retornable del precio de la cesión que se abonará en la fecha del tercer aniversario desde la calificación de la obra. El precio de la cesión representa un importe equivalente a un porcentaje sobre el total de los ingresos cedidos recaudados, siempre que se sobrepase un umbral mínimo de recaudación.

En primer lugar, es preciso señalar que con carácter previo a la calificación de la cesión como operativa, cuando el acuerdo incorpore un importe mínimo garantizado, la empresa deberá realizar un adecuado análisis del fondo económico del contrato, dado que en función de las condiciones del acuerdo dicho importe podría determinar la calificación del arrendamiento como financiero.

Calificado el acuerdo como arrendamiento operativo, el tratamiento contable de dicho anticipo no reembolsable cumple la definición de ingreso en el momento en que nazca el derecho al mismo, circunstancia que se entenderá producida cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- La obra está terminada y entregada o disponible para entrega inmediata e incondicional.
- Ha comenzado el periodo de autorización para que el cliente pueda explotar o exhibir la obra.

c) Sobre la imputación temporal de las subvenciones a la cuenta de resultados.

Según manifiesta el consultante las subvenciones se conceden, generalmente, dos años después del estreno de la obra, circunstancia que exige traer a colación el criterio recogido en la Consulta 11 publicada en el Boletín de este Instituto (BOICAC) n.º 75, de octubre de 2008, que a continuación se reproduce:

«(…) Dado que no se pueden reconocer ingresos por una subvención hasta que ésta obtenga el carácter de no reintegrable, en un caso como el referido en la consulta (subvención que cumple los requisitos para ser no reintegrable en un momento posterior al de devengo de los gastos que financia o de la amortización de los activos que financia), debe señalarse que:

1. En la medida en que la subvención financie gastos específicos ya devengados o la totalidad del valor original de un activo, de forma que se hubieran imputado gastos (en su caso, dotaciones a la amortización) asociados a la subvención, en un ejercicio anterior al periodo en que la subvención sea reconocible como ingreso de patrimonio neto, el importe de la subvención correspondiente a los citados gastos se ha de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias en el momento en que se cumplan las condiciones para su registro.

2. Si la subvención financia parte de un activo, y en el momento de registro de la subvención como ingreso de patrimonio neto, el valor contable del activo fuese superior al importe concedido, se aplicará el criterio general de imputar en la cuenta de pérdidas y ganancias la citada subvención, donación o legado, en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para el activo financiado, desde el momento del registro, es decir, prospectivamente. En este caso no procederá hacer imputaciones en función de la amortización de años previos, en tanto la subvención, donación o legado se ha debido registrar como un ingreso en un momento posterior de acuerdo con los criterios contables (en consecuencia, no se trata de un error ni de un cambio de criterio contable) y admite ser correlacionada con la imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias del valor contable del activo a partir del momento en que, de acuerdo con la NRV 18.ª del PGC, procede su registro como ingreso de patrimonio neto.»

No obstante, si en el momento en que la subvención cumple los requisitos para ser no reintegrable, el valor en libros del activo es inferior a la subvención otorgada, la diferencia hasta el citado valor en libros se imputará en dicho ejercicio a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Respecto al momento en que debe reconocerse la subvención como ingreso en el patrimonio neto, tal y como se ha indicado, esta circunstancia no se producirá hasta que no se cumplan las condiciones que la NRV 18.ª exige en su apartado 1.1, fecha que lógicamente deberá ser posterior a la de su concesión.

d) Amortización de la obra.

Si la obra se califica como un inmovilizado intangible, deberá amortizarse a partir del momento en que esté en condiciones de funcionamiento, es decir, cuando pueda producir ingresos con regularidad, según se establece en la Resolución de 30 de julio de 1991, del ICAC, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material (cuya aplicación en este punto es extensible al inmovilizado intangible).

Por tanto, en principio, la calificación administrativa por edades a cargo del Ministerio de Cultura debería fijarse como fecha de inicio del periodo de amortización.

No obstante, si desde una perspectiva económica racional dicho hito no fuera suficiente para considerar que el activo está en condiciones de participar normalmente en el proceso productivo al que está destinado, esto es, de forma plena y con regularidad, el inicio del periodo de amortización deberá postergarse hasta que concurra dicha circunstancia, en particular, hasta que se produzca su estreno comercial, sin perjuicio, claro está, de la obligación de registrar una pérdida por deterioro si antes de la fecha de inicio concurren las circunstancias previstas en el PGC para contabilizar la citada pérdida.

En relación con la vida útil de la obra, cabe indicar que, considerando su analogía con los gastos de desarrollo (activos intangibles con un mercado en continuo cambio y, por lo tanto, sujetos a un elevado riesgo de obsolescencia), habrá que tener en cuenta el periodo máximo de cinco años, salvo prueba en contrario, para dichos activos.

Por último, el método de amortización deberá prestar especial atención a la naturaleza del activo, cuyo patrón de consumo está muy vinculado a la generación de ingresos en los primeros años de explotación, sin que en ningún caso proceda aplicar una amortización creciente.

EJEMPLO:

La productora «MAG» inicia en el mes de abril del año 20X0 la filmación de un documental sobre la vida del venado en los Montes de Toledo. Una vez finalizado el rodaje del documental, está prevista su explotación, fundamentalmente, en salas comerciales de Castilla-La Mancha y Andalucía. Debido al interés del documental, la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha concede una subvención de 40.000 euros con la condición de que el documental sea exhibido de manera gratuita para los miembros de las sociedades cinegéticas de la Comunidad al menos dos veces en cada capital de provincia de la región en el plazo de un año desde la calificación.

