

Contabilidad y Tributación. CEF

Revista mensual núm. 457 | Abril 2021

ISSN: 1138-9540

A vueltas con los efectos preclusivos de las liquidaciones

Enrique Ortiz Calle

IVA deducible, Concierto y Convenio

Ismael Jiménez Compaired

Los autos del Supremo y del TSJ de Cataluña sobre el 720

Esaú Alarcón García

Rectificación extemporánea de autoliquidación para compensar BIN

Pilar Álvarez Barbeito

Inversión vs. gasto de conservación

Carmen Banacloche Palao

La contabilidad forense ¿en los planes de estudios de la universidad española?

Francisco Esteo Sánchez

Miguel Ángel Villacorta Hernández

Aportación no dineraria de una sociedad radicada en el extranjero cuando la aportante y la adquirida aplican NIIF

Anna Ayats Vilanova

CEF.-

MATRÍCULA
ABIERTA

CURSOS ONLINE

INICIO ABRIL 2021

Curso de Contabilidad Avanzada | Curso de Contabilidad Práctica | Curso de Gestoría Fiscal, Laboral y Contable | Curso Práctico de Bolsa (nivel básico) | Curso Finanzas para no Financieros | Curso Profesional en Trading Algorítmico | Curso sobre Contabilidad Fiscal: IS/IVA | Curso sobre Prevención de Blanqueo de Capitales | Curso de Excel Aplicado a la Gestión Empresarial y Financiera | Curso de Modelización Financiera | Curso de Tributación Práctica | Curso sobre el Impuesto sobre Sociedades | Curso sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Consulta nuestra oferta formativa completa en www.cef.es/cursos



Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Núm. 457 | Abril 2021

Directora editorial

M.^a Aránzazu de las Heras García. Doctora en Derecho

Consejo de redacción

Director (tributación) Alejandro Blázquez Lidoy. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. URJC
Subdirectora (tributación) María Luisa González-Cuéllar Serrano. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. UC3M
Director (contabilidad) Salvador Marín-Hernández. Presidente EFAA for SMEs y Director Cátedra EC-CGE

Coordinadoras

M.^a José Leza Angulo. Área tributaria del CEF
Berta Gaubert Viguera. Área contable del CEF

Consejo asesor

Eladio Acevedo Heranz. Presidente del Ilustre Colegio Central de Titulados Mercantiles y Empresariales
Pablo de Andrés Alonso. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad Autónoma de Madrid
José Manuel Calderón Carrero. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de A Coruña
Juergen B. Donges. Catedrático de Ciencias Económicas. Universidad de Colonia
Santiago Durán Domínguez. Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)
María Antonia García Benau. Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valencia
Jesús Gascón Catalán. Director de la Agencia Estatal de Administración Tributaria
Silvia Gómez Ansón. Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Oviedo
José Antonio Gonzalo Angulo. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Alcalá
Pedro Manuel Herrera Molina. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UNED
Ana María Juan Lozano. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Valencia
Luis Alberto Malvárez Pascual. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Huelva
Diego Martín-Abril Calvo. Socio Gómez Acebo y Pombo. Inspector de Hacienda (excedente)
Javier Martín Fernández. Catedrático de la UCM y Socio Director de F&J Martín Abogados
Francisco Javier Martínez García. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Cantabria
Araceli Mora Enguidanos. Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valencia
Francesco Moschetti. Profesor de la Universidad de Padua y Despacho Tributarista Studio Legale Tributario
Enrique Ortega Carballo. Socio Gómez Acebo y Pombo. Inspector de Hacienda (excedente)
Esther Ortiz Martínez. Profesora titular de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Murcia
Carlos Palao Taboada. Abogado Montero-Aramburu
José Pedreira Menéndez. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Oviedo
Gaspar de la Peña Velasco. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UCM. Abogado
José Pla Barber. Catedrático de Organización de Empresa. Universidad de Valencia
Aurora Ribes Ribes. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Alicante
Luz Ruibal Pereira. Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Santiago de Compostela
José Andrés Sánchez Pedroche. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UDIMA
Luis Fernando Trigo y Sierra. Socio de Broseta Abogados

Evaluadores externos

Se trata de una revista arbitrada que utiliza el sistema de **revisión externa por expertos** (*peer-review*) en el conocimiento de las materias investigadas y en las metodologías utilizadas en las investigaciones.

Edita

Centro de Estudios Financieros
P.^o Gral. Martínez Campos, 5, 28010 Madrid • Tel. 914 444 920 • editorial@cef.es





Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Redacción, administración y suscripciones

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

Suscripción anual (2021) (11 números) 165 € en papel / 90 € en digital

Solicitud de números sueltos (cada volumen) (en papel o en PDF)

Suscriptores 20 €

No suscriptores 25 €

En la página www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm encontrará publicados todos los artículos de la *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF* desde el número 100. Podrá acceder libremente a los artículos que se correspondan con su periodo de suscripción. Los anteriores a la fecha de alta en el producto tendrán un coste de 7,5 € por artículo, con un descuento del 50 % para los suscriptores.

Edita

Centro de Estudios Financieros, SL
Correo electrónico: revistacef@cef.es
Edición digital: www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm
Depósito legal: M-1947-1981
ISSN: 1138-9540
ISSN-e: 2531-2138

Imprime

Artes Gráficas Coyve
C/ Destreza, 7
Polígono industrial Los Olivos
28906 Getafe (Madrid)

Indexada en



© 2021 CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

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



Esta obra está bajo una Licencia Creative Commons BY-NC-ND 4.0



Sumario

Tributación

Estudios

- El agotamiento de las facultades comprobadoras de la Administración tributaria: a vueltas con los efectos preclusivos. A propósito de la STS de 16 de octubre de 2020, rec. núm. 3895/2018 5-30
The exhaustion of the tax Administration's powers of verification: the preclusive effects. Regarding the Sentence of October 16, 2020, of the Supreme Court, appeal no. 3895/2018
Enrique Ortiz Calle
- El derecho a la deducción en un Reino en el que conviven siete impuestos sobre el valor añadido 31-70
The right to deduction in a Kingdom where seven value added taxes coexist
Ismael Jiménez Compaired
- Novedades en torno a la obligación de suministrar información sobre bienes y derechos en el extranjero: los autos del Supremo y del TSJ de Cataluña 71-92
News regarding the obligation to provide information on assets and rights abroad: the orders of the Supreme Court and the TSJ of Catalonia
Esaú Alarcón García

Análisis doctrinal y jurisprudencial

- Diferencia entre inversión y gastos de conservación y reparación de los inmuebles en el IRPF: importancia de la factura. (Análisis de la RTEAC de 24 de septiembre de 2020, RG 3838/2019) 93-99
Carmen Banacloche Palao
- La ocultación de los alquileres en el impuesto sobre la renta de las personas físicas. (Análisis de la STS de 15 de octubre de 2020, rec. núm. 1434/2019) 100-107
Ángel Puerta Arrúe
- Los recargos de apremio en caso de pluralidad de responsables del artículo 42.2 a) de la LGT. (Análisis de la STS de 10 de diciembre de 2020, rec. núm. 2189/2018) 108-115
Nuria Puebla Agramunt
- Rectificación extemporánea de una autoliquidación para compensar bases imponibles negativas. (Análisis de la SAN de 11 de diciembre de 2020, rec. núm. 439/2017) 116-122
Pilar Álvarez Barbeito



Casos prácticos

- @ Supuesto práctico profesional (ejercicio propuesto para el ingreso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado) 123-124
Rafael Enric Herrando Tejero

Contabilidad

Estudios

- La contabilidad forense ¿en los planes de estudios de la universidad española? 125-152
Forensic accounting in Spanish university curricula?
Francisco Esteo Sánchez y Miguel Ángel Villacorta Hernández

Análisis doctrinal

- Aportación no dineraria de una sociedad radicada en el extranjero cuando la aportante y la adquirida aplican NIIF. (Análisis de la consulta 3 de la BOICAC 123, de septiembre de 2020) 153-156
Anna Ayats Vilanova

Casos prácticos

- @ Segundo ejercicio resuelto de los procesos selectivos para el ingreso en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores de la Administración de la Seguridad Social (1.ª parte) 157-158
Ana Luna García González

- Normas de publicación 159-160

@ | Solo disponible en <www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm>

Las opiniones vertidas por los autores son responsabilidad única y exclusiva de ellos. ESTUDIOS FINANCIEROS, sin necesariamente identificarse con las mismas, no altera dichas opiniones y responde únicamente a la garantía de calidad exigible en artículos científicos.

Quincenalmente los suscriptores reciben por correo electrónico un **BOLETÍN** informativo sobre novedades legislativas, selección de jurisprudencia y doctrina de la DGT. Asimismo, el seguimiento diario de las novedades puede hacerse consultando la página <<http://www.fiscal-impuestos.com>>.





El agotamiento de las facultades comprobadoras de la Administración tributaria: a vueltas con los efectos preclusivos

A propósito de la [STS de 16 de octubre de 2020](#),
rec. núm. 3895/2018

Enrique Ortiz Calle

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Carlos III de Madrid*

enrique.ortiz@uc3m.es | <https://orcid.org/0000-0003-0410-6294>

Extracto

El artículo 140.1 de la LGT constituye una garantía para los obligados tributarios. Este precepto intenta paliar prácticas abusivas de la Administración tributaria consistentes en dictar sucesivas liquidaciones provisionales, que traen causa de la tramitación de otros tantos procedimientos de gestión e inspección y que por su propia naturaleza pueden ser modificadas por la propia Administración. Liquidaciones referidas a la misma obligación tributaria, con idéntico sujeto pasivo y en el marco de procedimientos que tienen la misma finalidad. La última jurisprudencia del Tribunal Supremo demuestra que el referido artículo 140.1, pese a haber supuesto un avance respecto de la legislación anterior, no ataja los problemas de seguridad jurídica vinculados al abuso de las liquidaciones provisionales.

Palabras clave: liquidaciones provisionales; efectos preclusivos; seguridad jurídica.

Fecha de entrada: 05-02-2021 / Fecha de aceptación: 02-03-2021 / Fecha de revisión: 09-03-2021

Cómo citar: Ortiz Calle, E. (2021). El agotamiento de las facultades comprobadoras de la Administración tributaria: a vueltas con los efectos preclusivos. A propósito de la STS de 16 de octubre de 2020, rec. núm. 3895/2018. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 457, 5-30.



The exhaustion of the tax Administration's powers of verification: the preclusive effects

Regarding the Sentence of October 16, 2020, of the Supreme Court, appeal no. 3895/2018

Enrique Ortiz Calle

Abstract

Article 140.1 of the LGT constitutes a guarantee for taxpayers. This precept attempts to mitigate abusive practices of the tax Administration consisting of issuing successive provisional assessments, which are caused by the processing of other verification and inspection procedures and which by their very nature can be modified by the Administration itself. These assessments refer to the same tax liability, with the same taxpayer and within the framework of procedures that have the same purpose. The latest case law of the Supreme Court shows that article 140.1, although it is an improvement over the previous legislation, does not solve the problems of legal certainty linked to abuse of provisional assessments.

Keywords: provisional assessments; preclusive effect; legal certainty.

Citation: Ortiz Calle, E. (2021). El agotamiento de las facultades comprobadoras de la Administración tributaria: a vueltas con los efectos preclusivos. A propósito de la STS de 16 de octubre de 2020, rec. núm. 3895/2018. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 457, 5-30.



Sumario

1. Planteamiento de la cuestión
2. Fundamento de la garantía contenida en el artículo 140.1 de la LGT
3. Consecuencias de la interpretación del TS de los términos «nuevos hechos» y «actuaciones distintas»: alcance del agotamiento de las facultades de comprobación
4. Conclusiones

Referencias bibliográficas



1. Planteamiento de la cuestión

La Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 16 de octubre de 2020 (rec. núm. 3895/2018 –NFJ079462–) constituye una excelente oportunidad para reflexionar sobre el alcance de una de las garantías del contribuyente que introdujo la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT): la atribución de efectos preclusivos a las liquidaciones provisionales dictadas a la finalización de un procedimiento de comprobación limitada.

El origen remoto de esta garantía se encuentra, como se sabe, en la jurisprudencia que intentó poner coto a ciertos abusos de la Administración tributaria que se produjeron durante la vigencia de la LGT de 1963 en el desarrollo de las llamadas «comprobaciones abreviadas» efectuadas por los órganos de gestión y que tenían por objeto determinados elementos de la obligación tributaria, al amparo del artículo 123 de la ley citada en la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio. Se configuró entonces un procedimiento de comprobación abreviada sobre los datos e informaciones que obraran en poder de la Administración tributaria, que permitía girar liquidaciones provisionales de oficio, las cuales facilitaron en la práctica la realización de controles masivos tanto de las declaraciones presentadas por los contribuyentes, como de los datos existentes en las bases de datos facilitados por terceros¹. Comprobaciones abreviadas que finalmente se concretaban en la emisión de liquida-

¹ La Sentencia del TS de 22 de septiembre de 2014 (rec. núm. 4336/2012 –NFJ055693–) recuerda que:

[...] el artículo 140.1 de la Ley General Tributaria de 2003 ha venido a suplir el vacío de que adolecía el artículo 123 de la homónima de 1963, que nuestra jurisprudencia intentó colmar apelando al principio de íntegra regularización de la situación tributaria del obligado, tanto en las actuaciones generales como en las de alcance parcial o limitado, debiendo atenderse, en este segundo caso, a las comprobaciones que conforman el ámbito material sobre el que se desarrolla la actuación [sentencias de 26 de enero de 2012 (casación 5631/08, FJ 3.º) y 10 de diciembre de 2012 (casación 1915/11 FJ 3.º)]. Esta «ratio decidendi» está también presente en la sentencia de 28 de noviembre de 2013 (casación 6329/11 FJ 3.º), en la que la legitimidad de las ulteriores actuaciones de la Inspección se sustentó en que afectaron a elementos y datos que no habían sido objeto de un previo procedimiento de comprobación limitada.

ciones provisionales de oficio que, sin embargo, no impedían a la Inspección que volviera a regularizar exactamente esos mismos elementos ya anteriormente comprobados. Pues la mencionada Ley 25/1995 se limitaba a recordar que las liquidaciones definitivas podían rectificar las provisionales, sin establecer ningún límite a esa rectificación, al tiempo que no se tenía empacho en presentar como un gran avance la introducción del trámite, previo a la emisión de la liquidación, de puesta manifiesto del expediente a los interesados para que en el plazo previsto pudieran presentar alegaciones y los documentos y justificantes que estimaran pertinentes; trámite que viene obviamente impuesto por la norma fundamental (arts. 24 y 105 de la Constitución –CE–).

Hay que destacar que también la doctrina contribuyó en buena medida al reconocimiento de una garantía cuya finalidad última es evitar el ejercicio arbitrario de las potestades administrativas de comprobación. Debemos citar aquí el trabajo del profesor De la Peña Velasco (1996, p. 74) en el que, señalando las carencias de la reforma de la LGT que tuvo lugar en 1995, aseveraba que:

[...] desde el punto de vista de sus efectos, estas liquidaciones provisionales de oficio en las que se han desarrollado por los órganos de gestión auténticas funciones de comprobación –inquisitivas– deben ser consideradas parcialmente provisionales y parcialmente definitivas, es decir, cuando ulteriormente los órganos de inspección lleven a cabo comprobaciones globales del hecho imponible solo deberían poder introducir modificaciones en la liquidación provisional de oficio dictada previamente por los órganos de gestión en aquellos elementos del hecho imponible que no fueran comprobados por estos órganos.

No obstante, y a pesar del tiempo transcurrido desde la aprobación de la vigente LGT, su artículo 140 dista todavía de no ofrecer dudas de interpretación. La Sentencia del TS de 16 de octubre de 2020 (rec. núm. 3895/2018 –NFJ079462–), objeto de este artículo, avanza en la delimitación del sentido de aquella norma, aunque seguramente con esta resolución no se despejen todas las interrogantes que suscita su aplicación, según veremos a continuación.

Concretamente el recurso de casación tiene por objeto la Sentencia de 15 de febrero de 2018 del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Andalucía –sede en Málaga– (rec. núm. 72/2016 –NFJ074825–), que se casa y anula. La resolución del TSJ, a su vez, había desestimado la reclamación interpuesta contra el acuerdo dictado por la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de finalización del procedimiento de tasación pericial contradictoria, instado por los recurrentes, como consecuencia de la liquidación practicada por dicha Delegación correspondiente al impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), periodo impositivo de 2009. El tribunal de instancia entiende que los efectos preclusivos del artículo 140.1 de la LGT se extienden única y exclusivamente a aquellos elementos tributarios sobre los que la resolución administrativa que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada se haya pronunciado expresamente; pero no sobre cualquier otro elemento tributario que pese a haber sido efectivamente comprobado tras el requeri-

miento de la oportuna documentación justificativa, no fue regularizado de forma expresa, que es justamente lo acontecido en el caso que nos ocupa.

En efecto, la liquidación provisional procedió a la regularización de los siguientes elementos de la obligación tributaria correspondiente al periodo impositivo de 2009 del IRPF: a) la deducción por adquisición de la vivienda habitual; b) los rendimientos del capital mobiliario; y c) los rendimientos de actividades económicas. Sin embargo, no regularizó la ganancia patrimonial declarada resultante de la transmisión de determinados inmuebles, a pesar de que en el curso del procedimiento de comprobación limitada la Oficina de Gestión Tributaria, con el fin de aclarar las discrepancias existentes entre lo declarado como ganancia o pérdida patrimonial y los datos de que disponía la Administración por ese concepto, requirió la documentación justificativa de tales transmisiones, en particular, la aportación de la escritura de venta, gastos de venta, escritura de adquisición (en caso de que se trate de un bien adquirido por herencia, liquidación de sucesiones y donaciones), gastos de adquisición y demás documentos considerados para determinar el importe de dicha ganancia. El obligado tributario atendió el requerimiento de información aportando toda la documentación solicitada a fin de justificar el importe de las ganancias patrimoniales declaradas.

Pero esto no impidió que más tarde se iniciara un nuevo procedimiento de comprobación limitada que tuvo por objeto la comprobación del valor declarado –reflejado a su vez en las escrituras de las transmisiones inmobiliarias realizadas en el periodo impositivo de 2009– a fin de determinar si tal valor fue inferior al valor de mercado. A este respecto la Administración realizó una tasación de las fincas transmitidas que dio lugar a un incremento de valor de los dos inmuebles y, en consecuencia, a un incremento de la ganancia patrimonial declarada. Contra la propuesta de liquidación se presentaron alegaciones por el obligado tributario que fueron desestimadas por la AEAT, dictándose la correspondiente liquidación provisional de acuerdo con la tasación administrativa. Al no estar de acuerdo los obligados tributarios, estos promovieron la tasación pericial contradictoria, dictándose por la Administración acuerdo de finalización del procedimiento de tasación pericial contradictoria. Contra el acuerdo se interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional que fue desestimada, pronunciándose en el mismo sentido el TSJ de Andalucía en la sentencia citada.

2. Fundamento de la garantía contenida en el artículo 140.1 de la LGT

Conforme a lo dispuesto en el artículo 140.1 de la LGT, tras la resolución administrativa que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada –liquidación provisional o, en su caso, manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada– la Administración no podrá efectuar una nueva regularización respecto del objeto comprobado, salvo que en otro procedimiento posterior (de comprobación limitada o de inspección) se descubrieran nuevos hechos o circunstan-

cias que resultasen de actuaciones distintas de las especificadas en la resolución administrativa que pone fin al procedimiento inicial. De ahí que el artículo 139.2 de la LGT ordene que tal resolución deba incluir, al menos y junto con la liquidación o la manifestación de no regularización, el siguiente contenido: «a) Obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación; b) Especificación de las actuaciones concretas realizadas; c) Relación de hechos y fundamentos de derecho que motiven la resolución».

El artículo 140.1 intenta poner coto a la posibilidad de actuaciones sucesivas de comprobación sobre los mismos elementos de una obligación tributaria. Con otras palabras, los hechos fijados en el procedimiento de comprobación limitada no pueden ser objeto de una nueva comprobación en un procedimiento posterior, bien sea otro procedimiento de comprobación limitada o bien sea uno de inspección, salvo que la Administración tributaria descubra nuevos hechos utilizando medios distintos de los que hizo uso en el primer procedimiento. De esta manera, «las liquidaciones provisionales son parcialmente definitivas respecto de los hechos ya comprobados y regularizados en ellas y respecto de la fundamentación jurídica sostenida por la Administración» (Sesma Sánchez, 2017, p. 86).

Cabe invocar básicamente dos fundamentos a esta garantía del contribuyente. El primero de ellos es el principio de seguridad jurídica, proclamado al máximo nivel normativo en el artículo 9.3 de la CE, y que tiene su proyección en fase de aplicación normativa por la existencia de cierto grado de autovinculación de la Administración a través de sus actos pasados². Esa autovinculación en el caso del artículo 140.1 de la LGT no deriva directamente de la doctrina de los actos propios sino de esta misma norma. Porque, como certeramente se ha dicho, «allí donde hay actuaciones jurídicamente vinculantes no surgen problemas de "actos propios"» (Díez Sastre, 2018, p. 68), sino que el problema estriba en determinar la extensión y aplicación de una obligación legal que puede conducir a una autovinculación de la Administración, que es justamente lo que sucede en torno a la delimitación de los efectos preclusivos reconocidos a las liquidaciones provisionales en el procedimiento de comprobación limitada. Este y no otro es el problema que aborda la sentencia objeto de este comentario.

Al margen de esta consideración, el principio de seguridad jurídica es directamente invocado en la Sentencia del TS de 22 de septiembre de 2014 (rec. núm. 4336/2012 –NFJ055693–), que vuelve a citar la mencionada Sentencia del TS de 16 de octubre de 2020; principio que padecería si

[...] realizada una comprobación limitada de un determinado elemento de la obligación tributaria (por ejemplo, la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios), pese a tener a su disposición todos los datos precisos (por haberlos suministrado el obligado o contar ya con ellos), la Administración se concentre a

² *Vid.*, en general sobre ese deber de autovinculación y con amplias referencias doctrinales y jurisprudenciales, Díez Sastre (2018, pp. 66 y ss.).

su albur solo en alguno de ellos, aprobando la oportuna liquidación provisional, para más adelante regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, pero analizando datos a los que no atendió cuando debía, pese a poder hacerlo por disponer ya de ellos.

El segundo fundamento para la preclusividad de las liquidaciones se encuentra en la presunción de validez de los actos administrativos porque, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 38 y 39 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPA), los actos administrativos se presumen válidos y producen efectos desde la fecha de su dictado, salvo que en ellos se disponga otra cosa, de modo que desde tal fecha son ejecutivos. Es cierto que esta ley establece tan solo una presunción *iuris tantum* de validez de los actos, la cual puede, por tanto, ser destruida, pero, en tanto no lo sea, posibilita que los actos puedan desplegar los efectos que le son propios, es decir, que sean eficaces. Se trata, en suma, de una presunción no solo de legalidad sino también de ejecutividad.

Pues bien, las liquidaciones provisionales son actos administrativos que, en cuanto tales, constituyen declaraciones de voluntad realizadas por la Administración tributaria en ejercicio de una potestad administrativa distinta de la reglamentaria y atribuida por una norma con rango de ley. Esa declaración fija los hechos que para el órgano administrativo son jurídicamente relevantes, así como el derecho aplicable a los mismos, al objeto de declarar la existencia de la obligación tributaria –nacida en el momento de la realización del hecho imponible– y determinar el importe de la deuda o, en su caso, de las cantidades que resulten a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria. Ahora bien, el acto administrativo no es el paralelo de la teoría del negocio jurídico en el derecho privado, ya que en este ámbito el principio imperante es la autonomía de la voluntad, mientras que en el derecho tributario –como en el derecho público en general– lo es el de legalidad, al tener como misión principal el servicio con objetividad al interés general con sometimiento pleno a la ley y al derecho (art. 103.1 CE).

A partir de estas premisas se deduce que cualquier liquidación tributaria dictada a la finalización de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección, que altere la calificación de unos hechos que ya habían sido fijados en un procedimiento de regularización anterior por un acto de liquidación, sin que en los ulteriores procedimientos hayan aflorado nuevos hechos que justifiquen una valoración jurídica distinta, estaría destruyendo sin base legal la presunción de legalidad de los actos que es una pieza esencial de nuestro sistema jurídico administrativo. Porque, además, la modificación en perjuicio del obligado tributario de la situación jurídica configurada por el acto de liquidación exige de la Administración instar alguno de los dos procedimientos especiales de revisión que en estos supuestos resultan aplicables, en concreto: la declaración de nulidad de pleno derecho en caso de que concurra alguna de las circunstancias previstas en el artículo 217 de la LGT o la declaración de lesividad a fin de proceder a la posterior impugnación de la liquidación en la vía contencioso-administrativa al amparo del artículo 219 de la LGT.

Tanto el principio de seguridad jurídica como la presunción de validez de los actos administrativos deberían conducir a extender la «preclusividad» –reconocida expresamente en el art. 140.1 LGT– a otras liquidaciones provisionales, a saber: las dictadas en los procedimientos de verificación de datos y en el de rectificación de las autoliquidaciones, así como a las emitidas en el procedimiento de inspección³. Dicho con otras palabras, la «preclusividad» de cualquier liquidación provisional respecto de los hechos que han sido objeto de comprobación para su emisión debiera ser una característica común de todas ellas; pues de lo que se trata es de impedir la reiteración de actuaciones comprobadoras sobre los mismos hechos y no tanto la posibilidad de modificar las liquidaciones provisionales⁴. Pese a ello, el artículo 133.2 de la LGT no puede ser más claro, al disponer que «La verificación de datos no impedirá la posterior comprobación del objeto de la misma». La exclusión de los efectos preclusivos a estas últimas liquidaciones carece de cualquier justificación al privar al contribuyente sin motivo alguno de esta garantía, máxime cuando en el procedimiento citado se realizan en ocasiones actuaciones de instrucción que fijan los hechos y el derecho con la finalidad de determinar el importe de la deuda o la cantidad a devolver o compensar. En una futura reforma de la LGT habría que impedir que las liquidaciones provisionales desplegaran distintos efectos jurídicos por razón del procedimiento en cuyo marco han sido dictadas.

Finalmente, hemos de señalar que la doctrina de los actos propios y la confianza legítima, pese a que no constituye el fundamento de la garantía contenida en el artículo 140.1 de la LGT, puede contribuir a reforzarla protegiendo al contribuyente frente a comprobaciones sucesivas sobre los mismos elementos de un tributo mediante el abuso por la Administración tributaria de la facultad de dictar liquidaciones provisionales. Aquella doctrina, que pretende evitar que en el marco de la misma relación jurídica la Administración adopte unilateralmente decisiones contradictorias con una conducta previa que ha generado algún

³ En el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones el artículo 128.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, reproduce casi literalmente el artículo 140.1 de la LGT. Por lo que hace a las liquidaciones provisionales dictadas en el procedimiento de inspección, el artículo 148.3 de la LGT hace lo propio. Sin embargo, el artículo 133.2 de la LGT niega cualquier efecto preclusivo a las liquidaciones que dan por finalizado el procedimiento de verificación de datos, como enseguida veremos.

⁴ En este sentido, Sesma Sánchez (2017, pp. 49 y 81-82). De hecho, el Tribunal Económico-Administrativo Central ha anulado en diversas ocasiones las liquidaciones derivadas de procedimientos de inspección llevados a cabo en relación con un objeto previamente comprobado por los órganos de gestión, en los que no se había especificado en las correspondientes actas cuáles eran los hechos o circunstancias que podían fundamentar la procedencia de dictar una liquidación distinta; sin que quepa argumentar sobre una prevalencia orgánica a efectos de las liquidaciones dictadas, que permitiera a la Inspección dictar liquidaciones que modifiquen las ya dictadas por la Dependencia de Gestión Tributaria, basándose en que la Inspección tiene mayores competencias que gestión tributaria, puesto que el procedimiento de comprobación limitada es un tipo de procedimiento único, razón por la cual de los términos de la LGT no es posible admitir distinción jerárquica en este procedimiento en función del órgano que actúe. (Vid. Aníbarro Pérez, 2010, pp. 255-256, con referencia a las Resoluciones de 20 de diciembre de 2007 y de 16 de abril de 2009).

beneficio o situación favorable para el administrado, tiene sus limitaciones, por cuanto –en nuestra opinión⁵– no va más allá de ser un tópicos que sirve para resolver casos diversos que plantean problemas en torno al deber de coherencia y protección de confianza de la Administración en sus relaciones con los particulares⁶. Porque, como hemos dicho anteriormente, el deber de autovinculación que se deriva del efecto preclusivo atribuido a las liquidaciones provisionales en el procedimiento de comprobación limitada viene impuesto por el propio artículo 140.1 de la LGT y no por la doctrina de los actos propios.

Sin embargo, esta doctrina, en su condición de tópicos, podría erigirse en un elemento interpretativo adicional para reforzar la garantía contenida en dicho precepto en relación con los diferentes supuestos en que haya que concretar el alcance de esta última. Pues la doctrina de los actos propios y la confianza legítima es plenamente aplicable a las liquidaciones provisionales, incluidas las dictadas en el procedimiento de inspección, al concurrir todos los requisitos que exigen la jurisprudencia y la doctrina en el ámbito del derecho administrativo⁷.

Ello es así porque nos encontramos ante un acto que genera confianza, en concreto, una liquidación provisional que «causa estado» en relación con el objeto comprobado si no media la aparición de nuevos hechos resultantes de actuaciones distintas; es el propio legislador el que, en el citado artículo 140.1, limita bajo ciertas condiciones la posibilidad de nuevas regularizaciones sobre determinados elementos de la obligación tributaria, en concreto, los que ya han sido comprobados. Igualmente es innegable el carácter propio del acto, aunque

⁵ Que hemos desarrollado en Ortiz Calle (2018, pp. 171 y ss.).

⁶ Esto explica por qué, a pesar de los esfuerzos de la doctrina y la jurisprudencia, la teoría de los actos propios no ha cuajado en una propuesta sistemática que determine de forma inequívoca qué tipo de problemas debe resolver y qué soluciones concretas ofrece en cada supuesto. Los supuestos en los que se aplica esta doctrina deben reconducirse a la aplicación de principios o instrumentos que sí tienen un encaje claro en el ordenamiento jurídico público y que, por tanto, permiten dirigir y controlar la actuación administrativa de forma predecible y certera, como la protección de la confianza. El carácter de tópicos explica que los operadores jurídicos invoquen la doctrina de los actos propios para despertar un sentido innato de justicia y los magistrados y jueces la apliquen como un argumento a mayor abundamiento, hallándose la *ratio decidendi* en otro lugar; pues, como se sabe, la tópicos constituye una forma de pensamiento orientada a la resolución de problemas y se apoya en los tópicos que son puntos de vista universalmente aceptables. En esta clave, «la doctrina de los actos propios es una buena herramienta para identificar los supuestos en que se plantean tensiones entre la conducta pasada de la Administración y su actuación presente». (Vid. Díez Sastre, 2018, pp. 31 y ss.).

⁷ Y que se pueden ver en el trabajo de Díez Sastre (2018, pp. 31 y ss.). Partimos de la idea, que hemos desarrollado en Ortiz Calle (2018, pp. 203 y ss.), de que la doctrina de los actos propios podría desempeñar una función muy relevante en los procedimientos tributarios, teniendo en cuenta que tanto la coherencia como la previsibilidad de las actuaciones administrativas resultan esenciales en el contexto de un sistema tributario basado en las autoliquidaciones, que serán objeto de control a través de unos procedimientos de comprobación e inspección en los cuales se atribuyen un elenco amplísimo de facultades inquisitivas cuya utilización conforme a la legalidad, entendida en su sentido más amplio por incluir principios generales como el de protección de la confianza o el de proporcionalidad, es fundamental para respetar los derechos y garantías del contribuyente.

sea consecuencia del ejercicio de una potestad reglada y pueda ser dictado tanto por los órganos de gestión como por la Inspección, puesto que en todo caso el acto será imputable a la Administración tributaria. La jurisprudencia contencioso-administrativa avala esta interpretación cuando se trata de la Administración del Estado en el ámbito tributario⁸. Igualmente se ha dicho que es difícil atribuir el carácter de «propio» a las actuaciones administrativas dado que la Administración está sometida al principio de legalidad y más en el ámbito de las potestades regladas como es la tributaria; de manera que cada actuación administrativa deberá ajustarse a la norma y el control de la actividad administrativa habrá de realizarse, asimismo, con base en los parámetros fijados normativamente (Díez Sastre, pp. 44 y ss.).

Adicionalmente, la actuación posterior contradictoria surgiría ante cualquier acto de liquidación posterior que vulnere la garantía expresada en los efectos preclusivos reconocidos en el artículo 140.1 de la LGT. Y, en fin, resulta muy claro que tanto el acto de liquidación provisional inicial como la liquidación posterior que la contradiga o en un sentido más amplio la rectifique se producen en el marco de una sola relación jurídica, pues la ausencia de autonomía y sustancia propia de los procedimientos de gestión e inspección en la LGT y el propio concepto de liquidación provisional conducen a esta conclusión⁹. En efecto, es cierto que la doctrina de los actos propios no puede limitar el ejercicio de potestades distintas; en otras palabras, «los actos deben perseguir la misma finalidad o estar encuadrados en el marco de la misma relación jurídica» (Díez Sastre, 2018, p. 56). Y es que cabe preguntarse por la finalidad que persiguen los distintos actos de liquidación (provisional o definitiva) que emite la Administración en los distintos procedimientos de gestión e inspección. Esa finalidad es exactamente la misma: la determinación administrativa de la deuda tributaria de acuerdo con la ley. La distinción entre procedimientos no responde a una naturaleza esencialmente diversa de las actuaciones que se realizan en los mismos y ello es lo que explica que se admita como forma de terminación del procedimiento el inicio de otro procedimiento de comprobación o de inspección sobre el mismo objeto¹⁰; pues a lo largo de todos esos

⁸ Así, Sentencia del TS de 18 de junio de 2012 (rec. núm. 224/2009 –NFJ047849–).

⁹ Debemos a Sánchez Morón (2003, pp. 223 y ss.) la identificación de los cuatro requisitos que han de concurrir para la aplicación de la doctrina de los actos propios en el ámbito del derecho público, a saber: a) acto generador de confianza (elemento objetivo); b) carácter propio del acto (elemento subjetivo); c) actuación posterior contradictoria; d) identidad de sujetos en el marco de una misma relación jurídica.

¹⁰ Así, el artículo 127 de la LGT, donde se dice que el procedimiento de devolución puede terminar, entre otras formas, por el inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección; el artículo 139.1 c) de la LGT respecto de la terminación del procedimiento de comprobación limitada; y el artículo 133.1 e) del mismo texto legal en cuanto a la terminación del de verificación de datos. Debe llamarse la atención sobre la incongruencia de que adolecen todos estos preceptos, aunque solo fuera porque al proceder de este modo se incumple la obligación de resolver establecida en el artículo 103 de la LGT que incumbe a la Administración sobre todas las cuestiones planteadas en los procedimientos de aplicación de los tributos. Se aprecia la artificiosidad consistente en regular de manera separada unos supuestos procedimientos de gestión que carecen de cualquier autonomía desde el punto de vista de su finalidad y objeto. (*Vid.*, sobre ello, Mantero Sáenz y Giménez-Reyna Rodríguez, 2005, p. 598; Ortiz Calle, 2010, pp. 203-204).

procedimientos de comprobación e inspección, Administración y obligados actúan en el marco de *una sola relación jurídica*. Lo único que varía es la intensidad del control que la Administración puede ejercer en cada uno de los procedimientos, lo que se traduce en la atribución legal de facultades más o menos inquisitivas, de manera que el procedimiento de verificación de datos es de «baja intensidad», el de comprobación limitada tiene una intensidad «media» y el procedimiento de inspección es de «máxima intensidad» en la actividad de control (Arrieta Martínez de Pisón, 2018, p. 236).

Por todo ello, el TS, en la jurisprudencia recaída sobre los efectos preclusivos de las liquidaciones provisionales que resuelven los procedimientos de comprobación limitada, ha utilizado con frecuencia la doctrina de los actos propios y la confianza legítima como instrumento interpretativo del artículo 140.1 de la LGT¹¹. Pues la doctrina de los actos propios evoca una idea natural de justicia ligada a la coherencia del comportamiento y a la protección de la confianza en las relaciones jurídicas (Díez Sastre, 2018, pp. 35 y ss.). El tópico de no ir contra los propios actos permite identificar una serie de problemas que tienen en común una realidad fáctica: en una actuación o varias actuaciones anteriores se actuó con un criterio o en un sentido distinto del que pretende aplicarse en el presente. Esta discordancia fáctica es relevante para el derecho porque hay una serie de normas jurídicas que se aplican precisamente cuando concurren esos supuestos de hecho. En esos casos es posible constatar la existencia de cierto grado de autovinculación de la Administración a través de sus actos pasados (Díez Sastre, 2008, parágrafo 356).

3. Consecuencias de la interpretación del TS de los términos «nuevos hechos» y «actuaciones distintas»: alcance del agotamiento de las facultades de comprobación

La clave de la cuestión litigiosa en la Sentencia del TS de 16 de octubre de 2020 radica, sin duda, en la interpretación de las expresiones «nuevos hechos» y «actuaciones distintas» contenidas en el artículo 140.1 de la LGT. Pues bien, en esta sentencia, consolidando la doctrina sentada en resoluciones anteriores¹², se declara que:

Este concepto de «actuaciones distintas» solo puede ser integrado atendiendo a la propia disciplina del procedimiento de comprobación limitada, en el que se trata de comprobar hechos y elementos de la obligación tributaria mediante, en lo que ahora

¹¹ Valga como muestra, entre muchas otras, la Sentencia del TS de 8 de junio de 2015 (rec. núm. 1307/2014 –NFJ058662–).

¹² Sentencias del TS de 22 de septiembre de 2014 (rec. núm. 4336/2012 –NFJ055693–), de 30 de octubre de 2014 (rec. núm. 2568/2013 –NFJ056512–), de 15 de junio de 2017 (rec. núm. 3502/2015 –NFJ068163–) y de 10 de abril de 2019 (rec. núm. 1215/2018 –NFJ073173–).

interesa, el examen de los datos proporcionados por los obligados tributarios y de los que se encuentran en poder de la Administración. Es decir, el objeto son «los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria» y el medio es el «examen de los datos» consignados por los obligados tributarios o a disposición de la Administración. Siendo así [...], el ámbito de la comprobación limitada se ha de predicar del «concepto impositivo» que determina la práctica de una «liquidación provisional». Y, en efecto, como los propios jueces *a quo* subrayan, haría padecer la seguridad jurídica proclamada en nuestra Constitución al más alto nivel (art. 9.3) que, realizada una comprobación limitada de un determinado elemento de la obligación tributaria (v. gr.: la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios), pese a tener a su disposición todos los datos precisos (por haberlos suministrado el obligado o por contar ya con ellos), la Administración se concentre a su albur solo en algunos de ellos, aprobando la oportuna liquidación provisional, para más adelante regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, pero analizando datos a los que no atendió cuando debía, pese a poder hacerlo por disponer ya de ellos.

Enseguida veremos que la sentencia, sin mencionarlo expresamente, anula las liquidaciones impugnadas al haberse infringido el artículo 140.1 de la LGT a causa de un cambio de calificación fiscal de unos mismos hechos, aunque sirviéndose de facultades de comprobación distintas en el primer y en el segundo procedimiento de comprobación limitada. Dicho cambio, como decimos, vulnera el mandato contenido en el artículo 140.1 de la LGT. Pues la jurisprudencia del tribunal entiende, como no podía ser de otra manera, dentro del ámbito de aplicación del artículo 140.1 de la LGT las alteraciones arbitrarias de calificación fiscal realizadas por la Administración tributaria y contrarias a actos inequívocos suyos anteriores, aunque sean liquidaciones provisionales¹³. Así, en la Sentencia del TS de 8 de junio de 2015 (rec. núm. 1307/2014 –NFJ058662–) se rechaza el cambio de criterio por la Administración tributaria en relación con la deducción por reinversión de unos bienes inmuebles cuando se había admitido la aplicación del beneficio fiscal en ejercicios anteriores con ocasión de la comprobación de regularizaciones previas de balances; pues la práctica reiterada de múltiples liquidaciones provisionales pugna con el principio de seguridad jurídica.

Y retornando a la Sentencia de 16 de octubre de 2020, de la misma se desprende con claridad que los hechos realmente eran conocidos por la Administración, al constar las transmisiones inmobiliarias en las autoliquidaciones presentadas y, además, en el primer procedimiento de comprobación limitada se comprobaron las mismas al haber solicitado la Administración información relativa a los inmuebles; requerimiento de información que fue atendido en tiempo y forma por el obligado tributario. Podría decirse que los órganos de gestión, en ese primer procedimiento, manifestaron tácitamente la conformidad de la situación tributaria del obligado, respecto de ese elemento de la obligación tributaria, al

¹³ Vid. los comentarios de Sesma Sánchez (2017, pp. 78-79).

no regularizar las ganancias patrimoniales declaradas y consecuentemente excluirlas de la liquidación provisional. Dentro del segundo procedimiento de comprobación limitada se instó un procedimiento distinto, como es el de comprobación de valores a resultados del cual se incrementó el valor de mercado de los inmuebles y con él el importe de las ganancias patrimoniales, lo que condujo a una segunda regularización y a una nueva liquidación que modificó la emitida en el primer procedimiento.

A este respecto, no compartimos la afirmación de la sentencia que comentamos en el sentido de que:

[...] las actuaciones posteriores no son distintas de las realizadas y especificadas en el primer procedimiento de comprobación limitada, pues ambos se refieren al IRPF 2009 y al incremento patrimonial declarado en relación con la transmisión de determinados inmuebles. La Administración se refirió a los mismos bienes y conceptos, disponiendo de la misma información en ambos casos. La Administración podía haber realizado una comprobación de valor de las fincas transmitidas si lo hubiera considerado necesario.

No se puede compartir, como decimos, esta conclusión porque, como luego precisaré, la comprobación de valores tiene como tal una idiosincrasia y naturaleza propias que la hace claramente distinguible y autónoma respecto de otras actuaciones de comprobación como son los requerimientos de información al obligado tributario que precisamente son las actuaciones que la Administración llevó a cabo en el primer procedimiento de comprobación limitada. El hecho de que esa comprobación de valores pudiera haber sido realizada por la Administración en el primer procedimiento no significa que la misma no pueda ser conceptuada como actuación distinta.

Es claro que la liquidación provisional dictada en el primer procedimiento «causó estado» respecto de los elementos de la obligación tributaria efectivamente comprobados a la luz de lo dispuesto en el artículo 140.1 de la LGT, y ello es así sin necesidad de invocar la doctrina de los actos propios y la confianza legítima. Y el requerimiento de información acerca de la documentación justificativa de las transmisiones inmobiliarias generadoras de las ganancias patrimoniales gravadas constituye una actividad de comprobación; pero el tantas veces citado artículo 140.1 se refiere concretamente a «actuaciones distintas» de las practicadas en el procedimiento anterior. La comprobación de valores mediante una tasación pericial puede calificarse, sin ningún género de dudas, como una actuación distinta.

En efecto, el procedimiento de comprobación de valores, regulado en los artículos 134 y 135 en conexión con el artículo 57 todos ellos de la LGT¹⁴ y que habitualmente tiene ca-

¹⁴ El desarrollo reglamentario se encuentra en los artículos 157 a 162 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

rácter auxiliar respecto de otros (normalmente comprobación limitada e inspección pero también de recaudación) al sustanciarse como un incidente dentro del procedimiento principal¹⁵, tiene una naturaleza propia que se concreta en actuaciones específicas de valoración de carácter técnico, en cualquier caso diversas de los requerimientos de información de datos con relevancia tributaria dirigidos al obligado tributario. De hecho, el artículo 117 de la LGT, al enumerar el elenco de funciones administrativas comprendidas dentro de la «gestión tributaria» (y no se olvide que el procedimiento de comprobación limitada se encuadra dentro de ese amplio concepto), distingue de manera muy clara «la realización de actuaciones de comprobación de valores» (letra g) para diferenciarla de «la realización de actuaciones de comprobación limitada» (letra h), por mucho que las primeras actuaciones puedan desarrollarse a modo de incidente dentro del procedimiento regulado en los artículos 136 a 140 de la LGT. Ese carácter autónomo que se predica de las actuaciones de valoración tiene igualmente su reflejo en el procedimiento de inspección, toda vez que los artículos 141 d) y 145.2 de la LGT las conceptúa como distintas de otras propias de los órganos inspectores en dicho procedimiento.

Aplicando alguno de los medios de valoración contemplados en el artículo 57 de la LGT, los valores comprobados por la Administración requieren de la existencia de los preceptivos informes periciales o la justificación de la metodología o el sistema de cálculo utilizado «que han de servir de base a la comprobación»; informes, metodología o sistemas de cálculo que, en línea con lo declarado por la Sentencia del TS de 26 de marzo de 2014 (rec. núm. 3191/2011 –NFJ070943–) «deben ser fundados, lo cual equivale a expresar los criterios, elementos de juicio o datos tenidos en cuenta [...]» porque

la justificación de dicha comprobación es una garantía ineludible; que por muy lacónica y sucinta que se interprete la obligación administrativa de concretar los hechos y elementos adicionales motivadores de la elevación de la base, no puede entenderse cumplida [...] si se guarda silencio o si se consignan meras generalizaciones sobre los criterios de valoración o solo referencias genéricas a los elementos tenidos en cuenta mediante fórmulas repetitivas que podrían servir y de hecho sirven para cualquier bien. Por el contrario, la comprobación de valores debe ser individualizada y su resultado concretarse de manera que el contribuyente, al que se notifica el que la Administración considera valor real, pueda conocer sus fundamentos técnicos y así aceptarlo, si llega a la convicción de que son razonables o imposibles de combatir, o rechazarlos porque los reputa equivocados o discutibles y, en tal caso, proponer la tasación pericial contradictoria a la que también tiene derecho.

¹⁵ Sin perjuicio de que también pueda impulsarse como procedimiento autónomo de gestión tributaria. Ese carácter, más frecuente, de subprocedimiento se refuerza en la regulación actual de la comprobación de valores, pues la valoración no es impugnabile de manera autónoma, sino solo en la impugnación de la liquidación que habrá tomado en cuenta el valor fijado en la comprobación. (*Vid.*, con carácter general, Pérez Royo y Carrasco González, 2019, p. 314).

Tasación que, dicho sea de paso, promovió el obligado tributario en el litigio sobre el que se pronuncia la Sentencia del TS de 16 de octubre de 2020.

En definitiva, las propias características técnicas, intrínsecas a las actuaciones de valoración, y la necesaria incorporación al expediente de un informe emitido por un perito de la Administración o de una justificación técnica de los sistemas de cálculo utilizados, junto a las especificidades procedimentales previstas en los artículos 134 y 135 de la LGT, llevan a la conclusión de que la Administración realizó efectivamente «actuaciones distintas» en el segundo procedimiento de comprobación limitada. La cuestión controvertida, en el asunto de autos, radica en saber si a resultas de dichas actuaciones la Administración descubrió o no «nuevos hechos o circunstancias» en el sentido del artículo 140.1 de la LGT.

Porque lo verdaderamente relevante es que como consecuencia de dichas nuevas actuaciones no afloraron nuevos hechos o circunstancias distintos de los que fueron con anterioridad efectivamente comprobados si bien utilizando otros medios de comprobación, es decir, mediante actuaciones distintas. Lo que sí aconteció –y es la causa de que las liquidaciones impugnadas se anularan–, ya en el segundo procedimiento de comprobación limitada, fue que la Administración tributaria, a través de la comprobación de valores –a la que siguió la tasación pericial contradictoria que instaron los obligados tributarios– *alteró la calificación jurídica* de esos mismos hechos; lo cual infringe palmariamente el artículo 140.1 de la LGT por cuanto los efectos preclusivos se extienden a la calificación de los hechos y a la interpretación de las normas que a ellos se consideran aplicables. Y lo cierto es que no podía haber sucedido de otra manera habida cuenta de que la comprobación de valores, por mucho que sea una actuación distinta, no persigue la reconstrucción de unos hechos, sino la emisión de un juicio técnico sobre el valor que se correspondería en cada caso concreto con el concepto normativo de valor acuñado a efectos fiscales por la ley del respectivo tributo¹⁶, que en el asunto de la Sentencia del TS de 16 de octubre de 2020 era el «valor de mercado».

Conviene subrayar, en definitiva, que mediante una actividad de comprobación limitada o de inspección posterior pueden rectificarse hechos ante la aparición de unos nuevos que desmientan, modulen o completen los fijados en el primer procedimiento; pero lo que no es admisible es modificar las liquidaciones provisionales por la aplicación de distintos *criterios de derecho*, pues para ello es necesario ejercitar los procedimientos especiales de revisión, en particular la previa declaración de lesividad para la posterior impugnación en vía contenciosa¹⁷.

¹⁶ Vid. García Martínez (2006, pp. 73-74).

¹⁷ Por este motivo, merece una severa crítica que los efectos preclusivos se exceptúen expresamente de la reforma de la LGT efectuada por la Ley 34/2015 en relación con la documentación contable aportada voluntariamente por el obligado tributario. No existe ninguna razón objetiva para que la fijación de los hechos que se reflejan en la contabilidad y la calificación fiscal de los mismos puedan modificarse sin límites en una inspección posterior. Recordemos que el tercer párrafo del artículo 136.1 c) de la LGT dispone que

En este mismo sentido, el efecto preclusivo se extiende a la calificación de los hechos igualmente a *efectos sancionadores*. Así, en la Resolución de 1 de diciembre de 2009 del Tribunal Económico-Administrativo Central (RG 4635/2008 –NFJ037486–) se declara que:

Nada impide que la Inspección –como órgano con mayores competencias– inicie una nueva comprobación del mismo ejercicio y concepto tributario, máxime cuando la comprobación realizada por Gestión Tributaria era limitada mientras que la iniciada por aquella tenía carácter general; pero, «a efectos sancionadores», solo podrán ser incluidos en la instrucción del procedimiento sancionador consecuencia de esta última comprobación los hechos o infracciones que se pongan de manifiesto en este, pero no aquellos que al iniciarse este ya hubieran sido puestos de manifiesto en otro procedimiento de comprobación, ya que será de este procedimiento del que debe derivarse el correspondiente expediente sancionador.