Los costes del documental han sido los siguientes:

…/…

…/…

- Costes del personal de producción ..... 30.000 euros.
- Licencias de rodaje ..... 25.000 euros.
- Publicidad de lanzamiento ..... 15.000 euros.
- Costes de registro ..... 7.000 euros.
- Materiales utilizados ..... 20.000 euros.
- Costes de administración ..... 6.000 euros.
- Gastos diversos (transportes, alojamientos...) ..... 23.000 euros.

El documental ha quedado definitivamente montado para su distribución a finales de octubre de 20X0. En ese momento se firma un contrato con la distribuidora «AMC» que abonará a la productora en el momento de la calificación del documental, un importe de 70.000 euros en concepto de anticipo de recaudación no retornable. La productora recibirá, además un 30 por 100 de la recaudación que exceda de 200.000 euros, cifra que se espera superar ampliamente.

A comienzos del año 20X1 se recibe la calificación del Ministerio de Cultura y comienza la explotación de la obra. La vida útil se establece en cinco años y el sistema de amortización utilizado es el de números dígitos.

Se pide:

Contabilizar las operaciones que se derivan de la información anterior en los años 20X0, 20X1 y 20X2 teniendo en cuenta que a finales de 20X1 se ha cumplido la condición de exhibición impuesta por la Junta de Castilla-La Mancha para considerar la subvención como no reintegrable.

Solución:

1. Operaciones del año 20X0

Por los gastos relacionados con la producción del documental:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6	Gastos por naturaleza (30.000 + 25.000 + 15.000 + 7.000 + 20.000 + 6.000 + 23.000)	126.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		126.000

Por la obtención de la subvención:

La subvención concedida por la Junta de Castilla-La Mancha no cumple los requisitos para su imputación como ingreso en el patrimonio neto hasta que se haya cumplido la condición impuesta de exhibición, el plazo de un año desde la calificación por el Ministerio de Cultura, por lo que deberá reflejarse como una deuda.

…/…

…/…

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	40.000	
522	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados		40.000

Cálculo del coste de producción. Teniendo en cuenta la definición de coste de producción del Marco Conceptual y las Resoluciones de 9 de mayo de 2000 y de 21 de enero de 1992 del ICAC, el coste de producción del documental será:

- Costes del personal de producción 30.000
- Licencias de rodaje 25.000
- Costes de registro 7.000
- Materiales utilizados 20.000
- Gastos diversos (transportes, alojamientos...) 23.000
- Coste de producción 105.000

Por la finalización del documental:

Código	Cuenta	Debe	Haber
20X	Documental vida del venado	105.000	
730	Trabajos realizados para el inmovilizado intangible		105.000

En el año 20X0 no procederá amortización de la obra puesto que aún no se ha obtenido la calificación del Ministerio de Cultura y no ha comenzado su vida útil.

2. Operaciones del año 20X1

A principios de año se ha obtenido la calificación del Ministerio de Cultura, comenzando su vida útil. En ese momento se cobra el importe a cuenta de la recaudación del documental.

Si el contrato firmado con la distribuidora «AMC» se califica como arrendamiento operativo, el importe cobrado cumple la definición de ingreso ya que no será objeto de devolución, puesto que constituye un mínimo garantizado y se cumplen las dos condiciones indicadas por la consulta:

a) La obra está terminada y entregada o disponible para entrega inmediata e incondicional.

b) Ha comenzado el periodo de autorización para que el cliente pueda explotar o exhibir la obra.

…/…

…/…

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	70.000	
752	Ingresos por arrendamientos		70.000

Al cierre del ejercicio 20X1 por la amortización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (105.000/15 × 5)	35.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		35.000

También al cierre del año 20X1 se ha cumplido la condición de exhibición gratuita para miembros de sociedades cinegéticas, por lo que la subvención recibida se considerará como no reintegrable.

Código	Cuenta	Debe	Haber
522	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados	40.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		40.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido (40.000 × 30%)	12.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		12.000

Para la transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias debemos tener en cuenta el criterio establecido por el ICAC en la respuesta a la Consulta 11 del BOICAC n.º 75. De acuerdo con este criterio:

a) Si la subvención financia el importe total del activo, deberá transferirse a la cuenta de pérdidas y ganancias la parte de subvención correspondiente a la amortización de periodos anteriores al reconocimiento de la subvención como ingreso de patrimonio neto.

b) Si la subvención financia parte del activo y en el momento de registro de la subvención como ingreso de patrimonio neto el valor contable del activo fuese superior al importe concedido, se aplicará el criterio general de imputar en la cuenta de pérdidas y ganancias la subvención en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para el activo financiado desde el momento del registro, es decir, prospectivamente.

No obstante, si en el momento en que la subvención cumple los requisitos para ser no reintegrable, el valor en libros del activo es inferior a la subvención otorgada, la diferencia hasta el citado valor en libros se imputará en dicho ejercicio a la cuenta de pérdidas y ganancias.

…/…

…/…

En este caso tendremos:

- Valor contable: 105.000 – 35.000 = 70.000
- Importe de la subvención: 40.000

Dado que el importe de la subvención es inferior al valor contable del activo en el momento en que se cumplen las condiciones para su reflejo como ingreso en el patrimonio neto, la subvención se transferirá a la cuenta de pérdidas y ganancias en los cuatro años de vida remanente.

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	40.000	
8301	Impuesto diferido		12.000
130	Subvenciones oficiales de capital		28.000

3. Operaciones del año 20X2

Al cierre del ejercicio procederá la amortización del documental y transferencia de la subvención a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (105.000/15 × 4)	28.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		28.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital (40.000/70.000 × 28.000)	16.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		16.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	4.800	
8301	Impuesto diferido (16.000 × 30%)		4.800

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	4.800	
130	Subvenciones oficiales de capital	11.200	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		16.000