Y es que para llegar a la calificación de los hechos el acto de liquidación provisional deberá estar fundamentado jurídicamente (art. 139.2 c) LGT) y dicha fundamentación motivadora de la resolución integra justamente el contenido de la «resolución expresa» que, a su vez, delimita el alcance de los efectos preclusivos. Lo que no puede hacerse es rectificar la liquidación para hacer valer un cambio de criterio sobre la aplicación de la norma; pues el acto de liquidación comprende tanto la fijación de los hechos como la declaración del derecho aplicable (Pérez Royo y Carrasco González, 2019, p. 271). Si la Administración pretende, en perjuicio del administrado, cambiar la calificación de los hechos o la interpretación de la norma, subyacentes al acto de liquidación, por entender que serían más ajustados otros criterios, deberá acudir al juez previa declaración de lesividad; y ello es así tanto si la liquidación es provisional como si es definitiva. Afirmamos esta conclusión, pese a la vacilante jurisprudencia del TS¹⁸ –si bien, conviene subrayar, en relación con hechos anteriores a la LGT vigente–, que ha admitido la rectificación de liquidaciones provisionales con base en errores de derecho, y que han llevado a cambiar la calificación de los hechos o la interpretación de las normas jurídicas aplicables; limitando la vinculación administrativa a la fijación de los elementos de hecho de las liquidaciones. Esta postura hoy no es asumible, al menos en el procedimiento de comprobación limitada, ya que «los fundamentos de derecho que motiven la resolución» (art. 139.2 c) LGT) constriñen las posibles liquidaciones ulteriores, sin perjuicio del descubrimiento de nuevos hechos resultantes de actuaciones de comprobación distintas (art. 140.1 LGT). La doctrina de los actos propios sería aplicable en este caso, pues un cambio de criterio en la calificación de los hechos o en la interpretación de las normas, a través de una liquidación posterior, supondría la aparición de una actuación posterior contradictoria que atentaría directamente contra el principio de seguridad jurídica y la protección de la confianza legítima.

«El examen de la documentación a que se refiere el párrafo anterior [la contable] no impedirá ni limitará la ulterior comprobación de las operaciones a que la misma se refiere en un procedimiento de inspección».

¹⁸ Como con acierto señala Sesma Sánchez (2017, p. 91).

Por otra parte, la Sentencia del TS de 16 de octubre de 2020 invita, con el propósito de intentar averiguar el sentido último del artículo 140.1 de la LGT, a preguntarse si es posible otorgar a la «preclusividad» un sentido más amplio del que aparentemente se desprende del repetido precepto en aras de *limitar el número de liquidaciones provisionales* que pueda dictar la Administración tributaria, lo que está estrechamente relacionado con el supuesto deber que incumbe a la Administración de *agotar las facultades comprobadoras* que el ordenamiento atribuye a la Administración en el marco del procedimiento de comprobación limitada. Para Sesma Sánchez, no se trata solo de que la Administración deba motivar la aparición de nuevos hechos que resulten de actuaciones de comprobación distintas; a juicio de esta autora, si los hechos derivan de la misma actuación comprobadora –por ejemplo, otra comprobación limitada u otra verificación de datos–, no sería posible modificar de este modo la liquidación provisional inicial. Será necesario, además, que la Administración motive la condición de nuevos hechos «ignorados» en su momento para practicar la liquidación; porque lo que no sería admisible es que la Administración,

por desatender sus facultades comprobadoras, por no utilizar los medios de comprobación ya disponibles, conocidos y a su alcance, dicte liquidaciones provisionales a sabiendas de su provisionalidad y posponga, para un mejor momento, la verdadera comprobación de los elementos de la obligación tributaria¹⁹.

Se invoca en este sentido una importante sentencia TS²⁰ –citada igualmente en la resolución objeto de nuestro análisis–, en la que se declara que no se sostiene una interpretación literal de la expresión «“actuaciones distintas”», porque esos hechos novedosos solo pueden proceder de actuaciones que no se hubieran podido realizar en la comprobación limitada inicial...» y, habida cuenta de que corresponde a la Administración la carga de la prueba de que efectivamente se han realizado esas «actuaciones distintas», aquella deberá actuar con mayor rigurosidad a la hora de elegir el procedimiento tributario más apropiado para comprobar la correcta tributación derivada de un hecho imponible, a la vista de su naturaleza y de las facultades que puede desplegar en cada procedimiento²¹. La doctrina de los actos propios y la confianza legítima podría invocarse a este respecto a mayor abundamiento, en el sentido de atribuir a la primera liquidación provisional un contenido implícito que abarcara la fijación de todos los hechos que la Administración estuvo en condiciones de comprobar

¹⁹ A favor de ello, Sesma Sánchez (2017, pp. 85 y ss. y pp. 91 y ss.).

²⁰ Es la Sentencia del TS de 22 de septiembre de 2014 (rec. núm. 4336/2012 –NFJ055693–), que comenta Sesma Sánchez (2017, pp. 91-92).

²¹ Desde luego cabría dictar igualmente una nueva liquidación provisional, siguiendo a Sesma Sánchez (2017, pp. 92-93), cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme. O también cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento.

mediante un ejercicio completo por exhaustivo de sus facultades comprobadoras. A partir de esta premisa, cualquier liquidación (provisional o definitiva) posterior que se fundamentara en hechos que pudieron haber sido comprobados en el procedimiento anterior constituiría un acto contradictorio que, por ello, abriría el paso a la aplicación de aquella doctrina.

Como declaró la Sentencia de 24 de octubre de 2013 de la Audiencia Nacional (rec. núm. 274/2010 –NFJ052646–), la pérdida del efecto preclusivo exige determinada novedad y

esa novedad debe referirse a hechos o circunstancias sobrevenidas que alterasen en alguna medida relevante para la determinación del tributo de que se trate el *statu quo* precedente bajo el cual se efectuó la comprobación limitada [...], pero no a los hechos que *ex novo* descubra la Administración porque en el segundo procedimiento se hubiera esforzado más o hubiera indagado con una mayor profundidad [...]. De no interpretarse así, quedaría frustrada la finalidad del precepto, que podría ser burlado fácilmente con solo escindir artificiosamente el objeto o alcance de la comprobación, articulando una suerte de «reserva de inspección futura» que impidiese la consumación de la «cosa juzgada administrativa».

Limitar el número de liquidaciones provisionales posibles, mediante la exigencia del agotamiento de las facultades comprobadoras en cada uno de los procedimientos de gestión (en especial los de verificación de datos y comprobación limitada), mejoraría el estatuto jurídico del contribuyente, al incorporar una garantía en un ámbito de un ordenamiento como el tributario donde nos encontramos, en la práctica, con una serie de procedimientos concatenados de comprobación y otro de inspección, siendo perfectamente posible que en relación con un mismo obligado tributario se sucedan las liquidaciones provisionales referidas a un mismo tributo y periodo impositivo.

De manera que las liquidaciones provisionales que se van dictando en cada uno de esos procedimientos no «causan estado» o, si se prefiere, son susceptibles con cierta facilidad de ser rectificadas o modificadas por la Administración tributaria en el curso de un procedimiento de comprobación o inspección posterior. Porque esas liquidaciones provisionales, pese a su carácter formalmente resolutorio o decisorio, en esencia no resuelven el fondo del asunto que se ventila en los procedimientos, por lo que difícilmente constituyen un precedente en sentido técnico. La situación de incertidumbre o «interinidad» que experimenta el ciudadano en los procedimientos tributarios es seguramente más acusada que en otras esferas de la actuación administrativa, razón por la cual la doctrina de los actos propios puede constituir un argumento adicional, aun reconociendo su naturaleza tópica, para controlar la actuación administrativa al objeto de aliviar esa inseguridad jurídica.

En el ámbito tributario es frecuente, por tanto, la contradicción objetiva entre actos distintos debida a la concurrencia de actuaciones sucesivas y diferenciadas entre sí. En los procedimientos de comprobación e inspección suele darse justamente esta situación, bien por la sucesión de liquidaciones provisionales de sentido diverso que reiteran compro-

baciones sobre los mismos elementos del tributo o bien por liquidaciones definitivas que desconocen cualquier tipo de preclusividad. Precisamente estas liquidaciones posteriores pueden alterar la fijación de los hechos, la calificación jurídica de los mismos o la interpretación de las normas aplicables.

Qué duda cabe de que la limitación del número de liquidaciones provisionales redundaría en beneficio de la situación jurídica de los contribuyentes, pues forzaría a la Administración tributaria a agotar las facultades de comprobación que la LGT le otorga en cada procedimiento de gestión. Esto significaría, en la práctica, reducir sensiblemente la discrecionalidad en el ejercicio de la potestad de comprobación, de forma que la Administración tendría que requerir a terceros toda la información con relevancia tributaria que la LGT le permite –que en el caso de la comprobación limitada solo está vedada a los movimientos financieros²²–; además, los órganos de gestión (o la Inspección, en su caso) tendrían un fuerte incentivo para examinar toda la documentación posible con relevancia tributaria –con excepción de la contabilidad en el citado procedimiento– lo que comprende la exhibición de «los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria [...] así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos»²³; y, por último, por lo que hace a la entrada en cualquier lugar donde haya pruebas sobre la realización del hecho imponible, aun cuando se encuentran bastante limitadas las facultades de comprobación en este aspecto, ya que las actuaciones han de desarrollarse por regla general en las oficinas administrativas, si se tratara de comprobación censales, aduaneras o relativas a métodos objetivos de tributación es posible que los funcionarios realicen actuaciones fuera de las citadas dependencias.

El salto cualitativo que representaría asumir con todas sus consecuencias la limitación de las liquidaciones provisionales sería de gran calado. Supondría, desde luego, ir mucho más allá de lo avanzado por la Sentencia del TS de 16 de octubre de 2020 y la doctrina que la sustenta. Porque en este caso hubo una comprobación de un concreto elemento de la obligación tributaria, en particular, de las ganancias patrimoniales generadas por la transmisión de determinados inmuebles. Esa comprobación se contrajo a solicitar, al propio obligado, documentación justificativa de los contratos y escrituras relacionados con las compraventas; pero no se instó por los órganos de gestión la comprobación de valores al amparo de

²² Artículo 136.3 de la LGT, sin perjuicio de que «podrá solicitarse al obligado tributario la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la base o en la cuota de una obligación tributaria».

²³ Respecto de la contabilidad mercantil la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, que modificó la LGT matizó, en el artículo 136.1 c) de la LGT que transcribimos, que:

[...] cuando en el curso del procedimiento el obligado aporte, sin mediar requerimiento al efecto, la documentación contable que entienda pertinente al objeto de acreditar la contabilización de determinadas operaciones, la Administración podrá examinar dicha documentación a los solos efectos de constatar la coincidencia entre lo que figure en la documentación contable y la información de que disponga la Administración tributaria.

los artículos 134 y 135 de la LGT. Ahora bien, defender la limitación de liquidaciones provisionales equivaldría, en este caso concreto, a sostener los efectos preclusivos aun en el supuesto de que la Administración no hubiera utilizado ninguna facultad de comprobación en relación con ese elemento de la obligación tributaria, habiendo estado en condiciones de hacerlo en la medida en que la LGT le habilita para ello y nada se lo impedía.

En la ya citada Sentencia del TS de 22 de septiembre de 2014 (rec. núm. 4336/2012 –NFJ055693–) nos encontramos ante un supuesto similar, ya que en el primer procedimiento de comprobación limitada se comprueba el «concepto impositivo» relativo a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en el impuesto sobre sociedades, si bien tal comprobación no fue completa, ya que se limitó a determinados elementos del inmovilizado eludiendo otras transmisiones con relevancia tributaria a efectos de la práctica de la citada deducción. Esta sentencia sostiene que el artículo 140.1 de la LGT impide que la Administración en un procedimiento de inspección ulterior pueda efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, rechazando la pretensión de la Administración de comprobar esas otras transmisiones por entender que los bienes sobre los que se había dispuesto tenían la naturaleza de existencias y no de inmovilizado, motivo por el que deberían quedar fuera del ámbito de aplicación de la deducción. En suma, en el procedimiento de inspección no se habían descubierto nuevos hechos o circunstancias que resultasen de actuaciones distintas de las realizadas en el anterior de comprobación, cuando en ese momento inicial la Administración, aun disponiendo de todos los datos, no atendió a los mismos. Pues bien, abogar por una limitación de liquidaciones provisionales más estricta de la que ahora mismo sostiene la jurisprudencia del TS equivaldría, por centrarlo en el supuesto objeto de esta sentencia, a sostener los efectos preclusivos aun en el supuesto de que la Administración no hubiera utilizado ninguna facultad de comprobación en relación con ninguna de esas transmisiones, es decir, con ese elemento de la obligación tributaria o «concepto impositivo» siguiendo la terminología del Alto Tribunal, habiendo estado en condiciones de hacerlo porque la propia disciplina del procedimiento lo permitía.

En línea de hipótesis podríamos hacernos la siguiente pregunta: ¿sería posible limitar a una sola liquidación provisional para cada contribuyente cuya situación tributaria fuera objeto de comprobación a través de los procedimientos de verificación de datos o de comprobación limitada? Esto ciertamente forzaría a la Administración a «agotar» sus facultades comprobadoras en cada uno de esos procedimientos a sabiendas de que solo la Inspección, una vez finalizado el procedimiento de comprobación limitada, estaría en condiciones de efectuar una nueva regularización a través de la modificación de la liquidación provisional y sin más límites que los derivados del artículo 140.1 de la LGT.

Desde luego, si la regulación de los procedimientos de gestión tributaria se acomodara al citado planteamiento, saldrían muy reforzados los principios de seguridad jurídica y de interdicción de arbitrariedad de los poderes públicos (art. 9.3 CE). Pero hay que decir que ni de la jurisprudencia actual del TS ni de la LGT se extrae esta conclusión. Pues, para empezar, el artículo 133.2 de la LGT niega expresamente cualquier efecto preclusivo a las

liquidaciones dictadas en el procedimiento de verificación de datos²⁴; y en cuanto al de comprobación limitada la doctrina del Alto Tribunal que, en nuestra opinión, se ajusta a la letra y a la finalidad del artículo 140.1, circunscribe aquel efecto a los «conceptos impositivos» y periodos que en cada procedimiento hayan sido objeto de comprobación. Tales «conceptos impositivos» se identifican, en la doctrina del TS, con determinados elementos fácticos de la obligación tributaria a los que la ley reguladora de cada tributo otorga una regulación específica. En las sentencias anteriormente citadas, que se pueden tomar como ejemplo, esos conceptos estaban constituidos por «las ganancias y pérdidas patrimoniales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas» y la «deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en el Impuesto sobre Sociedades»; en torno a tales «conceptos impositivos» se desplegaron una serie de hechos –contratos, escrituras, movimientos financieros, afectación duradera de los bienes a la actividad empresarial en cuanto bienes del inmovilizado, etc.– que serán objeto de comprobación. El TS, respecto de esos conceptos, sí que exige un «agotamiento» de las facultades comprobadoras, aunque circunscrito a los periodos impositivos que delimiten el alcance temporal del procedimiento de comprobación.

En la Sentencia de 16 de octubre de 2020 se aprecia muy claramente cómo entiende el tribunal aquella exigencia de «agotamiento»: en el primer procedimiento de comprobación limitada se gira un requerimiento de información al obligado tributario para que aporte toda la documentación relativa a determinadas transmisiones generadoras de ganancias patrimoniales gravadas en el IRPF, suministrándose por aquel toda la información solicitada. La Administración no incluye en la liquidación provisional que finaliza el procedimiento la ganancia patrimonial declarada, por lo que hay que entender –en línea con lo declarado por la sentencia– que se estimó por los órganos de gestión que la situación tributaria respecto de ese «concepto impositivo» era conforme a derecho y, en consecuencia, no procedía regularizar. El TS rechaza tajantemente la interpretación formalista del tribunal de instancia que delimitaba los contornos de los efectos preclusivos en función del contenido de la resolución que ponía fin al procedimiento y no a las actuaciones de comprobación efectivamente desarrolladas durante el mismo²⁵; de forma que habiéndose comprobado las transmisiones inmobiliarias, si en la liquidación que regularizó la situación tributaria del obligado no había referencia alguna a las ganancias patrimoniales declaradas, debía lógicamente entenderse que la situación de ese elemento de la obligación era conforme a derecho. Posteriormente, en

²⁴ Constituyendo el de los efectos preclusivos unos de los aspectos más esperados en la regulación del procedimiento de gestión tributaria en la LGT de 2003, destaca el contraste entre los efectos preclusivos reconocidos por el artículo 140.1 a las actuaciones desarrolladas en el procedimiento de comprobación limitada y la negación absoluta de tales efectos en el de verificación de datos –pues la verificación de datos no impedirá la posterior comprobación del objeto de la misma (art. 133.2 LGT)– cuando ambos procedimientos pueden dar lugar a actividades de comprobación en sentido estricto. (Vid. Sánchez Blázquez, 2004, p. 405).

²⁵ Es evidente, como con razón apunta la Sentencia del TS de 16 de octubre de 2020, que la interpretación del tribunal de instancia permitiría a la Administración comprobar varias veces un mismo elemento de la obligación tributaria con tal de que no se pronuncie de forma expresa sobre dicho elemento y sí sobre otros.

el segundo procedimiento de comprobación limitada la Administración vuelve a comprobar las transmisiones realizadas, si bien es cierto –frente a lo declarado por el TS– que mediante «actuaciones distintas», es decir, efectuando una comprobación de valores al amparo de los artículos 57 y 134 de la LGT. A resultados de tal comprobación se altera la calificación de los hechos al haber incrementado de acuerdo con el valor de mercado el valor declarado en el impuesto por las transmisiones inmobiliarias; lo relevante, en todo caso, es que no existe novedad alguna o, con otras palabras, no hay «nuevos hechos o circunstancias» que enerven los efectos preclusivos del artículo 140.1 de la LGT, al margen de que la Administración podía haber instado la comprobación de valores en el primer procedimiento y no lo hizo.

Pero conviene insistir que hasta ahí y solo hasta ahí llega la garantía contenida en el artículo 140.1 de la LGT que seguramente se queda corta en contraste con la legítima aspiración a unos procedimientos de gestión que «causaran estado» en un sentido más amplio, saliendo al paso de sucesivas comprobaciones sobre las mismas obligaciones tributarias. Como tempranamente señaló Hensel (1924, p. 155), la posibilidad de que los actos de liquidación puedan ser posteriormente modificados debe estar reconocida de forma expresa por una ley; añadiendo que:

En ese caso la ley debe tener en cuenta los siguientes criterios: cuanto mayor cuidado puso –o pudo tener– la Administración en la adopción de un acto administrativo, más intensa es su vinculación al contenido del acto dictado; del mismo modo que será más intenso el derecho del obligado tributario para que sea mantenida su posición jurídica previamente declarada.

Es de lamentar que los criterios que guiaron al legislador español fueran mucho menos estrictos que los que recomendaba el clásico alemán. Porque nada impide actualmente a nuestra Administración «trocear» los distintos elementos de las obligaciones tributarias y periodos impositivos que pueden ser objeto de los procedimientos de comprobación tributaria, iniciando distintos procedimientos –siempre, obviamente, dentro de los plazos de prescripción– sobre distintos elementos de la obligación tributaria. Yendo al caso de la Sentencia de 16 de octubre de 2020, si en el primer procedimiento no se hubieran comprobado las transmisiones inmobiliarias que dieron lugar a las ganancias patrimoniales declaradas, es claro que una comprobación posterior de aquellas en un segundo procedimiento de comprobación limitada no habría vulnerado el artículo 140.1 de la LGT. Que la Administración pueda libremente «trocear» las comprobaciones dictando sucesivas liquidaciones provisionales no habla precisamente a favor de la regulación de la LGT en este punto, al dejar en una situación de «interinidad» casi permanente a los obligados tributarios, lo que provoca inseguridad jurídica e indefensión.

Por ello, urge una reforma de la LGT que limite de manera efectiva el número de liquidaciones provisionales posibles en los procedimientos de gestión tributaria. Una reforma, en fin, que acote hasta cierto punto una de las características que distingue a los procedimientos tributarios de otros procedimientos administrativos y que consiste en su finaliza-

ción mediante actos que establecen derechos y obligaciones pero que no causan estado²⁶. Mientras que los actos que finalizan los procedimientos administrativos ponen fin a la vía administrativa y causan estado, en el derecho tributario, sin embargo, la situación es bien distinta porque los procedimientos finalizan normalmente con liquidaciones provisionales que pueden ser modificadas en un procedimiento ulterior, por lo que no causan estado. Ciertamente puede haber razones de peso para mantener la vigencia de las liquidaciones provisionales mediante el establecimiento de una «reserva de comprobación» a favor de la Inspección dada la mayor intensidad de control que tiene lugar en el procedimiento de inspección²⁷. Pero tampoco tiene sentido mantener la situación actual en la que, pese al reconocimiento de ciertos efectos preclusivos, resulta perfectamente posible la tramitación de tres o más procedimientos administrativos con contenido distinto, referidos a una misma obligación tributaria, siendo idéntico el sujeto pasivo y teniendo la misma finalidad todos los procedimientos²⁸. La jurisprudencia del TS que se enfrenta a esta problemática procura extender la garantía de los efectos preclusivos hasta donde legítimamente permiten la letra y el espíritu de la ley, pero no puede suplir todas las carencias e insuficiencias de que adolece la disciplina de los procedimientos tributarios diseñada por la LGT. Pues nuestro código tributario no exige a la Administración el agotamiento de las facultades comprobadoras respecto de todos y cada uno de los elementos de las obligaciones tributarias que delimitan el alcance de cada procedimiento.

4. Conclusiones

A la vista de todo lo expuesto cabe concluir que los efectos preclusivos que la LGT atribuye a las resoluciones expresas de la Administración tributaria que finalizan el procedimiento de comprobación limitada constituyen una de las cuestiones más polémicas que plantea la LGT en su aplicación cotidiana por los operadores jurídicos. El problema se sitúa en un marco más general referido al abuso que en ocasiones practica la Administración tributaria mediante la reiteración sucesiva de liquidaciones provisionales. Nadie duda de que este tipo de liquidaciones debe mantenerse como una pieza esencial del ordenamiento que regula la aplicación de los tributos; pero al mismo tiempo sería necesario limitar de una manera

²⁶ Como con razón advierte Marín-Barnuevo Fabo (2018, pp. 104-108).

²⁷ Así, Ruiz García (1987, p. 188) indica que:

[...] la circunstancia de que el presupuesto de hecho u otros elementos no puedan ser inmediatamente y suficientemente aclarados no debe implicar que la Administración renuncie al cobro de la deuda tributaria hasta tanto se produzca la clarificación definitiva, sino que debe ser liquidada e ingresada al menos la parte de la deuda tributaria sobre la que exista la suficiente certeza de que es debida.

²⁸ En este sentido, Marín-Barnuevo Fabo (2018, pp. 105-106), apuntando que la doctrina de los actos propios podría limitar las sucesivas modificaciones de las liquidaciones provisionales en distintos procedimientos de liquidación.

eficaz de lo que lo hace el artículo 140.1 de la LGT –y otros preceptos similares del mismo texto legal en relación con otros procedimientos– el número de liquidaciones provisionales que pueden dictarse en relación con una misma obligación tributaria y un mismo sujeto pasivo, máxime cuando los procedimientos a través de los que se tramitan esas liquidaciones persiguen el mismo propósito. Pese a los loables esfuerzos del TS por reforzar la seguridad jurídica en las relaciones de los contribuyentes con la Administración en este ámbito, esta sigue teniendo en su mano la posibilidad de trocear los distintos elementos de las obligaciones tributarias manteniendo, muchas veces sin necesidad, en una situación de interinidad e inseguridad permanentes a los obligados tributarios. A este resultado poco deseable se llega casi siempre porque los órganos de gestión o la Inspección no agotan, pudiendo hacerlo, las facultades comprobadoras que la LGT les atribuye en cada procedimiento.

Referencias bibliográficas

- Aníbarro Pérez, S. (2010). Procedimiento de comprobación limitada. En A. Menéndez Moreno (Dir.), *Los procedimientos de aplicación de los tributos en el ámbito interno y en el de la fiscalidad internacional*. Lex Nova.
- Arrieta Martínez de Pisón, J. (2018). La doctrina de los actos propios en el procedimiento de inspección. En D. Marín-Barnuevo Fabo, *La doctrina de los actos propios en Derecho Tributario*. Civitas-Thomson Reuters.
- Díez Sastre, S. (2008). *El precedente. Fundamento y eficacia vinculante*. Marcial Pons.
- Díez Sastre, S. (2018). La doctrina de los actos propios en el Derecho Administrativo. En D. Marín-Barnuevo Fabo, *La doctrina de los actos propios en Derecho Tributario*. Civitas-Thomson Reuters.
- García Martínez, A. (2006). *El valor tributario: su determinación objetiva y convencional*. Bosch.
- Hensel, A. (2005). *Derecho Tributario*. Marcial Pons (traducción a cargo de A. Báez
- Moreno, M. González-Cuéllar Serrano y E. Ortiz Calle, sobre la reimpresión de la tercera edición de 1933 publicada en 1986 por la editorial «Neue Wirtschafts-Briefe»).
- Mantero Sáenz, A. y Giménez-Reyna Rodríguez, E. (Coords.). (2005). *La Ley General Tributaria: antecedentes y comentarios*. Asociación Española de Asesores Fiscales.
- Marín-Barnuevo Fabo, D. (2018). Las especialidades del Derecho Tributario y su proyección en la aplicación de la doctrina de los actos propios. En D. Marín-Barnuevo Fabo (Dir.), *La doctrina de los actos propios en Derecho Tributario*. Civitas-Thomson Reuters.
- Ortiz Calle, E. (2010). Procedimiento de verificación de datos. En AA. VV., *Los procedimientos de aplicación de los tributos en el ámbito interno y en el de la fiscalidad internacional*. Lex Nova.
- Ortiz Calle, E. (2018). La aplicación de la doctrina de los actos propios a las liquidaciones provisionales en el procedimiento



- de comprobación limitada. En D. Marín-Barnuevo Fabo, *La doctrina de los actos propios en Derecho Tributario*. Civitas-Thomson Reuters.
- Peña Velasco, G. de la. (1996). La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada (el nuevo artículo 123 LGT). *Impuestos*, 1.
- Pérez Royo, F. y Carrasco González, F. M. (2019). *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. (29.ª ed.). Civitas-Thomson Reuters.
- Ruiz García, J. R. (1987). *La liquidación en el ordenamiento tributario*. Civitas.
- Sánchez Blázquez, V. M. (2004). Gestión tributaria. En C. Palao Taboada (Coord.), *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*. CEF.
- Sánchez Morón, M. (2003). Venire contra factum proprium non valet. *Documentación Administrativa*, 263-264.
- Sesma Sánchez, B. (2017). *La nulidad de las liquidaciones tributarias*. Aranzadi.



El derecho a la deducción en un Reino en el que conviven siete impuestos sobre el valor añadido

Ismael Jiménez Compaired

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de Zaragoza

ijimenez@unizar.es | <https://orcid.org/0000-0001-8320-0750>

Extracto

En España no se aplica un único impuesto sobre el volumen de ventas, en la modalidad del impuesto sobre el valor añadido. En los territorios de Canarias, Ceuta y Melilla se aplican tributos que poseen otra regulación y las operaciones desde el resto de España hacia allí o viceversa exigen algo similar a lo que podríamos llamar ajustes en frontera. Pero es que en el territorio de aplicación del IVA, la Agencia Tributaria del Estado exige el IVA, pero también las Administraciones de los cuatro territorios forales. En este contexto se producen numerosos problemas en relación con el derecho a la deducción del IVA. El presente artículo trata sobre las soluciones que se pueden ofrecer.

Palabras clave: impuesto sobre el valor añadido; derecho a la deducción; Concierto Económico con el País Vasco; Convenio Económico con Navarra.

Fecha de entrada: 03-08-2020 / Fecha de aceptación: 22-09-2020 / Fecha de revisión: 04-03-2021

Cómo citar: Jiménez Compaired, I. (2021). El derecho a la deducción en un Reino en el que conviven siete impuestos sobre el valor añadido. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 457, 31-70.





The right to deduction in a Kingdom where seven value added taxes coexist

Ismael Jiménez Compaired

Abstract

Not one but seven general VAT regimes on consumption levels apply in the Spanish territory. In the Canary Islands, Ceuta and Melilla different rules apply on taxation and the same happens in relation to the operations from and to the aforementioned territories. These last bear formalities and regulations that, to some extent, resemble those involved in import and export ones. But, moreover, both the Spanish State Taxation Agency and those Agencies in the so-called «territorios forales» coexist and are involved in collecting VAT. No wonder that in this context a number of problems arise in relation to the VAT deduction right. This paper aims to lay some light on these issues.

Keywords: VAT; right to deduction; Economic Agreement in Basque Provinces; Economic Agreement in the Community Navarra.

Citation: Jiménez Compaired, I. (2021). El derecho a la deducción en un Reino en el que conviven siete impuestos sobre el valor añadido. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 457, 31-70.



Sumario

1. Los siete IVA de nuestro Reino
2. Conceptos básicos sobre la deducción del IVA soportado en el TAI y, en su caso, el derecho a la devolución
3. Aproximación a la distribución del IVA entre el Estado y los territorios forales y al sistema de tributación que corresponda
 - 3.1. Distribución del IVA: la función del domicilio fiscal
 - 3.2. En particular, la tributación conjunta a ambas Administraciones
 - 3.3. La distribución del IVA de los no residentes
4. Tratamiento del IVA soportado en función del criterio de tributación
5. Situaciones particulares: el tratamiento en el IVA de las empresas que comienzan su actividad
6. La explicación económica de la exacción del IVA y en particular del derecho a la deducción en el contexto del Concierto y del Convenio
7. Desviaciones conflictivas en la relación Estado-territorios forales relativas a la deducción del IVA soportado o satisfecho
 - 7.1. Situaciones generadas por la voluntad del sujeto pasivo y que se producen dentro del ejercicio
 - 7.2. Situaciones generadas por la voluntad del sujeto pasivo y que se producen entre dos ejercicios consecutivos
 - 7.3. Situaciones que no han sido generadas propiamente por la voluntad del sujeto pasivo
8. ¿Hay una estrategia común para resolver todas las desviaciones anormales? La evitación del empobrecimiento injusto de una de las Administraciones, como criterio

Referencias bibliográficas

Bibliografía



1. Los siete IVA de nuestro Reino

El impuesto sobre el valor añadido (IVA) se configura como un *tributo general sobre el volumen de ventas*, que recae en última instancia –como reza el propio art. 1 de la ley del impuesto, Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LIVA)– *sobre el consumo* de bienes y servicios.

La característica fundamental que distingue a un IVA de otras modalidades de tributación sobre el consumo reside en el hecho de que, mientras otros impuestos gravan el importe total de la contraprestación en las distintas transacciones de bienes y servicios que tienen lugar en cada una de las fases del proceso productivo, incrementando de esta forma su incidencia sobre el precio final del bien o servicio en función del número de fases que intervengan en dicho proceso (impuestos en cascada), el IVA, por el contrario, únicamente grava el *valor añadido* por cada una de aquellas. Podemos entender por valor añadido el importe del valor aportado por la empresa como consecuencia de la actividad desarrollada por los factores productivos. Con ello, su incidencia sobre el consumidor es siempre la misma cualquiera que sea el número de transacciones que se hayan podido producir (neutralidad).

No obstante ello, las dificultades que ofrecería calcular el valor añadido de cada concreta operación obligan a buscar un mecanismo más sencillo que también garantice la neutralidad a la que antes hemos hecho mención. Esa fórmula consiste en que la empresa que realiza las operaciones gravadas va a deducir, del IVA que globalmente ha repercutido en sus operaciones, el IVA globalmente soportado en sus adquisiciones de bienes y servicios, ingresando en el Tesoro únicamente la diferencia, siendo con ello el consumidor final el que, al pagar el precio, se hace cargo realmente del impuesto.

El IVA es, en la actualidad, un tributo parcialmente cedido a las comunidades autónomas, no incluyendo dicha cesión la atribución de competencias normativas ni de gestión a las mismas, limitándose a una mera cesión del rendimiento. Más en concreto, se cede a las referidas comunidades el 50 % del rendimiento del IVA producido en su territorio. Se considera producido en el territorio de una comunidad autónoma el rendimiento que corresponda al consumo en el respectivo territorio, según el índice de consumo territorial certificado

por el Instituto Nacional de Estadística y elaborado a efectos de la asignación del IVA por comunidades autónomas.

Aun en la hipótesis de que el consumo generado por una empresa se efectuase en el territorio de una comunidad autónoma y, sin embargo, sus adquisiciones se localizasen en el de otras, ello no cambiaría la propuesta formulada en el párrafo anterior ni mucho menos perjudicaría ni siquiera complicaría la gestión del impuesto por parte de los sujetos pasivos.

Claro que el ámbito territorial de aplicación de la ley del impuesto queda limitado al territorio peninsular español e islas Baleares, no extendiéndose ni a las islas Canarias –territorio excluido de la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocio–, ni a Ceuta ni a Melilla –en cuanto territorios no incluidos en la Unión Aduanera–. En las islas Canarias se exige el impuesto general indirecto canario (IGIC), mientras que en las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla se exige el impuesto sobre la producción, los servicios y la importación (IPSI).

Esta circunstancia hace imprescindible el establecimiento de los mecanismos característicos de los ajustes fiscales en frontera en las transacciones efectuadas desde el territorio de aplicación del impuesto (TAI) con dichos territorios, viceversa y, por supuesto, entre dichos territorios. Un empresario registrado en el TAI que hubiera soportado o satisfecho cuotas del IGIC o del IPSI no puede deducir esas cuotas a través del mecanismo básico de deducción y lo mismo sucede al revés, siempre sin perjuicio de las fórmulas para obtener devoluciones, si tiene derecho a ello.

La existencia de regímenes especiales de Concierto o Convenio en el País Vasco y Navarra, que atribuyen el impuesto a los territorios forales, no supone que existan impuestos diferentes al IVA, en el sentido de que la normativa a aplicar es equivalente y la denominación también¹. Equivalente, aunque no la misma, conviviendo con la LIVA, la ley foral del

¹ Según el artículo 26 del Concierto:

El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. No obstante, las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada periodo de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

Por su parte, el artículo 32 del Convenio establece que:

En la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido, incluido el recargo de equivalencia, Navarra aplicará los mismos principios básicos, normas sustantivas y formales vigentes en cada momento en territorio del Estado. No obstante, la Administración de la Comunidad Foral de Navarra podrá aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada periodo de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

IVA (Navarra) y las respectivas normas forales del IVA de los territorios históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa. El Concierto y el Convenio regulan la atribución del IVA a una u otra Administración.

En el presente trabajo analizaremos los problemas que va a tener un empresario que opere en más de uno de estos cinco ámbitos para deducir el IVA soportado. Nos centraremos de manera exclusiva en las posibles colisiones entre el IVA llamemos estatal y el foral, dejando para otro momento las que también pueden surgir y surgen entre territorios forales.

2. Conceptos básicos sobre la deducción del IVA soportado en el TAI y, en su caso, el derecho a la devolución

Como se ha dicho, la legislación aplicable en el TAI es equivalente, siendo análogos los contenidos referidos al derecho a la deducción en la LIVA y también en las respectivas normativas forales.

Pues bien, el derecho a la deducción que reconoce el derecho europeo a los sujetos pasivos (que no a los consumidores finales) se practicará precisamente en el momento de presentar las declaraciones, aminorando la cuantía a ingresar.

El derecho a la deducción se configura como un elemento esencial en la aplicación del IVA, puesto que es el mecanismo a través del cual se consigue la neutralidad en relación con los agentes económicos que intervienen en el proceso productivo. Es decir, que la cuantía del impuesto a repercutir al consumidor final sea independiente del número de fases que intervengan en el proceso productivo.

Este mecanismo, en el momento en el que nos encontramos, permite exclusivamente deducir cuotas de IVA español –entendiendo por tal el abonado a la Hacienda pública estatal o a las forales–. Basta con leer el artículo 92 de la LIVA, según el cual los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del IVA devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país, las que, cumpliendo otros requisitos, resulten *devengadas en el mismo territorio*. La recuperación de otros impuestos extranjeros, aunque sean de Estados miembros de la Unión o incluso canarios o de Ceuta o Melilla, como se ha dicho, ha de realizarse a través de otras fórmulas (solicitud de devoluciones *ad hoc*).

Incluso, si el saldo anual fuese negativo, se podría solicitar la devolución de ese saldo.

El derecho a la deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles (art. 98 LIVA). La deducción podrá realizarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se entienda legalmente soportada la cuota (art. 99.Tres LIVA). Se entenderán soportadas las cuotas deducibles en el momento en que el empresario o profesional que las soportó reciba la correspondiente factura o demás documentos justificativos

del derecho a la deducción, que en el caso de las importaciones es el documento en que conste la liquidación practicada por la Administración (art. 99.Cuatro LIVA). Lo que sucede es que, si el devengo del impuesto se produjese en un momento posterior al de la recepción de la factura, dichas cuotas se entenderán soportadas cuando se devenguen.

También podrá realizarse en las declaraciones de los sucesivos periodos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años contado a partir del devengo de dichas cuotas. Si no se ejercita en ese plazo, caduca (arts. 99.Uno, Tres y Cinco y 100 LIVA).

Cuando la cuantía de las deducciones pendientes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo periodo de liquidación, el exceso podrá ser compensado en las declaraciones-liquidaciones posteriores, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación que origine dicho exceso. No obstante, podrá optarse por la devolución del saldo existente con ocasión de la última declaración-liquidación anual (art. 99.Cinco, apartado segundo, LIVA).

La deducción del IVA soportado o satisfecho presenta piezas bien complejas en su articulación legal. No es necesario que ahora recuperemos muchas de ellas, pero sí algunas, por la conexión que tendrá con lo que luego trataremos. Una de ellas es la relativa a la deducción por adquisiciones realizadas antes de iniciar las operaciones activas del negocio. La LIVA disciplina esta cuestión en los artículos 111 a 113, conectados de diferentes formas con artículos tan importantes como el 5 o el 93.Cuatro. Se reconoce el derecho a la deducción del IVA soportado o satisfecho por quienes «no viniesen desarrollando con anterioridad actividades empresariales o profesionales y adquieran la condición de empresario o profesional por efectuar adquisiciones o importaciones de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos a la realización de actividades de tal naturaleza» y, no obstante ello, se enmarca la deducción en los parámetros fijados en estos artículos². Lo trascendental es el reconocimiento del derecho, uno de los pilares del derecho a la deducción.

Anteriormente nos referíamos al artículo 99.Cinco, sobre el que pivotan las devoluciones ordinarias derivadas de que el montante de las cuotas deducibles exceda del de las devengadas en el mismo periodo de tiempo, permitiendo la devolución del saldo existente a favor del sujeto pasivo el día 31 de diciembre de cada año (art. 115 LIVA). Si no se solicita la devolución al acabar el año se podrá compensar en un periodo de cuatro años, contados a partir de la presentación de la liquidación-declaración en que se originó dicho exceso.

Este que se ha explicado es el procedimiento general de devolución. Junto a él existe otro que pretende acelerar el procedimiento de devolución (arts. 116 LIVA y 30 Reglamento).

² Las claves actuales del contenido material de este capítulo se encuentran precisamente en la fijación de un porcentaje provisional de deducción que, con el conocimiento de la situación de la actividad del sujeto pasivo, se ajustaría con posterioridad.

A tal fin, se permite la devolución del saldo a favor de los sujetos pasivos al término de cada periodo de liquidación. Hoy en día es un procedimiento aplicable a cualquier operador que se acoja a esta opción. A este respecto se marcan una serie de requisitos, entre los cuales destaca que el periodo de declaración ha de ser forzosamente mensual.

Señalaré finalmente que los no establecidos que, para simplificar, no realicen operaciones activas por las que tengan que presentar declaración en España, tienen asignado un procedimiento especial de devolución del IVA soportado (arts. 119 y 119 bis LIVA).

3. Aproximación a la distribución del IVA entre el Estado y los territorios forales y al sistema de tributación que corresponda

La distribución del IVA entre las cinco haciendas que ejercen su potestad sobre el TAI se produce de la manera que vamos a explicar, distinguiendo lo que sucede en el País Vasco y lo que sucede en Navarra. En realidad lo que dirimen Concierto y Convenio es la distribución entre el Estado y los territorios forales, pero no hay una norma que propiamente regule cómo tratar la distribución entre el País Vasco y la Comunidad Foral.

3.1. Distribución del IVA: la función del domicilio fiscal

La tributación de los sujetos pasivos utiliza parámetros y expresiones similares en el Concierto y en el Convenio, pero con diferencias de importancia. De momento, mientras el *Concierto* suele indicar qué corresponde a las diputaciones forales y qué corresponde a la Administración del Estado, el *Convenio* evita referirse a la Administración del Estado en lo que puede, pero esto no deja de ser una formalidad.

Para entender bien los criterios de tributación conviene distinguir los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior hubiera o no excedido de un determinado umbral –y en los términos de fijación de esos volúmenes de los respectivos textos-. Está fijado en 10.000.000 de euros en el caso del País Vasco y en 7.000.000 de euros en el caso de Navarra. Veamos.

Cuando no se ha excedido de este volumen, corresponde al respectivo territorio foral la exacción del IVA de todos los que tengan su domicilio fiscal bien en el País Vasco, bien en Navarra. A contrario correspondería a la Administración del Estado la exacción del IVA de todos los que tuvieran su domicilio fiscal en territorio común. Aunque en los respectivos textos no se diga claramente, manuales, instrucciones y respuestas a preguntas, tanto de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (2019, pp. 10-13) (AEAT) como de las haciendas forales ponen de manifiesto que si el sujeto pasivo cambia el domicilio fiscal durante el

año tributará a la Administración de origen hasta la fecha del cambio y a la Administración de destino a partir de la fecha del cambio³. Sobre esta técnica volveremos más adelante.

Cuando se excedió de la cifra de referencia, el domicilio fiscal, *a priori*, no sería relevante y, en cambio, sí es trascendental dónde se opere:

- Correspondería al territorio foral la exacción del IVA de los sujetos pasivos que operen exclusivamente en el territorio foral.
- A contrario, correspondería a la Administración del Estado la exacción del IVA de los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio común.
- Tributarían conjuntamente a ambas Administraciones los sujetos pasivos que operen en ambos territorios, en proporción al volumen de operaciones realizado en cada uno de ellos durante el año natural, determinado de acuerdo con los típicos puntos de conexión que se establecen a continuación en los respectivos Concierto y Convenio.

Esta explicación es consecuente con la letra del artículo 33 del Convenio Económico. No me parece tan así de la literalidad del Concierto, aunque, como es algo aceptado por todas las Administraciones no seré yo quien introduzca cizaña⁴.

³ En cuanto a las haciendas forales, valgan por todas las respuestas a las FAQ dispuestas por la diputación de Bizkaia (por ejemplo, un contribuyente que tributa en régimen general en Bizkaia cambia el domicilio a Cantabria el 12 de junio).

⁴ El artículo 27.Uno del Concierto dice lo siguiente:

La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido se ajustará a las siguientes normas: Primera. Los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio vasco tributarán íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales y los que operen exclusivamente en territorio común lo harán a la Administración del Estado. Segunda. Cuando un sujeto pasivo opere en territorio común y vasco tributará a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en el artículo siguiente. Tercera. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 10 millones de euros tributarán en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones, a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco.

Si consideramos que las reglas aplicativas son solo la segunda y la tercera –esto es, que la norma primera solo es de carácter programático, y se despliega en las dos siguientes, no hay problema alguno. Pero si las consideramos en el mismo plano, lo cual es posible, sí lo habría. Yo diría que entonces la norma primera estaría asegurando que en todo caso los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio común tributarán íntegramente a la Administración del Estado y los que operen exclusivamente en territorio vasco lo harán a las correspondientes diputaciones forales. Y digo en todo caso, porque no lo vincula a cifra alguna de negocios en el año precedente. Está claro que no se está aplicando así y, además, que, de aplicarse así, surgirían algunos problemas fuertes. Primero, porque estaría fijando

Como se ve, el domicilio fiscal ofrece gran importancia, porque termina situando en la órbita de una u otra Administración a muchas empresas. Téngase en cuenta, además, que respecto de algunos de los puntos de conexión determinantes de si una concreta operación se ha realizado en territorio común o foral (sobre todo, ciertas prestaciones de servicios) el criterio del domicilio fiscal del sujeto pasivo es también fundamental.

La definición del domicilio fiscal se encuentra en los respectivos artículos 43 y 8 del Concierto y del Convenio.

Es el apartado cuatro del artículo 43 el que define quiénes se entenderán domiciliados fiscalmente en el País Vasco a los efectos del Concierto Económico. Establece que se entienden domiciliados:

- a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en el País Vasco.
- b) Las personas jurídicas y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades que tengan en el País Vasco su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en el País Vasco dicha gestión o dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado.
- c) Los establecimientos permanentes cuando su gestión administrativa o la dirección de sus negocios se efectúe en el País Vasco. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con este criterio, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado.
- d) Las sociedades civiles y los entes sin personalidad jurídica, cuando su gestión y dirección se efectúe en el País Vasco. Si con este criterio fuese imposible determinar su domicilio fiscal, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

El criterio empleado respecto de las personas físicas parecería remitir al concepto de residencia habitual en el País Vasco, que se encuentra en el apartado uno del propio ar-

riterios distintos para situaciones casi análogas (por ejemplo, que operase de manera insignificante en el otro territorio). Y, segundo, porque en el momento del año en curso en que se efectuara una operación en el otro territorio habría que arbitrar un sistema de tributación similar al de las empresas cuyo volumen de negocios en el año precedente superó los 10.000.000 de euros.

Añádase además el apartado dos del artículo 28, según el cual «Las entidades que no realicen las operaciones previstas en este artículo, tributarán a las Diputaciones Forales cuando tengan su domicilio fiscal en territorio vasco», precepto que ha motivado la perplejidad de autores como De la Hucha, que efectúa un muy interesante comentario sobre qué consecuencias se pudieran extraer de él (Hucha Celador, 2005, p. 92).

título 43. Se trata de una serie de reglas de aplicación sucesiva y la primera marca, en relación con tributos como el IVA, que carecen de disposición autónoma, que se aplique el concepto de residencia habitual que corresponde para el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) *a la fecha del devengo de aquellos tributos*. Lo que dice la norma es que tienen la residencia habitual en el País Vasco cuando permanezcan en dicho territorio un mayor número de días del periodo impositivo, computándose las ausencias temporales para determinar el periodo de permanencia. Añade que salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el País Vasco cuando radique en él su vivienda habitual. La segunda regla de aplicación sucesiva dice que tienen su residencia habitual en el País Vasco cuando tengan en este su principal centro de intereses⁵. Y la tercera y última previene que la tengan cuando sea el País Vasco el territorio de su última residencia declarada a efectos del IRPF.

En el caso del Convenio la disciplina del domicilio fiscal y la residencia habitual es algo diferente a la del Concierto, y se regula tempranamente en el artículo 8. Dice que se entienden domiciliadas fiscalmente en Navarra, a los efectos del Convenio:

- a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio navarro.
- b) Las personas jurídicas que tengan en Navarra su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en Navarra dicha gestión y dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado.
- c) Los entes sin personalidad jurídica cuando su gestión y dirección se efectúe en Navarra. Si con este criterio fuese imposible determinar su domicilio fiscal, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado.
- d) Los establecimientos permanentes cuando su gestión administrativa y la dirección de sus negocios se efectúen en Navarra. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con este criterio, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado (apartado 1 del art. 8 del Convenio).

El criterio empleado respecto de las personas físicas remite al concepto de residencia habitual, como pasaba en el País Vasco. En el Convenio el concepto de «residencia habitual» está a continuación, en el apartado 2 y también pensaríamos que remite precisamente a ese concepto.

⁵ Considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del IRPF excluyéndose, a estos efectos, las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario, así como las bases imputadas en el régimen de transparencia fiscal excepto el profesional.

Se trata de una serie de reglas de aplicación sucesiva, con la misma cadencia que en el Concierto (primero, la permanencia física; segundo el centro de intereses; y tercero, la última residencia declarada). A diferencia de lo que se sucede en el Concierto *no hay una indicación especial sobre cómo entender la residencia por presencia física en relación con tributos como el IVA*, que carecen de disposición autónoma (lo hay para el IRPF, y luego para los impuestos sobre sucesiones y donaciones, transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y matriculación).

A pesar de las diferencias observadas en el Concierto y en el Convenio acerca de cómo entender la residencia por presencia física en relación con tributos como el IVA, tal y como dije anteriormente, parece que hay consenso en cómo tratar el cambio de domicilio, lo que deja en entredicho todo lo que acabo de contar. En el caso de que el sujeto pasivo *cambie* de domicilio fiscal a lo largo del ejercicio, tributará a la Administración en cuyo territorio esté situado el domicilio fiscal inicial hasta la fecha de cambio de domicilio; y a la Administración en cuya demarcación territorial se encuentre el nuevo domicilio a partir de la fecha de cambio de domicilio. Esta lectura no sé si es muy coherente con el Concierto, al menos respecto de las personas físicas: como ya señalé, *en el resto de tributos* (uno de ellos es el IVA), la residencia habitual de las personas físicas será la misma que corresponda para el IRPF a la fecha del devengo de aquellos. La residencia habitual es concepto que se predica, en principio, en términos de anualidad y marca el domicilio fiscal en estos casos. Una interpretación literalista podría conducir a que, en general, respecto de todas las operaciones de un año natural efectuadas por empresarios personas físicas (a) hubiera un único domicilio fiscal, no susceptible de modificaciones; (y b) que solo adquiriría fijeza al cabo del ejercicio. Las disfunciones que podría generar una interpretación así ayudan a que la oficial parezca más razonable⁶. En cualquier caso, y por si alguien mantiene dudas, la interpretación oficial está respaldada por el Tribunal Supremo (TS). En efecto, al entender del Alto Tribunal, del Concierto se puede extraer una interpretación que permite sostener lo que llama la fragmentalidad o fragmentabilidad del IVA, al menos respecto de personas físicas. El artículo 43.7 del Concierto dice, para las personas físicas, que las que pasen a tener su residencia habitual de uno a otro territorio «cumplimentarán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando esta actúe como punto de conexión, a partir de ese momento». Ello quiere decir –explica el TS– que en el caso de las personas físicas, cuando la competencia administrativa está basada en el domicilio fiscal, el cambio de domicilio será el momento en que se modifique la competencia administrativa.

Una vez que el TS concluye su razonamiento, opta por extenderlo al caso de autos, en el que el sujeto pasivo era no una persona física, sino una persona jurídica: la laguna consistente en que no se contiene regulación para los casos de personas jurídicas podía tener dos interpretaciones (a) que estaba prohibida la fragmentación para las personas jurídicas y (b) que les era de aplicación el mismo régimen que para las personas físicas. El TS se

⁶ La falta de regulación había sido puesta de manifiesto desde siempre y las interpretaciones podrían ser incluso otras. Cfr. Zapirain Torrecilla (2001).

inclina por la segunda, dice, *por ser la más lógica*, ya que el artículo 27 se refiere a los sujetos pasivos, sin distinción a la hora de regular la exacción del impuesto⁷. Se podrá estar más o menos de acuerdo con el razonamiento, pero lo cierto es que levanta jurisprudencia.

Si aceptamos esto respecto del Concierto, más lo hemos de hacer respecto del Convenio, en el que no existe esa indicación específica sobre la consideración de la residencia habitual de las personas físicas a efectos de *otros impuestos* (como el IVA)⁸.

En suma y para cerrar este epígrafe, las grandes empresas (entendidas por tales las que superan los siete o diez millones de euros, según de qué territorio hablemos), si operan tanto en territorio común como en territorio foral, tributarán a ambos; pero las pequeñas y medianas empresas presentarán una única declaración-liquidación. Esa declaración-liquidación única se presentará ante la hacienda que se corresponda con su domicilio; y si durante el periodo impositivo se produce un cambio de domicilio, dado que se tributa a una hacienda hasta la fecha del cambio y a otra hacienda después, tendrá que presentar una a cada territorio, en función de los correspondientes devengos (y finalizado el ejercicio estará obligado a presentar el resumen anual a ambas haciendas).

3.2. En particular, la tributación conjunta a ambas Administraciones

El Concierto y el Convenio, cuando regulan la gestión e inspección del IVA, tratan la importante cuestión de la tributación conjunta a los dos territorios, el foral y el común.

El Concierto regula sobre todo cómo debe actuar el sujeto pasivo que tributa bajo esta premisa. Señala el apartado uno del artículo 29 que el resultado de las liquidaciones del impuesto se imputará a las Administraciones competentes en proporción al volumen de las contraprestaciones, excluido el IVA, correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas y las exentas que originan derecho a la deducción que se hayan realizado en los territorios respectivos durante cada año natural. Dejando aparte situaciones particulares, durante cada año natural se aplicará una proporción provisional, en función, salvo excepciones, de las operaciones del año precedente (apartado dos del art. 29). Será en la última declaración-liquidación del impuesto correspondiente a cada año natural cuando el sujeto pasivo calculará las proporciones definitivas según las operaciones rea-

⁷ Las sentencias en las que con toda claridad se desarrolla este razonamiento son las de fecha 10 de junio de 2010 (rec. núm. 378/2009 –NFJ039567–) y 30 de marzo de 2011 (rec. núm. 538/2009 –NFJ042658–). Hay una anterior de 3 de marzo de 2010 (rec. núm. 538/2009 –NFJ038227–), pero que debe considerarse sustituida por la segunda de las reseñadas.

⁸ Nótese que alguna vieja contestación, como una de la hacienda navarra de fecha 24 de septiembre de 1997, abogaba por la tributación única anual en un territorio.

lizadas en dicho periodo, y practicará la consiguiente regularización de las declaraciones efectuadas en los anteriores periodos de liquidación con cada una de las Administraciones.

Sobre esa base, se trate o no de la última declaración-liquidación del año, los sujetos pasivos deberán presentarlas ante las Administraciones competentes para su exacción, y en ellas constarán, en todo caso, la proporción aplicable y las cuotas que resulten ante cada una de las Administraciones.

En el Convenio se resuelve de manera similar, de acuerdo con lo previsto en el artículo 34. Los sujetos pasivos que deban tributar a ambas Administraciones presentarán en la Delegación de Hacienda que corresponda y en la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, dentro de los plazos y con las formalidades reglamentarias, los documentos que determinen las disposiciones vigentes y, en su caso, las declaraciones-liquidaciones procedentes, en las que constarán, en todo caso, las proporciones provisional o definitivamente aplicables y las cuotas o devoluciones que resulten frente a las dos Administraciones. Indica este precepto que el resultado de las liquidaciones del impuesto se imputará a las Administraciones del Estado y Navarra en proporción al volumen de las contraprestaciones, excluido el IVA y, en su caso, el recargo de equivalencia, correspondiente a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas, así como las exentas que originen derecho a la deducción y se entiendan realizadas en los territorios respectivos durante cada año natural. Añade que las proporciones provisionalmente aplicables durante cada año natural serán las determinadas en función de las operaciones del año precedente.

En el supuesto de que el importe de las cuotas impositivas devengadas en cada periodo de liquidación supere la cuantía de las cuotas deducibles durante el mismo periodo, los sujetos pasivos deberán efectuar el ingreso de las cuotas resultantes a la Administración de la Comunidad Foral de Navarra y a la Delegación de Hacienda que corresponda, en la proporción resultante.

Será en la última declaración-liquidación del impuesto correspondiente a cada año natural cuando el sujeto pasivo calculará las proporciones definitivas según las operaciones realizadas en dicho periodo, y practicará la correspondiente regularización de las declaraciones efectuadas en los anteriores periodos de liquidación con cada una de las Administraciones.

3.3. La distribución del IVA de los no residentes

Haré un aparte para explicar a quién concierne la exacción del IVA correspondiente a los sujetos no residentes en España. Como se ha visto, Concierto y Convenio vinculan la competencia exactora foral a determinadas conexiones territoriales del establecimiento permanente.

En caso de establecimiento permanente, el domicilio de este establecimiento permanente en territorio foral o común será el determinante siempre y cuando el volumen de operaciones sea inferior a los importes antes señalados. Si el importe es mayor, tributará en función del porcentaje de cifra de negocios, al igual que los residentes.

¿Qué sucede si no hay establecimiento permanente? Por supuesto, también sin establecimiento permanente se pueden realizar entregas de bienes y prestaciones de servicios localizadas en el TAI.

La situación debe explicarse por separado respecto de Concierto y Convenio. Comenzaremos por este último.

En el artículo 33 del Convenio, el apartado 10 establece lo siguiente:

En la aplicación del impuesto correspondiente a operaciones realizadas por empresarios o profesionales no establecidos en España, en las que no se produzca la circunstancia señalada en el apartado anterior, corresponderá a la Administración del Estado la exacción del tributo y las devoluciones que, en su caso, procedan.

En una primera lectura, cuando no hubiera establecimiento permanente, no habría competencia foral vinculada al domicilio fiscal, por lo que la exacción del impuesto, en estas circunstancias, correspondería siempre al Estado. Así pues, si el no residente sin establecimiento permanente tuviera que presentar declaraciones, las presentaría ante la AEAT⁹; y si lo que correspondiera fuera sin más la devolución a sujetos no establecidos, la tendría que solicitar al Estado.

Al lector no se le habrá pasado por alto que el apartado no se predica de todas las operaciones efectuadas por estos no establecidos, pues quedan excluidas «aquellas en las que no se produzca la circunstancia señalada en el apartado anterior». Necesitamos pues del apartado 9 para terminar de entender las conexiones. Y dice lo siguiente:

Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto para empresarios o profesionales, cuando estos últimos adquieran la consideración de sujetos pasivos respecto de aquellas, tributarán en los términos que resulten de aplicar los párrafos a) y b) del apartado 7 anterior.

Este apartado 9 se está refiriendo a entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que se va a producir la inversión del sujeto pasivo, de manera que nuestro no residente facturará sin repercusión de IVA, que tendrá que ser ingresado por el adquirente, a través de sus declaraciones, ello sin perjuicio del derecho a la deducción que le corresponda.

⁹ Cfr. Sentencia del TS de 23 de marzo de 2018 (rec. núm. 68/2017 –NFJ069940–), que desestima el recurso interpuesto por la Administración General del Estado contra la resolución de la Junta Arbitral del Convenio de 21 de diciembre de 2016 (conflicto 93/2016 –NFC062945–).

Pues bien, esas operaciones tributarán en los términos que resulten de aplicar los párrafos a) y b) del apartado 7 anterior, que señala lo siguiente:

En orden a la exacción del impuesto correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias se aplicarán las reglas siguientes:

- a) Corresponderá a Navarra la exacción del Impuesto por las adquisiciones intracomunitarias que efectúen los sujetos pasivos que tributen exclusivamente a la Comunidad Foral de Navarra.
- b) La exacción del Impuesto por las adquisiciones intracomunitarias que efectúen los sujetos pasivos que tributen conjuntamente a ambas Administraciones, corresponderá a una u otra en la misma proporción que la resultante de aplicar lo dispuesto en la regla 1.ª del artículo siguiente.

En definitiva, cambia la conexión determinada con los criterios generales y pasa a depender de cómo tribute en el IVA el adquirente: a Navarra, al Estado o a los dos conjuntamente.

Nótese que las operaciones efectuadas por el no residente-no establecido pudieron quedar exentas, por tratarse de una exportación o una entrega intracomunitaria; o bien pudieron quedar sometidas a tributación efectiva en España. En este segundo caso, no es lo mismo que el destinatario sea un empresario o un particular. Si se trata de un particular, se aplican los puntos de conexión básicos en función de que se trate de entregas de bienes o prestaciones de servicios y de qué tipología: el que tiene que ingresar ese IVA es el no establecido. Pero si se trata de un destinatario con la condición de empresario, se va a aplicar la inversión del sujeto pasivo y, en tal caso, el ingreso de la cuota del IVA se producirá a Navarra, al Estado o conjuntamente, en función de cómo tribute ese destinatario. Son estos criterios los que lo vienen a regular.

Ahora bien, ¿afecta esta situación a los criterios de exacción que marcan a qué Administración debe presentar sus declaraciones, en su caso, *ese no residente-no establecido*? El caso es que a partir de aquí se abren dos opciones. La primera es que no afecta y que, por lo tanto, la exacción corresponde en todo caso a la AEAT. La segunda es que sí: que podrían concurrir dos lotes de operaciones entre las entregas de bienes y prestaciones de servicios y habría que separar el volumen que corresponda a cada uno de esos lotes. El primero sería el de las operaciones en general; el segundo el de las operaciones que tributasen a la hacienda navarra, aunque fuera a través del adquirente. En resumen, que ello podría determinar que el no establecido tributara conjuntamente a ambas Administraciones o incluso, si todas las operaciones fueran operaciones en las que se produjera inversión del sujeto pasivo, y el adquirente declarase a la hacienda navarra, entonces la exacción correspondería completamente a Navarra.

En la hipótesis de que esta segunda interpretación fuera aceptable, el sujeto pasivo presentaría a la hacienda foral declaraciones en las que únicamente habría IVA deducible, generando al final una solicitud de devolución.

En los casos resueltos por el TS lo cierto es que no se había planteado esta circunstancia (ni tampoco las Administraciones habían cuestionado que no correspondiera al Estado el 100 % de la exacción¹⁰).

En el Concierto no parece haber norma alguna. El criterio que se sigue desde las diputaciones y respaldan los Tribunales Económico-Administrativos Forales (TEAF) es que al no establecer ninguna norma respecto a la exacción e inspección correspondiente a sujetos pasivos no residentes y no establecidos, así como tampoco ninguna excepción a la aplicación de los puntos de conexión expresados, solo cabe concluir que las diputaciones no son competentes para la exacción del IVA¹¹.

De la Hucha Celador (2005, p. 91) explicaba que el Concierto actual había suprimido cualquier referencia expresa a las reglas de localización del hecho imponible en los supuestos de inversión del sujeto pasivo y nos decía que, en cambio sí estaba regulado en el Concierto de 1981. Añadía que esa ausencia no eximía de otorgar una solución. Sea cual sea la solución, parece que pudiera haber operaciones efectuadas por no residentes no establecidos que tributasen a las diputaciones forales vascas a través de sus adquirentes¹².

Dicho lo cual, ¿la AEAT podría plantear las mismas discrepancias que plantea en cuanto a Navarra y pretender que a los *no residentes-no establecidos* se les incluya en cifra de negocios a los efectos de limitar la devolución que en su caso tenga que practicar el Estado o al menos reducir la deducción? El caso es que en el Concierto no hay preceptos parangonables con los apartados 9 y 10 del artículo 33 del Convenio.

4. Tratamiento del IVA soportado en función del criterio de tributación

A nivel general, respecto del derecho a la deducción del IVA solo encontramos una mención, muy interesante, y es en el Convenio. Se trata del apartado 11 del artículo 33:

¹⁰ Sentencia del TS de 23 de marzo de 2018 (rec. núm. 68/2017 –NFJ069940–), citada.

¹¹ Resolución del TEAF de Bizkaia de 21 de mayo de 2015 (REA núm. 875/2014). Quizá el artículo 27.Uno pudiera permitir otra lectura, pero siendo cuestión que parece pacífica, nada diré. Sea cual sea la interpretación que se le dé al apartado dos del artículo 28, no tiene cabida para estas operaciones (por lo que, como cláusula residual, mal funcionamiento presentaría).

¹² De la Hucha proponía que tributaran a una o a otra en función del domicilio fiscal del sujeto pasivo por inversión. Pérez Delgado considera que el apartado cuatro del artículo 27 podía dar cobertura a esta situación, cuando en general previene que «La exacción del Impuesto correspondiente a las operaciones relacionadas con el tráfico intracomunitario de bienes se realizará, salvo los supuestos especificados en los apartados siguientes de este artículo, en los términos especificados en el apartado Uno anterior» (Pérez Delgado, 2005, pp. 220-221).

Las deducciones que proceda practicar por el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado o satisfecho por los sujetos pasivos, cualquiera que sea la Administración a la que hubiera correspondido su exacción, surtirán efectos frente a ambas Administraciones, de acuerdo con lo dispuesto en el presente Convenio.

Esta indicación no figura en el Concierto. No obstante lo cual, no deja de exteriorizar un principio absolutamente básico sobre la esencia del IVA, por lo que es trasladable de igual manera. Entre la hacienda del Estado y las cuatro forales, sea cual sea la hacienda en la que se haya ingresado la cuota correspondiente a la operación por parte de quien haya tenido la consideración de sujeto pasivo respecto de la misma, el adquirente conserva inmaculado el derecho a la deducción.

Para abordar cuestiones más técnicas referidas a la deducción del IVA conviene distinguir dos situaciones, en función de que el sujeto pasivo presente una única declaración en relación con las operaciones devengadas en una determinada fecha o tribute a ambas Administraciones, la estatal y la foral.

Lógicamente la regulación es algo más acabada respecto de los sujetos pasivos que, por definición, tributan a los dos territorios de manera simultánea.

En lo que respecta al Concierto, en el apartado cinco del artículo 29 podemos leer que las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la cuantía que a cada una le corresponda. Esto es, siendo a devolver el resultado de la última declaración anual, la cantidad que resulte a devolver se repartirá entre ambas Administraciones en función al volumen de las contraprestaciones, excluido el IVA, correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas y las exentas que originan derecho a la deducción que se hayan realizado en los territorios respectivos durante cada año natural.

El Convenio es algo más preciso. Como ya vimos, comienza diciendo que los sujetos pasivos que deban tributar a ambas Administraciones presentarán en la Delegación de Hacienda que corresponda y en la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, dentro de los plazos y con las formalidades reglamentarias, los documentos que determinen las disposiciones vigentes y, en su caso, las declaraciones-liquidaciones procedentes, en las que constarán, en todo caso, las proporciones provisional o definitivamente aplicables y *las cuotas o devoluciones que resulten frente a las dos Administraciones*. Añade también que los sujetos pasivos que no hayan podido efectuar las deducciones originadas en cada periodo de liquidación por exceder su cuantía de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor, en los casos que proceda, con arreglo a la normativa del impuesto. Finalmente previene que corresponderá a la Administración de la Comunidad Foral de Navarra y a la del Estado realizar las devoluciones procedentes, en la parte proporcional respectiva.

Lo que vienen a decir resulta de toda lógica y, en cierto modo, se complementa.

Hay cuestiones que no son objeto de regulación, ni en el Concierto ni el Convenio, bien porque el pacto no alcanzó tanto detalle, o quizá porque no se pudo prever, ya que la redacción vigente es anterior a aspectos que se han ido incorporando a la legislación material de IVA. La falta de regulación será, sin duda, la causa de discrepancias y, finalmente, de conflictos.

Si bien el sistema de devolución con cada declaración periódica era algo que siempre había existido (exportadores y asimilados), la generalización de la posibilidad de acogerse a esta fórmula de devolución, con carácter mensual, sobrevino a la versión originaria del IVA. La regulación pactada, desde luego, no la contempla como tal. Parecería lo lógico que en el caso de que una de las declaraciones periódicas resulte a devolver, la devolución se efectúe con arreglo al porcentaje provisional de la cifra de negocios y que, con ocasión de la última declaración, se regularice.

En los casos en los que la exacción del IVA se produce, a lo largo del periodo impositivo, a una única Administración, todo debería ser más sencillo.

Ahora bien, como sabemos, el cambio de domicilio provoca un cambio de tributación a partir del momento en que se produce y esa cuestión no está prevista ni en el Concierto ni en el Convenio. La práctica que se viene siguiendo determina que en el periodo impositivo (trimestral o mensual) en el que se produzca el cambio el sujeto pasivo presente dos declaraciones, una a cada una de las Administraciones. Podría pensarse que lo normal es que si en la última declaración correspondiente al domicilio antiguo el IVA deducible excede al devengado, ese importe negativo tenga como destino una devolución a efectuar, después o antes, por la Administración correspondiente (después, en circunstancias normales; antes, si el sujeto está acogido al sistema de devolución mensual). Pero eso no está escrito y, como veremos, no estará exento de problemas.

El tratamiento de los no residentes es dependiente de lo que vimos en el epígrafe anterior, en cuanto a la distribución de la tributación, debiendo adaptar a ello lo que acabamos de ver.

5. Situaciones particulares: el tratamiento en el IVA de las empresas que comienzan su actividad

Para analizar esta situación particular, comenzaré por el estudio del Convenio.

El Convenio Económico parece otorgar al domicilio fiscal una función principal para la distribución de la competencia exactora en el caso de comienzo de actividad. En efecto, el apartado 12 del artículo 33 del Convenio establece lo siguiente:

Los sujetos pasivos que no realicen las operaciones previstas en este artículo tributarán a la Comunidad Foral cuando tengan su domicilio fiscal en territorio navarro. En particular, se entenderán incluidos en este apartado los sujetos pasivos que,

habiendo iniciado su actividad empresarial o profesional, no hayan comenzado a realizar entregas de bienes o prestaciones de servicios.

El apartado 12 ha de leerse junto con el 4 del mismo artículo. El apartado 4 previene que en el supuesto de inicio de la actividad, para el cómputo de la cifra de 7.000.000 de euros, se atenderá al volumen de operaciones realizado en el primer año natural y si el primer año de actividad no coincidiera con el año natural, para el cómputo de la cifra anterior, las operaciones realizadas se elevarán al año. Añádase lo que dice un tercer párrafo:

La tributación durante el citado año se realizará de forma provisional en función del volumen de operaciones que se prevea realizar durante el año de iniciación, sin perjuicio de su regularización posterior, cuando proceda.

Visto en conjunto, lo previsto en el apartado 12 solo se aplicará al tiempo que transcurra desde el alta en la actividad hasta el momento en el que se realice la primera entrega de bienes o prestación de servicios. A partir de aquí, la empresa domiciliada en Navarra tendrá que proponerse seguir tributando exclusivamente o no a Navarra, en función del volumen de operaciones que prevea realizar. Si excede finalmente del volumen que corresponda en cada caso, habiendo tributado exclusivamente a Navarra, tendrá que regularizar su tributación compartiéndola con el Estado; si no excediera de ese volumen, habiendo planteado un régimen de tributación conjunta, tendrá que regularizar su tributación derivándola de manera completa a la hacienda foral.

No se regula expresamente si la regularización debe cubrir el tiempo previo al comienzo de las operaciones.

El Concierto presenta reglas bastante diferentes. En primer lugar, no hay una prevención como la del Convenio que marque la competencia exactora de una u otra Administración en función del domicilio fiscal respecto del periodo previo al del comienzo de las operaciones activas.

En ese sentido se aplicarán las normas generales de atribución de competencias, con la salvedad de que, como indica el apartado dos del artículo 27 «en el supuesto de inicio de la actividad, para el cómputo de la cifra de 10 millones de euros, se atenderá al volumen de operaciones realizado en el primer año natural». Esto viene acompañado de una regla similar a la navarra, salvando las distancias, según la cual si el primer año de actividad no coincidiera con el año natural, para el cómputo de la cifra anterior, las operaciones realizadas desde el inicio de las actividades se elevarán al año.

Para aquellos sujetos pasivos que hayan previsto la superación de la cifra que en cada caso corresponda ha de tenerse en cuenta lo que se dice en el primer párrafo del apartado dos del artículo 29, según el cual la proporción provisional aplicable en los periodos de liquidación del primer año natural del ejercicio de la actividad será fijada por el sujeto pasivo

según su previsión de las operaciones a realizar en cada territorio, sin perjuicio de la regularización final correspondiente.

La competencia para la exacción del IVA antes del comienzo de las operaciones es, sobre todo, un problema de deducción del IVA soportado o satisfecho.

Si bien el Convenio no ofrece más reglas que las vistas, el Concierto sí ofrece algunas muy particulares, a resultas de la modificación introducida por la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, publicada en el BOE de 30 de diciembre. En efecto, se añade un apartado 9 al artículo 29 del Concierto para ordenar esta situación.

El referido apartado pretende regular la situación que se produce en los supuestos en los que los contribuyentes hubieran estado sometidos a la competencia exaccionadora de una Administración tributaria en los periodos de liquidación anteriores al momento en que inician la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a su actividad y a otra diferente en los periodos de liquidación posteriores, o cuando haya variado sustancialmente la proporción en la que tributan a las distintas Administraciones, común o forales, en los mencionados periodos de liquidación. Se contemplan pues dos situaciones. La consecuencia común para ambas situaciones es que los contribuyentes «procederán a la regularización de cuotas devueltas en los términos previstos en este apartado».

La primera de las dos situaciones se refiere a los supuestos en los que los contribuyentes hubieran estado sometidos a la competencia exaccionadora de *una Administración tributaria* en los periodos de liquidación anteriores al momento en que inician la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a su actividad y a *otra diferente* en los periodos de liquidación posteriores. En estos casos, el contribuyente se encontraba tributando a una única Administración, lógicamente en función de su domicilio fiscal bien en territorio vasco o común, pasando a tributar a la contraria al comenzar las operaciones, situación que no es tan anormal, como luego veremos.

La segunda se predica de cuando haya variado sustancialmente la proporción en la que tributan a las distintas Administraciones, común o forales, en los mencionados periodos de liquidación. Esto es, situaciones en las que el sujeto pasivo estaba tributando por el sistema de cifra de negocios desde antes de iniciar las operaciones. A estos efectos, se entenderá que ha variado sustancialmente la proporción en la que tributan a las distintas Administraciones, cuando la proporción correspondiente a alguna de las Administraciones haya variado en, al menos, 40 puntos porcentuales.

¿Cómo se han de regularizar las cuotas devueltas?

Los sujetos pasivos presentarán una declaración específica ante todas las Administraciones afectadas por la regularización en el mismo plazo en que corresponda presentar la última declaración-liquidación del primer año natural completo posterior al inicio de la men-

cionada realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a su actividad. Mediante esta declaración deberán regularizar las proporciones de tributación a las distintas Administraciones correspondientes a los periodos de liquidación anteriores al momento en que inicien la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a su actividad, de conformidad con los porcentajes de tributación a cada una de ellas correspondientes al primer año natural completo posterior al inicio de la mencionada realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a su actividad.

De esta forma, las Administraciones deberán asumir la devolución de las cuotas correspondientes a los periodos de liquidación anteriores al momento en que inicien la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a su actividad conforme a esta proporción, lo que dará lugar a que deban compensarse entre sí las cantidades que correspondan, sin que esta regularización pueda tener efectos económicos frente a los contribuyentes.

6. La explicación económica de la exacción del IVA y en particular del derecho a la deducción en el contexto del Concierto y del Convenio

Como da a entender Sánchez Gallardo (2020, p. 75), el sistema de exacción del IVA en el marco de las relaciones paccionadas del Concierto y del Convenio genera desviaciones desde el punto de vista financiero. No habiendo trasvase de recursos entre Administraciones tributarias por este concepto, a lo que se puede aspirar es a que unas concretas desviaciones se compensen con otras.

En efecto, refiriéndose al IVA deducible, explica este autor que el empresario que tributa exclusivamente en función de su domicilio, deduce el total del IVA soportado ante la Administración competente por razón del domicilio. Y añade que igualmente el empresario que tributa por cifra relativa de negocio practica sus deducciones en la misma proporción que corresponda a sus operaciones activas. Concluye que, tanto en uno como en otro caso, puede ocurrir que se deduzcan cuotas ante una Administración tributaria que han sido o van a ser ingresadas ante otra, tratándose de un efecto consentido por el Concierto y el Convenio que han optado por esta solución en atención a criterios de simplificación (Sánchez Gallardo, 2020, p. 75).

A nivel del conjunto de los sujetos pasivos el sistema debería tender a ser justo con los territorios. A nivel de un empresario concreto podrán suceder muchas cosas que se escapen de la media (piénsese en un empresario que tributa exclusivamente a la hacienda navarra, pero que todos sus aprovisionamientos los realice en territorio común o vasco o viceversa; o, en menor medida, uno que tribute en función de su cifra de negocios pero que tenga

perfectamente disociada la territorialización mayoritaria de sus operaciones activas y sus operaciones de aprovisionamiento).

Como nos explica de manera muy didáctica Esain Equiza (2019, p. 95), respecto del Convenio –igualmente válido respecto del Concierto–, el reparto primario de la potestad de exacción de los ingresos tributarios no es todo lo perfecto que se precisaría. Y «esa circunstancia obliga a entrar a definir unos ajustes a la recaudación obtenida de manera directa por cada Administración, para conseguir una regularización de esos ingresos respecto a la capacidad económica y jurídica de cada territorio». En efecto, los artículos 64 a 66 del Convenio regulan esos ajustes. En lo que respecta al Concierto, en la sección relativa a la metodología para calcular el cupo se articulan los llamados «ajustes a consumo», siendo el artículo 53 el que se refiere al IVA, estableciendo, dice, un mecanismo de ajuste entre el índice de la capacidad recaudatoria y el índice de consumo del País Vasco con el objeto de perfeccionar la imputación de ingresos por este impuesto.

Estos ajustes macroeconómicos no van a calmar a las Administraciones que, ocasionalmente, van a considerar que las desviaciones financieras del IVA no son naturales y se sostienen sobre la base de interpretaciones de los textos jurídicos que pueden y deben ser corregidas. Por ello van a plantear conflictos de competencia en relación con situaciones que los respectivos Convenio y Concierto no han sabido resolver con la claridad que hubiera determinado el aquietamiento. A eso vamos a dedicar las siguientes páginas del trabajo.

7. Desviaciones conflictivas en la relación Estado-territorios forales relativas a la deducción del IVA soportado o satisfecho

La falta de previsión legal, querida o no, va a generar una serie de situaciones que, a la vista de una de las dos Administraciones interesadas, son intolerables y, por ello, a falta de acuerdo, encaminan un posible conflicto.

Voy a tratar de sistematizarlas, una vez que conocemos el marco básico; estudiar y juzgar la solución que en su caso se ha dado y proponer soluciones para cuando no la hay o todavía no la hay.

En cualquier caso no se puede perder la vista de la estrella que nos debe guiar, que es, en general, el respeto al principio de neutralidad y, de acuerdo con sus exigencias, evitar que los conflictos entre Administraciones generen un problema al sujeto pasivo, incidiendo de manera negativa en el derecho a la deducción.

El TS ha declarado que no existe el derecho de los sujetos pasivos a materializar indistintamente la deducibilidad del IVA soportado ante la Administración tributaria estatal

o ante la foral a pura conveniencia y a trasladar así el problema de la imputación del resultado de las liquidaciones del impuesto a un acuerdo posterior entre ambas Administraciones. Pero ni mucho menos ha bendecido una situación en la que, siendo innegable y no controvertido que el obligado tributario tenía derecho a deducir el IVA soportado, no pudiera materializarlo por entender una Administración que esa deducción debía hacerse efectiva ante la otra¹³.

Con este delicado equilibrio vamos a explorar diversas situaciones en las que el derecho a la deducción del IVA está en peligro, debido, a fin de cuentas, a la peculiar organización fiscal del Reino de España. Aunque visto desde otra perspectiva se pueda decir que ciertas derivaciones del derecho a la deducción «ponen en peligro la peculiar organización fiscal del Reino de España». Veremos como se han resuelto las que se han planteado y trataremos de extraer algunos principios con los que dar solución a otras que se puedan suscitar.

Todas tienen en común que no existe un conflicto de fondo sobre las circunstancias de hecho que determinan la competencia, sino que el conflicto se centra en las propias reglas de competencia, no abordadas con suficiente precisión por los textos pactados¹⁴.

7.1. Situaciones generadas por la voluntad del sujeto pasivo y que se producen dentro del ejercicio

El primer conjunto de situaciones potencialmente conflictivas que vamos a examinar se produce en el escenario en el que el sujeto pasivo, dentro del mismo ejercicio, pasa de tributar de una a otra Administración. Y podríamos decir que lo hace de manera voluntaria.

¹³ Sentencia de 22 de abril de 2003 (rec. núm. 961/1997 –NFJ081278–).

¹⁴ Lo que se discute en otros conflictos diferentes de los que vamos a ver a continuación no interesa a los efectos del presente trabajo. Es el caso por ejemplo del caso resuelto por la Junta Arbitral del País Vasco, mediante la Resolución de 28 de diciembre de 2016 (conflicto 34/2014 –NFC068356–) cuya resolución fue confirmada por la Sentencia del TS de 16 de abril de 2018 (rec. núm. 181/2017 –NFJ070311–). Se discutía si la sociedad británica afectada tenía o no establecimiento permanente en España (es similar el asunto resuelto por la antes citada Sentencia del TS de 23 de marzo de 2018, rec. núm. 68/2017 –NFJ069940–). También el caso resuelto finalmente y tras complejos avatares por la Sentencia del TS de 15 de diciembre de 2010 (rec. núm. 532/2008 –NFJ040651–), en el que la clave era determinar si las operaciones activas realizadas por la empresa debían calificarse como entregas de bienes o como prestaciones de servicios; o el conflicto de competencias inadmitido por la Junta Arbitral del Convenio Económico con fecha de 15 de mayo de 2014 (conflicto 48/2012 –NFC056534–). Lo mismo en el conflicto resuelto por la Junta Arbitral del Convenio Económico con fecha de 30 de junio de 2014 (conflicto 54/2012 –NFC056531–), en el que la clave era si la operación estaba o no sujeta al IVA. Igual que no nos interesarían casos en los que la discusión fuera precisamente sobre si el domicilio estaba en un territorio o en otro (caso como el resuelto por la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra, mediante Resolución de 16 de diciembre de 2008, conflicto 10/2007 –NFC056537–).

El ejemplo obvio es el del cambio de domicilio durante el ejercicio, se trate de personas físicas o jurídicas. Lo que genera la situación ya explicada *supra*, en la que el sujeto pasivo pasará a presentar las declaraciones de una a otra Administración, existiendo un periodo transitorio, correspondiente al periodo del propio cambio, en el que se presentarán dos declaraciones (dicho de otro modo, un sujeto pasivo que presente declaraciones trimestrales tendrá que presentar cinco durante el año en que cambie el domicilio). Obsérvese que la fragmentación de un periodo que tendría que ser unitario ya es en sí misma una importante excepción a las reglas generales de gestión del IVA. Sin entrar ahora en más valoraciones, se trata de una excepción, todo hay que decirlo, que hay que leerla entre las líneas de los textos pactados, ya que no se desarrolla con la claridad que sería exigible. Presuponiendo la corrección de esta técnica, vamos a ver como, siguiendo las que en principio serían reglas ordinarias del IVA, el sujeto pasivo podría adoptar ciertas decisiones que pueden no ser del gusto de alguna de las Administraciones implicadas, como no incluir, en la última de las declaraciones presentadas a la primera de las Administraciones, cuotas de IVA deducibles, quizá por no haber sido contabilizadas en el periodo correspondiente a la fecha de devengo de la adquisición, dejando pendiente la deducción. También puede suceder, y esto no se le puede reprochar a la decisión del sujeto pasivo, que quedasen saldos negativos a compensar y si el sujeto pasivo no participa en el sistema de devolución mensual, parecen trasladables a las siguientes declaraciones.

El segundo de los supuestos ha sido objeto de ciertos conflictos de competencia entre el Estado y las diputaciones forales del País Vasco, que han terminado resueltos por el TS¹⁵. Los dos casos a los que me refiero tratan de sendas empresas constructoras que trasladan el domicilio social de territorio común a foral en un determinado día del año. En las respectivas últimas declaraciones que presentaron a la AEAT consignaron saldos a compensar. Terminado el año, presentaron dos declaraciones recapitulativas (modelo 390), una a cada Administración, solicitando de la AEAT la devolución de los saldos que habían quedado pendientes. La AEAT rechazó la devolución y la diputación foral se inhibió cuando se le pidió

¹⁵ Sentencias de 10 de junio de 2010 y de 30 de marzo de 2011, así como la de 3 de marzo de 2010, citadas. Al parecer, según se refleja en los antecedentes de ciertas resoluciones, el detonante fue un informe de la Subdirección General de Información y Asistencia al Contribuyente de la Agencia Tributaria, que mantenía la tesis de que los saldos a compensar debían generar devoluciones por parte de la nueva Administración que adquiriría ahora las competencias exactoras. Si bien tiempo ha, algunas Administraciones forales consentían el traslado de saldos, esa práctica termina con la jurisprudencia reseñada (cfr. p. ej., Resolución del TEAF de Navarra de 28 de agosto de 2016 [REA 684 a 690/2012], en la que se explica precisamente como esa doctrina del TS es aplicable igualmente en el ámbito navarro). Ejemplo de la práctica anterior, cfr. Resolución del TEAF de Navarra de 6 de febrero de 2007. Puede consultarse también la resolución de la Junta Arbitral del Concierto de 15 de mayo de 2009, entre otras, o la Resolución del Organismo Jurídico Administrativo de Álava de 28 de agosto de 2009 (REA 14/2009), referida en este caso a la negativa de la diputación de Álava a devolver al sujeto pasivo los saldos producidos mientras estaba domiciliado en territorio alavés, corrigiendo en este caso a la Administración de esta diputación foral.

lo mismo, planteando conflicto de competencias ante la Junta Arbitral. El Alto Tribunal vino a considerar que la devolución efectiva de aquellos saldos ha de hacerse, en efecto, por parte de la AEAT. En suma, que el sujeto pasivo debe incluir en las declaraciones que presente en cada Administración competente el IVA devengado hasta el momento del cambio de domicilio, deduciendo el IVA igualmente soportado hasta dicho momento, siendo la diferencia neta resultante lo que determina el importe de exacción respecto al que sería competente cada Administración. La razón fuerte de la decisión está en la fragmentalidad del periodo, tal y como explicamos anteriormente. Partiendo de ese criterio, se refuerza la doctrina mantenida con los tres siguientes argumentos: (a) que trasladar las cuotas supondría alterar la competencia de exacción prevista en el Concierto, dado que dicha exacción se vería disminuida por la compensación de cuotas soportadas en un momento anterior y, además, trasladar el crédito fiscal que un obligado tributario tiene frente a una Administración a otra distinta implicaría un enriquecimiento injusto para una Administración y un perjuicio injustificado para la otra, produciendo distorsiones patrimoniales que no son conformes con el principio de reparto equitativo de los recursos fiscales en el que se funda el Concierto Económico; (b) que si el Concierto hubiera querido regularlo en sentido contrario lo hubiera recogido expresamente, toda vez que cuando, por ejemplo, se ha querido regular la eficacia de los pagos a cuenta realizados en una Administración no competente y los efectos sobre su traslado se ha hecho de forma expresa; (y c) que la distribución de competencias para la inspección del IVA que se recoge en el Concierto no prevé la posibilidad de que una Administración pueda entrar a comprobar créditos fiscales generados cuando era competente otra Administración, lo que determina su admisión de plano con la consiguiente indefensión que de ello puede derivarse al no tener la Administración anteriormente competente interés económico directo en entrar en dicha comprobación¹⁶.

Una solución análoga se dará en el caso resuelto por la Sentencia del TS de 17 de junio de 2010 (rec. núm. 529/2009 –NFJ062144–). El asunto es diferente: en lo que podemos igualarlo con el anterior lo describiríamos diciendo que se produce una escisión de una sociedad domiciliada en territorio común, extinguiéndose, además. La sucesora se domicilia en territorio foral y presenta las declaraciones de IVA de los últimos periodos del año a la diputación foral. Con ocasión del final del ejercicio solicita a la diputación foral la devolución de los saldos pendientes derivados de la sociedad extinguida. Tanto la diputación foral como la AEAT se declararon incompetentes para la exacción, produciéndose un con-

¹⁶ El TS titubeó con el procedimiento a seguir. La primera de las sentencias, luego corregida, se había inclinado porque el ejercicio se efectuase según las reglas generales de la competencia en el momento de presentar la declaración (esto es, ante la diputación foral), sin perjuicio de que luego fuera la AEAT la que formalizase la devolución. En la segunda de las sentencias entiende, por el contrario, que lo que finalmente propuso «es mucho más sencillo y práctico». Al menos desde estas sentencias la hacienda navarra asumió en sus contestaciones esta forma de proceder respecto de la función del cambio de domicilio y la Administración competente para devolver los saldos (cfr. contestación de 23 de noviembre de 2010).

flicto de competencias, que resuelto inicialmente por la Junta Arbitral, acabó recurriéndose al TS. El TS declaró que la devolución debe ser practicada por la AEAT. La sala se limita a entrecomillar la doctrina extraída de los asuntos comentados antes.

Otra situación emparentada con las anteriores que puede producirse y respecto de la que no contamos con precedentes judicializados sería aquella en la que el sujeto pasivo, no residente, modificase el lugar de su gestión administrativa o la dirección de sus negocios. El no residente establecido, como ya vimos, presentará sus declaraciones, a ingresar o a devolver, a la Administración que corresponda.

Se podría dar la circunstancia de que ese no residente establecido pasa a estar *no establecido*, y ello en cualquier momento del año, y dejase consignados saldos pendientes de compensar o bien adquisiciones devengadas cuando tenía establecimiento y que pretenda imputar a un momento posterior. La relación entre la tributación anterior y posterior al cambio de situación será muy variada, en función de las diferentes posibilidades que se producirán. Los casos más extremos serían aquellos en los que un no residente estuviera tributando a la hacienda navarra o a las diputaciones vascas y en función de los respectivos textos pactados (apartado 10 del art. 33 del Convenio o la falta de regulación en el caso del Concierto) pase a depender de manera exclusiva de la Administración General del Estado.

Lo mismo sucedería en el caso contrario.

7.2. Situaciones generadas por la voluntad del sujeto pasivo y que se producen entre dos ejercicios consecutivos

Un segundo grupo de situaciones serían aquellas en las que el sujeto pasivo pasa de tributar de una a otra Administración, pero respecto de ejercicios consecutivos. También se trata de casos en los que el cambio de tributación es debido a opciones tomadas por el propio sujeto pasivo.

Por enlazar con alguno de los asuntos visto *supra*, me refiero primero al caso antes comentado vinculado a la escisión y extinción de una mercantil (Sentencia del TS de 17 de junio de 2010, rec. núm. 529/2009 –NFJ062144–). Resulta que, además de los saldos pendientes de los primeros del propio ejercicio, había saldos a compensar procedentes del ejercicio anterior, dado que en la narración de los hechos se menciona de manera continua la «cantidad pendiente de compensación por el IVA, ejercicios 2005 y 2006» (2006 fue el ejercicio en el que se produjo la escisión y extinción). Aunque no se dan detalles en los antecedentes de la resolución, la única explicación que se me ocurre es que la empresa, en 2005, pudiendo haber solicitado la devolución, prefirió dejar los saldos para compensar con ulteriores declaraciones a ingresar (y probablemente la cantidad a compensar aumentó en 2006). La respuesta del Alto Tribunal fue general y fue la Administración competente,

esto es, la correspondiente al domicilio de la sociedad extinguida, es decir, la AEAT, la que tuvo que hacerse cargo de la devolución (y no la foral, Administración competente para la exacción de la sucesora)¹⁷.

Presentan una fisonomía diferente dos casos que paso a explicar y que tienen mucho en común. El primero de ellos se resolverá finalmente mediante la Sentencia del TS de 22 de abril de 2003 (rec. núm. 961/1997 –NFJ081278–) y el segundo mediante la de 7 de diciembre de 2015 (rec. núm. 967/2014 –NFJ061131–). En ambos casos hallaremos una adquisición muy importante realizada a la finalización del año precedente, con solicitud de devolución, siendo adquisiciones previas al comienzo de las operaciones de la empresa. Resultará que la empresa cambiará de domicilio al comenzar esas operaciones. Dicho de otra manera, se pretendió obtener la devolución de la Administración del Estado –puesto que en el momento de realizar la adquisición estaban domiciliadas en territorio común–, cuando las operaciones se iban a desarrollar sin género de dudas en territorio foral: se trataba nada menos que de un hotel de gran categoría y de un centro comercial de primer orden.

A ninguno de ellos le resulta de aplicación, por obvias razones temporales, la modificación del Concierto efectuada a finales de 2017.

El caso resuelto por la citada Sentencia del TS de 22 de abril de 2003 declara haber lugar al recurso de casación interpuesto contra la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) del País Vasco de 5 de septiembre de 1996, desestimatoria del recurso deducido contra una resolución del TEAF de Gipuzkoa. El asunto arranca de la adquisición, en diciembre de 1988, del usufructo de un hotel, a pagar de forma aplazada a partir del mayo siguiente. Devengado el IVA de una sola vez, la transmitente, domiciliada en Gipuzkoa, ingresa el IVA en la hacienda foral, mientras que la adquirente, domiciliada en el momento de la adquisición en territorio común, solicita la devolución de la AEAT. La denegación de la devolución tuvo mucho que ver con las discrepancias en la calificación de la operación y sus efectos sobre el devengo; y el procedimiento jurídico contra la denegación siguió su propio –y fracasado– camino hasta llegar, al menos, a la Audiencia Nacional. Paralelamente había dirigido a la diputación foral una solicitud con una finalidad digamos que parecida. Tampoco fue considerada; recurrida ante el TEAF, y posteriormente ante el TSJ del País Vasco, acabó siendo el objeto de la sentencia que se comenta. Obsérvese que si la adquisición hubiese sido realmente el resultado de una entrega de bienes devengada en diciembre de 1988 nos encontraríamos directamente con un grave problema competencial, ligado a que, como es obvio, el hotel se pondría en explotación por parte de la adquirente ya entrado el año si-

¹⁷ Años antes, los TEAF ya se pronunciaban en este sentido. *Vid.* p. ej., Resolución del TEAF de Bizkaia de 8 de mayo de 2003, en el portal de la hacienda vizcaína; o la resolución del Organismo Jurídico Administrativo de Álava de 19 de junio de 2009 (REA 63/2009). La Junta Arbitral del País Vasco, aparte de los casos que dieron origen a la conocida jurisprudencia, la ha aplicado en resoluciones como la 5/2011, de 21 de febrero de 2011.

guiente, cambiando la domiciliación y, por tanto, el punto de conexión¹⁸. La adquisición era pues previa al inicio de las operaciones. El fallo de la sentencia, a favor de la competencia de la diputación foral, es claro, por las razones explicadas, pero introduce algunos matices que me generan dudas: cuando le explica a la recurrente cómo debió haber actuado le indica que «El verdaderamente correcto tratamiento del problema pasaba por ejercitar el derecho a la deducción ante la Administración que había ingresado la cuota repercutida», añadiendo al final de la sentencia que «también procedía la deducibilidad del IVA aunque se admitiera que la entrega del usufructo tuvo lugar en la fecha de la escritura y aunque se pudiera situar en ella el devengo de la cuota deducible». No me queda muy claro si la primera afirmación era general o específica para el caso y si la segunda pudiera querer decir que la AEAT tuviera que hacerse cargo de la situación.

De todas formas, las dudas que podamos albergar respecto de este asunto las desparejaremos con el siguiente.

El caso resuelto por la mencionada Sentencia del TS de 7 de diciembre de 2015 desestima el recurso interpuesto por la Administración del Estado contra una resolución de la Junta Arbitral del País Vasco que había determinado la competencia estatal para la devolución de un IVA precisamente en las circunstancias hipotéticas a las que me acabo de referir. Pues bien, la filial ibérica de una importante multinacional del comercio de muebles (IKEA ibérica), domiciliada en territorio común, vino a constituir una filial secundaria (IKEA norte) con fecha de 29 de diciembre de 2004, para montar un centro en el País Vasco. La nueva sociedad se domicilia también en territorio común. IKEA ibérica había transmitido un derecho de superficie a IKEA norte, ingresando el IVA en la AEAT. IKEA norte practicará la deducción en el mismo ejercicio 2004, solicitando una devolución, que, aunque inicialmente se efectúa, será rectificada. En febrero de 2005 IKEA norte había cambiado su domicilio a territorio foral, iniciando sus operaciones en marzo. La búsqueda de la devolución acabó en un conflicto entre la diputación foral y la AEAT, que resolvió la Junta Arbitral, considerando que la competencia para la exacción en 2004, y por lo tanto para la devolución, correspondía a la AEAT. El TS, como he dicho, desestimaré el recurso interpuesto por la Administración General del Estado.

La AEAT desarrolla su discurso sobre la consideración de que la devolución resulta abusiva para la Administración del Estado, pero ese argumento no prosperará, señalando el Alto Tribunal que no resulta imprescindible (textualmente dice que «no se da») la vinculación entre la deducción de las cuotas preactividad soportadas y las devengadas una vez iniciada la actividad, teniendo especialmente en cuenta el principio de neutralidad. El TS es rotundo (el resaltado es mío):

¹⁸ Para el Alto Tribunal, ni la calificación jurídica era esa, sino un contrato de arrendamiento de negocio, y aunque hubiera sido una entrega de bienes su devengo se hubiera producido ya en 1989.

[...] carece de toda relevancia (por no decir que resulta de todo punto impertinente) hablar de una supuesta operación abusiva en la elección inicial del domicilio fiscal en el territorio común, para después trasladarlo al foral. No se alcanza a comprender cuál sea la ventaja o elusión fiscal que [...] haya obtenido por ello (su carga tributaria frente al fisco, sea cual fuere este, fiscal no se ha alterado), ni tampoco las razones por las que habría de beneficiar a una Administración [...] frente a la otra (la del Estado). *En el entorno de la distribución del poder tributario entre el Estado y los Territorios Históricos no resulta parámetro de enjuiciamiento adecuado analizar qué Administración resulta beneficiada por ese reparto ante una operación concreta y cuál perjudicada. El Concierto como todo pacto constituye un acuerdo, con cesiones y contraprestaciones, que buscan el equilibrio global, pese a que en una situación particular no se alcance.*

Desconozco si las modificaciones del Concierto a las que antes me he referido tuvieron relación con este episodio.

Lo cierto es que se dio respuesta y la respuesta, de fondo, si se mira y solo si se mira desde una determinada perspectiva, no deja de ser la contraria a las otras anteriores, en el sentido de que el empobrecimiento o, si se quiere, el presunto abuso para una de las dos Administraciones, no resulta la clave de la decisión.

7.3. Situaciones que no han sido generadas propiamente por la voluntad del sujeto pasivo

Finalmente abordaremos situaciones potencialmente conflictivas que se producen sin el concurso de la voluntad del sujeto pasivo. Lo que no deja de ser un mito, puesto que en la economía de las empresas discernir en qué medida la situación o incluso la decisión sea voluntaria o no lo sea es bastante subjetivo; ir más allá y valorar si las decisiones son *caprichosas* o, lo que es más, si obedecen a no se sabe qué intereses, aún es más difícil.

Me voy a referir, en primer lugar, a una situación en la que nada se le puede reprochar al sujeto pasivo (si es que se puede emplear ese verbo para casos de cambio de domicilio, cambio de estructura empresarial o retirada de la infraestructura física de la empresa). Hablo de que el volumen de operaciones aumente o disminuya y eso sea determinante de que los puntos de conexión varíen hacia el siguiente ejercicio, pasando de tributar a una sola Administración a tributar por cifra de negocios, o también, por supuesto, lo contrario.

En esa circunstancia, siguiendo de nuevo las que en principio serían reglas ordinarias del IVA, el sujeto pasivo podría adoptar ciertas decisiones de amargo gusto para alguna de las Administraciones implicadas: a) no haber solicitado devolución de saldos en el ejercicio anterior, habiendo podido hacerlo, manteniéndolos para compensar en ulteriores declaraciones; b) haber realizado adquisiciones devengadas en el ejercicio anterior, pero, por la

razón que sea –haber retrasado la contabilización de la factura, por ejemplo–, pretender su deducción ya en el siguiente ejercicio, a cargo de la siguiente Administración competente.

Otra situación interesante es la que deriva de las posibles interpretaciones que permite el apartado 10 del artículo 33 del Convenio Económico, en conexión con los apartados 9 y 7, a los que me referí anteriormente. Vimos las dos interpretaciones posibles y hemos de ser conscientes de que el asunto es particularmente intenso cuando lo que se solicita es una devolución. En tal caso, la Administración a la que se le solicita puede estar muy interesada en inhibirse de su competencia, total o parcialmente.

Lógicamente la respuesta al eventual conflicto que se produzca depende de cuál de las dos interpretaciones, en relación con la exacción, debe seguirse.

8. ¿Hay una estrategia común para resolver todas las desviaciones anormales? La evitación del empobrecimiento injusto de una de las Administraciones, como criterio

Voy a tratar de generar un patrón de solución a lo largo de las siguientes reflexiones.

Primera. Enriquecimiento y empobrecimiento. Debo comenzar abordando y en su caso desmitificando el papel que debe jugar el pretendido enriquecimiento injusto de una Administración a costa de la otra, lugar común que se repite en todos los conflictos entre Administraciones. De hecho el TS lo ha empleado como apoyo a alguna de sus decisiones (el grupo de sentencias que pivota alrededor de la de 10 de junio de 2010, rec. núm. 378/2009 –NFJ039567–). Incluso ha trasladado alguno de los párrafos de aquellas sentencias a otra, como la de 7 de diciembre de 2015 (rec. núm. 967/2014 –NFJ061131–).

A fin de cuentas, este sistema de IVA pactado que tenemos dentro de España podría considerarse un ensayo de lo que pudo haber sido el régimen definitivo en el marco del comercio intracomunitario, régimen que nunca se pudo poner en marcha, precisamente, por las desconfianzas entre Estados que no veían claras las compensaciones al *empobrecimiento* que les iba a generar.

La forma de gravamen de nuestro IVA exige una delicada combinación entre la conexión de las operaciones de compra y venta del sujeto pasivo, de una parte, y la necesidad de fragmentar el tiempo para una adecuada gestión tributaria. A sabiendas de que cada una de las operaciones de compra y venta tienen una fecha de devengo, han de articularse espacios temporales para la aplicación racional del tributo: el periodo de declaración (mensual o trimestral); el año natural, alrededor del cual se cierran múltiples opciones; o, mucho más allá, determinados plazos de caducidad o de prescripción para el ejercicio de diversas opciones o derechos.

El conjunto de equilibrios presentes en los sistemas de Convenio y Concierto complican la situación que en general se toma como ordinaria y obliga a introducir en el IVA una suerte de estado de excepción, modificando aspectos que, sin duda, sorprenderían al operador de cualquier otro Estado miembro.

Valgan dos ejemplos extraídos de la doctrina del Alto Tribunal. Uno, que, de manera ocasional, aún ha hecho falta fragmentar más los que son periodos más básicos (los de declaración), para conseguir un reparto de la competencia tributaria más justa –caso del cambio de domicilio de territorio foral a común o viceversa–. Dos, que se ha limitado el derecho del sujeto pasivo a deducir, dentro de los plazos marcados por la ley, cuando lo considere oportuno y también el derecho a compensar los saldos en vez de obtener una devolución.

Lo que ocurre es que las alteraciones de la normalidad del IVA tienen que ser moduladas, porque no cualquier razón puede ser justificación para introducir en el IVA un estado de excepción.

Volviendo a la amargura de las quejas puestas de manifiesto por las Administraciones en conflicto de que la situación creada les acarrea un empobrecimiento respecto de la otra Administración, vamos a tratar de extraer los matices necesarios y acotar hasta donde puede llegarse con la invocación de este mantra.

La relación entre las compras y las ventas, en el espacio y en el tiempo, es algo que puede estudiarse a nivel de empresa, a nivel de sector, a nivel de región o de nación, siempre pensando en un IVA que no calcula el valor añadido de manera directa. Cualquier ejemplo sería ilustrativo, pero simplemente pensemos en una industria que pase a tributar de un año a otro fundamentalmente del territorio foral al común o viceversa (por ejemplo, porque ha variado el volumen de negocios) y se había aprovisionado durante el ejercicio anterior de la materia prima que pondrá en el mercado ahora, habiéndolo deducido en el referido ejercicio anterior. Naturalmente que se produce un empobrecimiento de una Administración respecto de otra, pero a nadie se le ocurre pensar que deba auditarse la deducción de ese IVA, sino que, lo que pueda suceder, es una consecuencia inevitable del sistema de Concierto o Convenio.

Los desequilibrios basados en disfunciones creadas porque el IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios se desconecte del IVA devengado en las operaciones de entregas de bienes y prestaciones de servicios son muy difíciles de bloquear, si es que este bloqueo es deseable.

Otro punto en el que la queja resultaría poco asumible sería el de la falta de sintonía entre la Administración que ingresó el IVA correspondiente a la entrega del bien o la prestación del servicio por el proveedor y la que después se hace cargo del IVA deducible. Será inevitable que cuotas de IVA ingresadas por un empresario navarro sean deducidas por sujetos pasivos que tributen ante la AEAT y viceversa. ¿O es que queremos generalizar la inversión del sujeto pasivo?

Por eso hemos de acotar el escenario en el que el TS ha querido que se mantengan los equilibrios, y no deja de ser un escenario formal: el del periodo de declaración de IVA, vinculando las cuotas soportadas y devengadas por el sujeto pasivo en dicho periodo.

Segunda. La correlación entre el IVA repercutido (ingresado) y el soportado. En ese contexto la interpretación jurisprudencial de lo que dicen los textos pactados es que debe excepcionarse el régimen ordinario, fragmentando más los tiempos y embolsando el IVA deducible, estancándolo. En el terreno en el que nos movemos, ¿facilita esta decisión la conexión entre la Administración que consiente la deducción del IVA y la que lo ingresa con ocasión de las ventas del sujeto pasivo? No necesariamente, dada la riqueza de matices de la economía, lo único que realmente conecta es el IVA soportado y el devengado en un cierto periodo. Dicho lo cual, en general, esa solución de fragmentar los tiempos puede que sea la menos mala, y cuando menos arroja bastante seguridad. No diría tanto que la razón última de la decisión del TS estuviera en una justicia o equilibrio tan difícil de alcanzar, sino en las propias bondades de poner una frontera infranqueable a la deducción de ese IVA. En ese sentido, cerrar el flujo de saldos a compensar y obligar a que los absorba la Administración a la que se imputó un IVA devengado en esas mismas fechas me parece lo correcto, tal y como decidió el TS.

La prueba del nueve de que el TS da más valor a confinar el IVA deducible dentro de sus fronteras que a evitar un enriquecimiento injusto es el caso IKEA. El TS es consciente de que el IVA de una importantísima compra –nada menos que el derecho de superficie para construir el equipamiento comercial– va a ser recuperado de la Administración del Estado; pero las cuotas de IVA derivadas de las operaciones corrientes de la empresa se ingresarán en la diputación foral. Como dijo el TS, el equilibrio global no se alcanza en esa situación particular, pero es que el Concierto «como todo pacto, constituye un acuerdo, con cesiones y contraprestaciones». Ello sin perjuicio de las modificaciones posteriores del Concierto, que precisamente atendieron, como hemos visto, a una situación similar.

El caso de autos es un caso extremo en el que se aprecia la disociación de la Administración que devuelve el IVA soportado y la que ingresa el IVA de las operaciones que toman como capital imprescindible para su realización aquel cuyo IVA fue previamente devuelto por otra. Pero esta disociación puede ocurrir en muchas más situaciones. A la hora de determinar las soluciones más justas en un contexto como el que estudiamos no podemos evadirnos de una legislación que es única para el TAI y que se aplica en general sobre sujetos pasivos alejados de los territorios forales. En este caso, no se puede modificar la regulación común de las deducciones previas al comienzo de las operaciones (la alternativa tendría que ser que se modifique el texto pactado). Por eso la respuesta que da el TS en el caso IKEA me parece también la menos mala de las respuestas posibles que había, siempre teniendo en cuenta la legislación que contextualizaba el asunto.

En resumen, la Administración que era competente para la exacción del IVA en un determinado espacio temporal lo era tanto para el ingreso de cuotas de IVA devengado

como para la devolución de IVA deducible y, si es necesario, el periodo debe fragmentarse para que eso sea posible. No es exactamente una cuestión de enriquecimiento o empobrecimiento de una Administración sobre otra, pues esto es algo que dependerá del caso concreto, sino una cuestión de seguridad jurídica que, indirectamente, puede contribuir a la justicia.

Tercera. Evítese que la competencia quede al albur de decisiones del sujeto pasivo que no respondan a lógica fiscal alguna. Hay una situación en la que, me parece, que la reconducción de los saldos pendientes a la Administración en la que de una manera u otra se ingresaron las cuotas devengadas en el mismo periodo no es solo una cuestión formal, sino que obedece a una necesidad material: me refiero a cuando finaliza el año y el sujeto, con saldos a compensar, tiene además la opción de pedir la devolución (situación obviamente diferente si el sujeto se acogió al sistema de devolución mensual). No me parece admisible que en función de la voluntad o el capricho del sujeto pasivo la devolución pudiera corresponder a una o a otra Administración. En los casos de cambio de domicilio en medio del periodo de declaración, al sujeto pasivo que tiene saldos a compensar, de acuerdo con la jurisprudencia, se le está obligando a formalizar un finiquito aplazado con la Administración a la que perteneció durante la primera parte del año; y estamos hablando de una situación en la que, en principio, el sujeto pasivo carece de la posibilidad de optar por compensar o por solicitar devolución, debiendo esperar para ello al final del año. Con más motivo debe ser la Administración competente en el momento en el que se devengaron las cuotas de IVA soportado o satisfecho la que deba practicar una devolución que *pudo haberse formalizado* por el sujeto pasivo (aunque no se hiciese).

El confinamiento de las cuotas de IVA deducible, sin que se escapen del control que marca las devengadas en igual periodo da cumplida solución a este caso.

Pero no siempre los asuntos que se puedan plantear, muchos de los cuales, probablemente, ni he sabido pensar en ellos, serán tan fáciles de resolver. ¿A dónde quiero llegar? A mi parecer, hay determinados elementos a considerar a la hora de tomar la decisión, a saber (a) el abuso que supone para una de las Administraciones la opción tomada por el sujeto pasivo; (b) la ruptura del principio de simplicidad en las relaciones entre el sujeto pasivo y, en este caso, las Administraciones.

Cuarta. Desde luego, los abusos deben rechazarse. Aplicando lo primero –la evitación del abuso– ya me he pronunciado sobre qué solución me parece la mejor en el caso de que un sujeto pasivo traslade saldos pendientes a otra Administración, habiendo podido optar por la devolución. Esto es, que debe ser la Administración a la que se declararon las cuotas de IVA deducible que determinaron esos saldos pendientes la que tenga que devolver el importe de los saldos.

En el caso de saldos que quedaron pendientes en el propio ejercicio (cambio de domicilio), el sujeto pasivo tuvo que presentar a final de año dos declaraciones, una a cada Ad-

ministración, y cada una de esas dos últimas declaraciones fue el instrumento para, en su caso, solicitar y obtener la devolución. No se introduce pues más presión fiscal indirecta que la que resulta imprescindible y, de hecho, el sujeto pasivo está obligado a presentar el mismo número de declaraciones, salgan a ingresar o a devolver.

Aunque ya sabemos que los casos que se producen tienden a ser contenciosos, hemos de manejar la posibilidad de que no lo sean y, si los textos legales no son claros, al menos las Administraciones, conocedoras de la situación, debieran proporcionar los cauces adecuados para que se sepa cómo actuar. No diciendo nada el Convenio o Concierto, que no dicen nada, no puede limitarse el derecho del sujeto pasivo a practicar la deducción cuando lo considere oportuno dentro de los plazos que le marca la ley. Pero sí se puede orientar, en este caso, cómo tratar lo que, a fin de cuentas, es una solicitud, porque si no dan las oportunas instrucciones (si las hubiera, probablemente no llegaríamos a este extremo y el sujeto pasivo no hubiera dejado saldos pendientes), el problema se suscitará cuando se compruebe la situación tributaria del obligado tributario y se le liquide a *ingresar* la parte que se dedujo proveniente de los saldos. A mi parecer, en el caso de que dejara saldos pendientes de ejercicios anteriores sin haber solicitado la devolución, su consignación en una ulterior declaración ordinaria debe acompañarse de una solicitud de devolución a la Administración competente para la exacción, no pudiendo minorar la cuota a ingresar en la Administración actualmente competente¹⁹.

Quinta. El tratamiento de la simple posposición del derecho a deducción. El caso del simple no ejercicio del derecho a la deducción es algo diferente, pero tendremos que buscar una solución similar, se haya producido dentro del propio ejercicio o en la transición de un ejercicio a otro. La LIVA, como ya dije, determina con carácter general que el derecho a la deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles (art. 98). Añade el artículo siguiente que el derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho. En la situación habitual en la que el sujeto pasivo está frente a una única Administración, un artículo como este no es conflictivo, sino lo contrario (Sánchez Gallardo, 2020, pp. 1.318-1.320; Calvo Vérguez, 2015, p. 259 y concordantes). Pero en el terreno de los concomitantes poderes fiscales sobre el mismo TAI todo cambia y lo que aparenta ser un amplio campo temporal para el ejercicio de un derecho topa con que la posposición de la deducción afecta a los intereses de otras Administraciones.

En general, sin entrar en las razones ni en la mayor o menor diligencia del sujeto pasivo, apostaría por una solución similar a la de los saldos a compensar. Hay jurisprudencia del TS

¹⁹ Aunque se trate de una contestación añosa, es lo que contestó la Hacienda Navarra con fecha de 5 de mayo de 1997.

y hay una situación que presenta, sin ser igual, evidentes analogías. La analogía formal es muy clara: la apuesta por vincular las cuotas de IVA deducible y repercutido en las mismas fechas. No obstante lo dicho, no puedo dejar de entrar en la que podría ser considerada la primera causa de posposición, que es la falta de registro contable de la factura de compra, y en las particularidades que tiene, y me explico.

Es evidente que el sujeto pasivo está obligado a registrar la totalidad de las facturas que documenten cuotas de IVA soportado, tal y como dice el artículo 166 de la LIVA, en conexión con el 164 y con los artículos correspondientes del Reglamento del IVA. Se ha teorizado sobre si la no anotación en el libro de facturas recibidas condiciona el derecho a la deducción y la respuesta, siguiendo a la doctrina, que a su vez se apoya en las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central es que *no* condiciona, sin perjuicio de otros efectos secundarios o colaterales (Sánchez Gallardo, 2020, p. 1.318). Siendo ello así, habiéndose recibido la factura, aunque el IVA de la adquisición se hubiera devengado el mismo día 31 de diciembre, no había impedimento alguno para que, siendo contabilizada en las semanas siguientes, se imputase el IVA al último periodo del año anterior. Esto, en la situación más habitual de los contribuyentes, es por completo inocuo, pero en el terreno que estamos explorando no lo es. Si la contabilización de la operación figurase en nuestra legislación como requisito para la deducción, diría que las desviaciones causadas en las relaciones económicas del Concierto o del Convenio generan, sí, un desequilibrio, pero un desequilibrio que tendría que ser asumido. Pero como no es un requisito, no lo diré.

En resumen, que no se puede modificar la exacción del IVA por una omisión que depende de la sola voluntad del sujeto pasivo y en esas circunstancias me tengo que remitir a lo que he señalado en relación con los saldos pendientes a compensar, sea en el propio ejercicio o entre dos consecutivos.

Sexta. Sobre el no residente que pasa a estar establecido o deja de estarlo. Los casos en los que un no residente *establecido* pasa a ser *no establecido*, habiendo liquidado las infraestructuras determinantes de su condición de establecido, presentan, a mi parecer, un cariz muy similar al de los sujetos que simplemente cambian de domicilio fiscal dentro del TAI. Por eso, creo que puede considerarse una situación análoga a los efectos de aplicar el criterio del TS, se realice el cese del establecimiento dentro del año natural o se realice de un ejercicio a otro. Y, por supuesto, la misma respuesta se aplicaría al contrario, si un *no residente no establecido* pasara a ser *establecido*.

Séptima. El peculiar asunto referido a aquellos en que los destinatarios de sus operaciones tributan por inversión del sujeto pasivo, según el Convenio con Navarra. El caso planteado en relación con la posible aplicación de un régimen de tributación conjunta a no residentes no establecidos, cuando los destinatarios de las entregas de bienes o prestaciones de servicios tributan en Navarra por inversión del sujeto pasivo es un bonito ejercicio de ingenio.

Para resolverlo debe penetrarse en la regla de distribución de la exacción y analizarlo, creo, como un problema jurídico puro. Tengo la sensación de que el esquema legal, si realmente está determinando que la exacción completa corresponde al Estado, no crea una situación disfuncional de desequilibrio; pero, lógicamente, siendo que una interpretación diferente puede desplazar devoluciones hacia la hacienda navarra –dado que siempre que participase en esto sería para devolver–, se comprende que la AEAT trate de agotar las posibilidades jurídicas de que venza esta interpretación.

Ciertamente no vendrán a coincidir los ingresos a las respectivas haciendas realizados en función del punto de conexión de las operaciones con inversión del sujeto pasivo con los que se hubieran efectuado de aplicar las reglas generales para las entregas de bienes y prestaciones de servicios; pero no necesariamente en perjuicio de una u otra hacienda. Valga el siguiente ejemplo: la regla general aplicable a las prestaciones de servicios dice que se entenderán realizadas en Navarra cuando se efectúen desde dicho territorio. Cuando obre la inversión del sujeto pasivo habrá operaciones efectuadas desde territorio común cuyo IVA será exaccionado por Navarra porque el adquirente tendrá el domicilio fiscal en Navarra y viceversa; y luego habrá adquirentes que estén en régimen de cifra de negocios. De otra parte, la corriente del IVA devengado se corresponde con la del IVA deducible.

En resumen, que no es un criterio que por definición mejore ni la posición de la hacienda estatal ni la de la hacienda navarra, por mucho que estas operaciones no se consideren, como es de toda lógica, a la hora de calcular la cifra relativa de negocios de esos adquirentes (aparte de que para muchos será indiferente). Por lo tanto, ese no es un elemento a ponderar a la hora de arbitrar una solución.

Aunque no haya un desequilibrio que reequilibrar, es legítimo plantarse cuál es el efecto útil de la expresión que da origen a esta discusión, si es que lo hay. ¿Para qué sirve la excepción a la exacción estatal relativa a las (operaciones) «en las que no se produzca la circunstancia señalada en el apartado anterior»?

Que la parte proporcional la exaccione la hacienda foral es la posición defendida desde la AEAT. Desde luego es lo que da utilidad a esa indicación legal. En cierto modo se podría entender que, dado que el ingreso efectuado por el adquirente corresponde a la hacienda foral, es esta hacienda la que debe pechar con las eventuales devoluciones que corresponda efectuar a quien efectuó la entrega o la prestación del servicio. La letra del Convenio abona esta interpretación y en ese sentido se ha pronunciado la Junta Arbitral (Resolución de 8 de octubre de 2020).

Esta solución puede ser sin duda la más ajustada al texto normativo, pero deja un poso de insatisfacción. Desde luego, si el fin último de esta vía es evitar desviaciones financieras, estas también se producen en los casos de tributación de residentes o de no residentes, pero establecidos, y el Convenio no establece prevención alguna al respecto. Cuando quien efectúa la entrega de un bien o la prestación de un servicio es un residente o un es-

tablecido, el esquema de tributación no se altera por la circunstancia de que haya operaciones en las que se produzca la inversión del sujeto pasivo, lo que sucede hoy por hoy en muchas situaciones ajenas a cualquier elemento de extranjería²⁰. Lo que ocurre en estos casos genera efectos económicos que unas veces favorecen a una hacienda y otras veces a la otra, pero los eventuales desequilibrios no se consideran susceptibles de atención específica. En definitiva, lo que no vamos a hacer con un residente, sí lo vamos a hacer con estos peculiares no residentes, a los que estas operaciones les va a modificar lo que iba a ser una teórica cifra de negocios del 100 % para el Estado.

¿Con la lectura conjunta de los apartados 10, 9 y 7 del artículo 33 podrían defenderse otras interpretaciones posibles diferentes de esta que promueve organizar en cabeza del no residente no establecido una peculiar cifra relativa de negocios? La más sencilla sería, desde luego, la que atribuye la exacción plena al Estado. Probablemente, no. Como mucho podría entenderse la indicación legal «en las que no se produzca la circunstancia señalada en el apartado anterior» como un mero recordatorio de que la exacción por el Estado del IVA sobre las operaciones de las que es sujeto pasivo un no residente-no establecido no modifica la tributación a la hacienda que corresponda por parte del sujeto pasivo invertido –o por el que realizase una adquisición intracomunitaria–.

Como este argumento es muy forzado y difícilmente acomodable a la letra del Convenio, me parece aconsejable una modificación del Convenio en el sentido indicado, por las razones expuestas y por la última consideración que haré (salvo que el TS determine otra cosa, ya que la antes citada resolución de la Junta Arbitral se halla recurrida).

Creo que debe buscarse una solución simple –el principio de simplicidad al que antes me refería–, no obligando al *no residente-no establecido* a presentar dos declaraciones, una de las cuales resulta, por definición, a devolver. *No residente-no establecido* que se ve obligado a aplicar a lo largo del año un sistema de porcentaje de cifra de negocios bastante extraño, basado en datos del anterior, pero que no son realmente una precuela de lo que va a pasar en el año presente (a diferencia de lo que sucede con carácter general); y regularizar al final. Sinceramente no creo que el sistema de cifra de negocios esté pensado para estas situaciones.

De otra parte, la diferencia con el Concierto es sintomática.

Octava. Concierto... y Convenio. Lo que estamos haciendo es ni más ni menos que llenar lagunas que podrían no serlo si los respectivos Concierto y Convenio fueran más pre-

²⁰ En efecto, el adquirente tributará como dice el Convenio; quien entrega o presta, si no tributa en cifra de negocios no cambia para nada su tributación, dado que no ingresa el IVA de esas operaciones; pero tampoco cambia mucho si tributa en cifra de negocios, dado que no ingresa el IVA de las operaciones, aunque sí se tienen en consideración a la hora de fijar la proporción del volumen de operaciones realizado en cada territorio.

cisos. El caso es que o no lo fueron o no lo pudieron ser, por lo que hemos de convivir con la imprecisión. Para buscar respuestas hemos de basarnos en los textos y, como es obvio, no presentan siempre la misma fisonomía, por lo que unas veces la solución podrá ser la misma y otras veces no.

Y novena. Soluciones de emergencia para no dejar sin salida al sujeto pasivo. Que en la práctica lo que sucede es que al sujeto pasivo ni le está permitiendo ejercer el derecho a la deducción una Administración ni la otra. La trascendencia del derecho a la deducción en el marco del IVA europeo exigiría que bien a través de los propios textos pactados o bien a través de otra fórmula se arbitrara una fórmula para que estas disfunciones no cayesen sobre las espaldas del sujeto pasivo. Si pudiera ser que no tuviese que esperar, por ejemplo, a que la Junta Arbitral, muchos meses después como poco, resolviese un conflicto negativo de competencias. Una solución provisional, pero rápida, que a falta de acuerdo o preacuerdo entre Administraciones diera satisfacción al sujeto pasivo que indudablemente tiene derecho a esa concreta deducción, si es necesario de manera colaborativa o incluso rotatoria.

Referencias bibliográficas

- Agencia Estatal de la Administración Tributaria. (2019). *Manual práctico IVA 2019*. AEAT.
- Calvo Vérguez, Juan. (2015). *El derecho de deducción en el IVA*. La Ley.
- Esain Equiza, Luis. (2019). Ajustes a la recaudación tributaria. En *Jornada Convenio Económico Navarra-Estado. Origen, implicaciones y retos de futuro* (pp. 95-115). Gobierno de Navarra.
- Hucha Celador, Fernando de la. (2005). El nuevo Concierto Económico (y III): la imposición indirecta. En *Comentarios al nuevo Concierto Económico Vasco* (pp. 81-103). Ad Concordiam.
- Pérez Delgado, Antonio. (2005). El Impuesto sobre el Valor Añadido y los impuestos especiales en el nuevo Concierto Económico. En *Comentarios al nuevo Concierto Económico Vasco* (pp. 211-235). Ad Concordiam.
- Sánchez Gallardo, Francisco Javier. (2020). *Memento de autor-IVA para expertos*. (3.^a ed.). Francis Lefebvre.
- Zapirain Torrecilla, Idoia. (2001). Algunos aspectos conflictivos en la aplicación de los puntos de conexión previstos en la vigente Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. *Forum Fiscal de Gipuzkoa*, núm. 016.132.



Bibliografía

- Alonso Arce, Iñaki (Coord.). (2005). *Comentarios al nuevo Concierto Económico Vasco*. Ad Concordiam.
- Arana Landín, Sofía. (2006). En torno a la problemática de la exacción del IVA en el concierto económico con la CAPV. *Nueva Fiscalidad*, 6, 89-132.
- Hucha Celador, Fernando de la. (1995). *Introducción al régimen jurídico de las Haciendas Forales*. La Caixa-Civitas.
- Labarri Gómez, Carlos y Larrea Jiménez de Vicuña, José Luis. (1991). *El Concierto Económico*. HAEE/AVAP.
- Merino Jara, Isaac. (2004). La devolución del IVA en los regímenes forales. *Nueva Fiscalidad*, 7, 9-27.
- Orena Domínguez, Aitor. (2006). El Impuesto sobre el Valor Añadido en el Concierto Económico. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 9.
- Simón Acosta, Eugenio. (1998). El Convenio Económico. *Revista Española de Derecho Financiero*, 98, 213-246.



Novedades en torno a la obligación de suministrar información sobre bienes y derechos en el extranjero: los autos del Supremo y del TSJ de Cataluña

Esaú Alarcón García

Profesor de la Universidad Abat Oliba-CEU

Académico correspondiente de la RAJyL

<https://orcid.org/0000-0002-8287-6836>

Extracto

La obligación informativa para determinados bienes y derechos en el extranjero, de la que resulta el conocido modelo 720, es objeto de discusión en los tribunales de justicia, con resoluciones dispares que generan una sensación de inseguridad jurídica, a pesar de la existencia de un procedimiento de infracción en curso en el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, pendiente de resolución. Sin embargo, al entrar el verano, unos autos –tres del Tribunal Supremo y dos del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña– han venido a intensificar la discusión, al admitir tres recursos de casación, en el primer caso, y plantear decisión de cuestión prejudicial al Tribunal de Luxemburgo los segundos. Merece la pena analizar el prisma desde el que estas resoluciones estudian las consecuencias derivadas del incumplimiento de este régimen informativo fiscal y a eso se dedica el presente trabajo.

Palabras clave: obligación informativa; activos en el extranjero; modelo 720; ganancia no justificada; imprescriptibilidad.

Cómo citar: Alarcón García, E. (2021). Novedades en torno a la obligación de suministrar información sobre bienes y derechos en el extranjero: los autos del Supremo y del TSJ de Cataluña. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 457, 71-92.





News regarding the obligation to provide information on assets and rights abroad: the orders of the Supreme Court and the TSJ of Catalonia

Esaú Alarcón García

Abstract

The information obligation for certain assets and rights abroad, from which the 720 form results, is the subject of discussion in the courts of justice, with disparate resolutions that generate a feeling of legal insecurity, despite the existence of a procedure of ongoing infringement at the Court of Justice of the European Union, pending resolution. However, on summer, some files –three from the Supreme Court and two from the Superior Court of Justice of Catalonia– have come to intensify the discussion, by admitting three appeals, in the first case, and raising a preliminary ruling the latter to the Luxembourg Court. It's worth analyzing the prism from which these resolutions study the consequences of non-compliance with this tax information regime, and this is what this work is dedicated to.

Keywords: reporting obligation; assets abroad; 720 form; non justified capital gains; imprescriptibility.

Citation: Alarcón García, E. (2021). Novedades en torno a la obligación de suministrar información sobre bienes y derechos en el extranjero: los autos del Supremo y del TSJ de Cataluña. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 457, 71-92.



Sumario

1. La regulación de la obligación informativa sobre activos en el extranjero
2. La situación en Europa
3. La situación en España
4. Las decisiones prejudiciales planteadas por el TSJ de Cataluña
 - 4.1. Introito
 - 4.2. Nudo
 - 4.3. Coda
5. Los autos de admisión del Tribunal Supremo
 - 5.1. Introito
 - 5.2. Nudo
 - 5.3. Coda

Referencias bibliográficas

Bibliografía

1. La regulación de la obligación informativa sobre activos en el extranjero

La Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (BOE de 30 de octubre), crea un novedoso deber informativo específico para activos en el exterior, a través de la inclusión de una nueva disposición adicional 18.^a en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

Este mandato legal se desarrolla mediante el Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, por el cual se modifica 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, incorporando tres nuevos artículos –42 bis y ter y 54 bis– relativos, respectivamente, a la obligación de informar acerca de cada uno de los bienes indicados en las tres letras del mandato legal: cuentas, por un lado; valores mobiliarios, títulos y otros activos financieros, por otro, y, por último, bienes inmuebles y derechos reales sobre los mismos.

Determinados aspectos relativos a la cumplimentación de la declaración informativa se han desarrollado directamente en la orden ministerial –Orden HAP/72/2013, de 30 de enero–, por la que se aprueba el modelo 720, relativo a la información de bienes y derechos en el extranjero.

Este régimen informativo para activos foráneos contempla unas consecuencias devastadoras por su incumplimiento. A saber, en primer lugar, un régimen sancionador propio, específico y con multas de elevada cuantía por incumplimientos de tipo formal, creado al efecto en el apartado 2.º de la disposición adicional 18.^a antes citada, que contempla dos tipos de infracciones que quedan extramuros de la clasificación sancionadora tributaria pre-

vista, con carácter genérico, en los artículos 191 y siguientes de la LGT. Se sancionan, con base en un ambiguo concepto como son los «datos» o «conjunto de datos» tanto la falta de presentación en plazo o la presentación de forma incompleta, inexacta o con datos falsos de la declaración informativa, como la presentación de la declaración informativa por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por tales medios.

Una segunda consecuencia específica del incumplimiento del deber informativo sobre activos en el exterior tiene un carácter sustantivo, afectando a la imposición sobre la renta del sujeto incumplidor. Tanto la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), en su artículo 39.2, como la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), en su artículo 121.6, incluyen un precepto que regula una ganancia patrimonial no justificada específica para los bienes en el extranjero con el siguiente redactado la LIRPF:

2. En todo caso tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este Impuesto.

Y, en términos similares, la LIS establece que:

6. En todo caso, se entenderá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada que se imputará al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización, los bienes y derechos respecto de los que el contribuyente no hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la Disposición adicional decimoctava de la Ley General Tributaria. No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que los bienes y derechos cuya titularidad le corresponde han sido adquiridos con cargo a rentas declaradas o bien con cargo a rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente de este Impuesto. (anteriormente regulado en el art. 134.6 del RDLeg. 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades).

Por último, el incumplimiento del deber informativo también supone que, de producirse la imputación de la citada ganancia no justificada que se acaba de citar, «se aplicará» una

infracción específica y fija por la falta de ingreso en el IRPF o en el IS en la disposición adicional 1.^a de la propia Ley 7/2012 derivada del descubrimiento de bienes en el extranjero, a un tipo fijo del 150 % de la deuda tributaria imputada.

2. La situación en Europa

La Comisión Europea inició en noviembre de 2015 un procedimiento de infracción contra España por el régimen fiscal informativo de bienes en el extranjero que se acaba de señalar, tras la advertencia recibida por diversas denuncias de particulares.

Tras el pertinente procedimiento de investigación, con una carta de emplazamiento muy dura, la guardianiana de los tratados emitió un dictamen motivado el 15 de febrero de 2017, en el cual concluye que todas las consecuencias –las tres citadas *ut supra*– por el incumplimiento del deber informativo afrontan derechos y libertades comunitarias de diversa índole y gravedad.

Tras una paciente espera, finalmente, la Comisión tomó la decisión de llevar a España ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) a la vista de las consecuencias que la legislación española contempla por no informar acerca de los activos en el extranjero, lo que se materializó en el recurso por incumplimiento interpuesto el 23 de octubre de 2019 (Comisión Europea/Reino de España [C-788/19]) (DOUE de 23 de diciembre de 2019).

En resumen, las pretensiones de este recurso parten de que se declare que el Reino de España, al establecer consecuencias por el incumplimiento de la obligación informativa respecto de los bienes y derechos en el extranjero o de la presentación extemporánea del «Modelo 720», que conllevan en primer lugar la *calificación de dichos activos como ganancias patrimoniales no justificadas que no prescriben*, ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 21, 45, 56 y 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) y los artículos 28, 31, 36 y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (EEE).

Asimismo, considera la Comisión también que existe un claro incumplimiento de esas mismas normas en cuanto que este régimen permite la imposición automática de una multa pecuniaria fija del 150 % aplicable en caso de incumplimiento con la obligación informativa respecto de los bienes y derechos en el extranjero o de presentación extemporánea del «Modelo 720» y, de forma cumulativa, la aplicación de multas pecuniarias fijas por incumplimiento de la obligación de información respecto de los bienes y derechos en el extranjero o por presentación extemporánea del «Modelo 720», multas cuyo nivel es muy superior al de las sanciones previstas por el régimen general para infracciones similares.

En el citado dictamen, la Comisión se opuso a los argumentos del Estado español para defender la inexistencia de prescripción con relación a los bienes o derechos no declarados

o declarados fuera de plazo con fundamento en que la Administración tributaria dispone de diversas fuentes de información y en que, aunque ciertamente, el Tribunal de Justicia ha aceptado normativas nacionales que aplican un plazo más largo de prescripción en el caso de bienes poseídos en otro Estado miembro, ello no puede llevar sin más a la aceptación de la inexistencia de prescripción. Además, considera que, aunque hay acciones imprescriptibles –cita los delitos de genocidio o terrorismo–, siempre están referidas a hechos que reflejan las formas más graves de violación de derechos humanos, y que no se dan en los casos de fraude, evasión o elusión fiscales.

Respecto del marco sancionador, la Comisión hace constar en este dictamen que no existe una obligación de información tan exhaustiva para los bienes y derechos situados en España y que los contribuyentes titulares de estos no están expuestos a sanciones comparables, careciendo a su juicio de relevancia que el nivel y el alcance de la información a disposición de la Administración tributaria española sea menor en el caso de que esos bienes y derechos se hallen fuera del territorio nacional. Es decir, esta circunstancia no basta para que el régimen tributario de un contribuyente que invierte en el extranjero sea tan diferente del que invierte en España.

La superioridad de las sanciones previstas para el caso de no presentación o de presentación extemporánea de la declaración de información en el modelo 720, respecto de las contempladas en el artículo 198 de la LGT para los casos de falta de presentación o presentación extemporánea sin requerimiento previo de una declaración –hasta 66 veces superior aquellas a estas–, no se encuentra justificada a juicio de la Comisión, máxime cuando existen instrumentos de cooperación en la administración y puede solicitarse asistencia internacional para comprobar la veracidad de la información.

En cuanto a la multa proporcional del 150 % vinculada a la no declaración de los bienes y derechos poseídos en el extranjero (denominada sanción material), la Comisión considera que es desproporcionada y muy superior al importe de los recargos aplicados en el caso general de presentación extemporánea de una declaración (recargos que ascienden a un máximo de un 20 %). A ello hay que unir su presunto carácter automático y la incapacidad de ponderación de su importe.

3. La situación en España

Hasta la fecha, existe jurisprudencia menor diversa con relación a la obligación informativa de continua referencia. De la misma manera, el tratamiento por los distintos tribunales económico-administrativos no ha sido tampoco uniforme.

En este sentido, varias han sido las resoluciones de los tribunales superiores de justicia y de los tribunales económico-administrativos que han anulado, por infracción del principio de proporcionalidad o por ausencia de culpabilidad en la actuación del contribuyente, las

sanciones formales impuestas por la presentación extemporánea del modelo 720, es decir, las consistentes en multas pecuniarias fijas determinadas según las reglas de la disposición adicional 18.^a de la LGT^{1,2}. Otras, en cambio, han confirmado su legalidad^{3,4}.

Por lo que se refiere a la imputación de una ganancia patrimonial ex artículo 39.2 de la LIRPF, las resoluciones judiciales han ido confirmando, por el momento, su legalidad⁵. Sin embargo, es destacable, por los razonamientos utilizados, como la Sala de lo Penal de la AN ha estimado, en Sentencia de 21 de septiembre de 2020 (rec. núm. 15/2019 –NFJ079011–), que no cabe considerar aplicable al ámbito penal la imprescriptibilidad derivada de la aplicación de la ganancia no justificada de patrimonio prevista para bienes y derechos en el

¹ Así, por lo que se refiere a órganos jurisdiccionales, Sentencias del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Castilla y León (Valladolid) de 28 de noviembre de 2018 (rec. núm. 144/2018 –NFJ072356–), del TSJ de Madrid de 20 de mayo de 2020 (rec. núm. 898/2018 –NFJ081205–), del TSJ de Cataluña de 20 de mayo de 2019 (rec. núm. 158/2017 –NFJ074222–) y de 27 de mayo de 2019 (rec. núm. 163/2017) y, también sus Sentencias de 17 de junio de 2019 (rec. núm. 23/2018 –NFJ076392–) y de 9 y 11 de octubre de 2019 (recs. núms. 319/2018 –NFJ077140– y 799/2017 –NFJ077231–, respectivamente), del TSJ de les Illes Balears de 29 de abril de 2020 (recs. núms. 127/2019 –NFJ077976– y 128/2019) y del TSJ de Extremadura de 22 de julio de 2019 (rec. núm. 503/2018 –NFJ074228–) y de 19 de diciembre de 2019 (rec. núm. 260/2019 –NFJ076698–). En cuanto a los órganos económico-administrativos, las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Valencia de 21 de noviembre de 2017 y de 29 de septiembre de 2017, del TEAR de Madrid de 23 de enero de 2020 y del TEAR de Cataluña de 2 de junio de 2020 (rec. núm. 9506/2017 –NFJ081207–).

² Merece la pena destacar una Sentencia del TSJ de Madrid de 15 de julio de 2020 (rec. núm. 846/2019 –NFJ081137–), pues anula las sanciones formales impuestas a un contribuyente por presentar el modelo 720 fuera de plazo, pero lo hace porque considera que se ha superado el plazo de tres meses para el inicio de un expediente sancionador, establecido en el artículo 209.2 de la LGT, interpretado de una forma muy extensiva, tal y como también hizo el TSJ de Castilla y León en una Sentencia de 28 de noviembre de 2018 (rec. núm. 144/2018 –NFJ072356–), que tuve ocasión de comentar en esta misma revista: Alarcón García (2019, pp. 152-162).

³ Verbigracia, Sentencias del TSJ de Extremadura de 11 y 18 de julio de 2019 (recs. núms. 532/2018 –NFJ074225– y 534/2018 –NFJ074226–, respectivamente) y Sentencia del TSJ de Madrid de 14 de noviembre de 2018 (rec. núm. 34/2018 –NFJ072405–). En el ámbito administrativo, resulta paradójico el cambio de criterio que ha llevado a cabo el TEAR de Valencia que, tras iniciar una senda de resoluciones anulatorias de las sanciones formales por la presentación extemporánea del modelo 720, por ausencia de culpabilidad, ha modificado su criterio para considerar que dicha culpabilidad sí que existe en los ejercicios posteriores al de inicio de la obligación informativa –2013 y ulteriores–.

⁴ Un peculiar *tertium genus* jurisprudencial lo encontramos en una Sentencia del TSJ de Extremadura de 27 de febrero de 2020 (rec. núm. 47/2019 –NFJ077466–), interpretando libremente el concepto de dato o conjunto de datos para ponderar, a la baja, una sanción formal por el modelo 720.

⁵ En este sentido, Sentencias de la Audiencia Nacional (AN) de 7 de febrero de 2018 (rec. núm. 358/2016 –NFJ081213–), del TSJ de Castilla y León (Valladolid) de 16 de mayo de 2018 (rec. núm. 529/2017 –NFJ078556–) y de 8 de junio de 2018 (rec. núm. 531/2017 –NFJ081212–), del TSJ de Extremadura de 19 de diciembre de 2019 (rec. núm. 260/2019 –NFJ076698), del TSJ de Andalucía (Málaga) de 17 de mayo de 2019 (rec. núm. 285/2018 –NFJ081211–) y del TSJ de Madrid de 2 de julio de 2020 (rec. núm. 700/2019 –NFJ081210–).

extranjero, pues con ello se iría en contra de la irretroactividad de las normas penales desfavorables y supondría aplicar una ficción legal, evitando el instituto de la prescripción mediante el artificio de aglutinar todos los ingresos realizados en cuentas en el extranjero en periodos prescritos en un único ejercicio posterior. Incluso, el tribunal se refiere a que la norma cuestionada genera

una inexplicable distinción cuando las ganancias patrimoniales no justificadas proceden de bienes o derechos situados en territorio español, configurando en tal caso una presunción *iuris tantum*, permitiendo la prueba en contrario, [...] mientras que en los casos en que los bienes están ubicados en el extranjero, las posibilidades de prueba en contrario son nulas, y la regla se convierte en una presunción *iuris et de iure*, mediante la ficción legal consistente en la negación de la prueba de que la propiedad de los activos se mantiene desde un determinado ejercicio fiscal que ha prescrito.

Por último, en cuanto a la sanción material que se aplica sobre la ganancia patrimonial no justificada –mediante la citada alícuota del 150 %–, varias resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central han acabado anulándolas por falta de culpabilidad⁶.

4. Las decisiones prejudiciales planteadas por el TSJ de Cataluña

4.1. Introito

Seguidos dos procedimientos judiciales ante el TSJ de Cataluña por parte de un matrimonio al que se le había denegado la respectiva devolución de lo ingresado por aplicación del artículo 39.2 de la LIRPF, se confirió a las partes plazo común de 10 días para alegar acerca del posible planteamiento de una cuestión prejudicial, solicitándoseles aquellos extremos sobre los que consideraran que habría que preguntar al TJUE, en su caso.

Los reclamantes disponían de una cuenta corriente en una entidad de crédito andorrana, a la que habían realizado aportaciones en efectivo entre los años 1997 y 2005. En el año 2012 no se benefician, por desconocimiento, ignorancia o falta de fe en la llamada del ministro Montoro, de la «amnistía fiscal», no presentando en plazo la primera declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero –modelo 720–, cumpliendo con dicha obligación con casi siete meses de retraso.

⁶ Así, Resoluciones de 14 de febrero (RG 529/2016 –NFJ07323–), 22 de noviembre (RG 7174/2016 –NFJ076498–) y 3 de diciembre de 2019 (RG 2711/2016 –NFJ076503–), entre otras.

En paralelo, presentan una autoliquidación complementaria de su IRPF de 2012, ingresando la ganancia no justificada prevista en el nuevo artículo 39.2 de la LIRPF y solicitando, al poco, su rectificación y la devolución de lo ingresado indebidamente.

Ante el escenario procesal abierto por el TSJ de su comunidad autónoma, los reclamantes entienden la pertinencia del planteamiento de la cuestión prejudicial propuesta, puesto que la norma enjuiciada tiene unos efectos de los que resulta razonable pensar que su aplicación comporta una restricción injustificada y directa de la libre circulación de capitales, de la libre prestación de servicios, de otras libertades comunitarias (como la libre circulación de personas, de trabajadores y de establecimiento), de los principios de efectividad, de seguridad jurídica, de protección de la confianza legítima, de eficacia directa del derecho de la Unión Europea y de la primacía de dicho ordenamiento jurídico supranacional sobre los ordenamientos jurídicos internos.

4.2. Nudo

Por lo que se refiere a las libertades comunitarias citadas y, más en concreto, con relación a la libre circulación de capitales prevista en los artículos 63 y 65 del TFUE y 44 del Acuerdo sobre el EEE, el TJUE ha tenido ocasión de pronunciarse acerca de ciertas medidas que podrían considerarse similares a la española, adoptadas por otros Estados miembros, aunque ninguna de ellas llega a un resultado práctico –en definitiva, la imprescriptibilidad de la deuda tributaria de origen y la batería de sanciones que se le derivan– tan agresivo como el que resulta de aplicar los preceptos de la Ley 7/2012.

En efecto, en los Países Bajos se configuró una norma en virtud de la cual se prolongaba el plazo de prescripción cuando el ámbito de aplicación de un concreto tributo afectaba a elementos poseídos o producidos en el extranjero. De esta manera, de los cinco años para la prescripción de la deuda tributaria previstos con carácter general en la normativa de dicho país, se pasaba a un plazo de doce años por el mero hecho de que hubiera elementos foráneos en la obligación tributaria incumplida.

Asimismo, la normativa del impuesto sobre sucesiones belga también fue objeto de estudio por el TJUE por el mismo motivo, pues establecía una ampliación del plazo de comprobación del valor de acciones nominativas de cualquier sociedad de la que el causante fuera accionista y cuya dirección efectiva estuviera fuera del territorio belga, pasando del plazo general de dos años a otro más prolongado de diez.

En este sentido, en las dos resoluciones relacionadas con estos supuestos de hecho –Sentencias de 11 de junio de 2009, casos *X* y *EHA Passenheim-van Schoot contra Staatssecretaris van Financiën* (asuntos acumulados C-155/08 y C-157/08 –NFJ033558–) y de 15 de septiembre de 2011, caso *Oliver, Julie y Marie Halley versus Belgische Staat* (asunto C-132/10 –NFJ044030–), el Tribunal de Luxemburgo comienza precisando a modo de

principio, que las normativas enjuiciadas pueden hacer menos atractivo transferir activos o invertir en otros Estados miembros, con lo que ambos casos pueden constituir una restricción a la libre circulación de capitales en el sentido del citado artículo 63, al presentar un elemento disuasorio para que los residentes en un Estado de la Unión inviertan, tengan activos financieros o desarrollen movimientos de capitales en otros países comunitarios.

También lo indica la primera carta de contestación que recibieron de la Comisión Europea los denunciantes del nuevo régimen de bienes y derechos en el extranjero en el procedimiento de infracción frente a la normativa española, en la que se indicaba que (apartado I.2 de la carta):

[...] desde la óptica de la información de la que disponen las autoridades españolas a fin de garantizar la imposición de la (pasada/futura) renta de sus residentes, las situaciones de los activos situados en España no es necesariamente comparable con la de los activos situados en el extranjero. Cabe señalar que, incluso en el caso de que la obligación de declarar se considerara una restricción, con arreglo a la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, la necesidad de evitar el fraude y la evasión fiscal o de garantizar la eficacia de los controles fiscales podría constituir una razón imperiosa de interés general capaz de justificar esa restricción del ejercicio de las libertades fundamentales contempladas en el TFUE. Por lo tanto, las medidas nacionales que restringen el ejercicio de las libertades fundamentales pueden estar justificadas, siempre que sean apropiadas para alcanzar el objetivo perseguido y no vayan más allá de lo que es necesario para lograrlo.

En esta línea de razonamiento, la Comisión Europea señaló asimismo en una comunicación sobre medidas antiabuso que efectuó hace unos años, que debe hallarse «el justo equilibrio entre el interés público de combatir las prácticas abusivas y la necesidad de evitar una restricción exagerada de la actividad transfronteriza en el interior de la UE», de modo que no se produzcan «obstáculos indebidos al ejercicio de los derechos que la legislación comunitaria confiere a los particulares y a los operadores económicos, con el fin de garantizar que tales normas no resulten desproporcionadas frente al objetivo de reducir los abusos» –COM (2007) 785–.

En idéntico sentido, el citado dictamen emitido por la Comisión Europea con relación a la normativa que venimos tratando, de 15 de febrero de 2017, evidencia también que la regla de la imprescriptibilidad patrocinada por el artículo 39.2 de la LIRPF puede entrar en conflicto con la libre circulación de capitales –y hasta con cuatro libertades comunitarias más–, pues tiene un efecto claramente disuasorio respecto para los titulares de activos radicados fuera de España.

En definitiva, de estas premisas resulta claro que una medida como la prevista en el artículo 39.2 de la LIRPF hace menos atractivo invertir o transferir activos al extranjero, siendo por tanto un elemento claramente disuasorio cuya justificación deberá valorarse para determinar si resulta proporcionada o no a la luz del Tratado de la Unión.

Volviendo a la citada jurisprudencia comunitaria, que puede servir a estos efectos de comparable resulta que, en la Sentencia citada de 15 de septiembre de 2011, el tribunal europeo llega a la conclusión de que la medida de ampliación de dos a diez años del plazo de prescripción previsto en la normativa belga resultaba desproporcionada, pues existiendo indicios suficientes para recabar información a través de los instrumentos de asistencia mutua previstos en el Convenio para evitar la doble imposición entre Francia y Bélgica, el legislador fue más allá de lo necesario para garantizar la eficacia de los controles fiscales y combatir el fraude fiscal.

Debe recordarse en este orden de cuestiones que, para la jurisprudencia comunitaria, no resulta trascendente a estos efectos el cumplimiento efectivo o no de los intercambios de información tributaria entre países previstos en un instrumento normativo, siendo lo relevante la posibilidad –esto es, la configuración legal– de dicho flujo de información.

Dicho, en otros términos, si el flujo de información entre los Estados no es correcto por culpa de la ineficiencia de los sistemas implementados por las autoridades nacionales en las relaciones tributarias con sus contribuyentes, ello no podrá justificar una medida legal desproporcionada.

En el caso particular objeto de la litis que dio lugar al planteamiento de la cuestión prejudicial por parte del TSJ de Cataluña, se da la circunstancia de que las cuentas financieras de los contribuyentes regularizados se encontraban depositadas en el Principado de Andorra, existiendo a la fecha de entrada en vigor de la Ley 7/2012, por la que se establece la presente obligación informativa, un acuerdo de intercambio de información en materia fiscal entre dicho país y el Reino de España, publicado en el BOE el 23 de noviembre de 2010, que se encontraba plenamente vigente.

En cualquier caso, lo que es cierto es que la redacción española de la novedosa presunción de obtención de ganancias no justificadas para bienes o derechos situados en el extranjero prevista en el precepto enjuiciado no establece ningún tipo de exoneración en su ámbito de aplicación para el caso de que la Administración tuviera –o pudiera tener– conocimiento o indicios de la existencia de tales bienes a través de cualquier instrumento legal informativo.

Desde esta primera perspectiva, cabe reputar que las consecuencias derivadas de la aplicación del artículo 39.2 de la LIRPF resultan claramente desproporcionadas.

A mayor abundamiento, si bien la jurisprudencia europea ha justificado la posibilidad de establecer plazos de prescripción más amplios de los generales cuando se trata de lograr objetivos justificados de interés general compatibles con los fines previstos en los tratados, como la lucha contra el fraude –así se señala en la otra Sentencia del TJUE antes citada, de 11 de junio de 2009–, no parece igualmente admisible, por su desproporción, una exclusión completa del plazo de prescripción de la facultad de liquidar cuando se trata de rendimientos constituidos en activos en el extranjero, al resultar una medida no estrictamente

necesaria para la consecución del fin previsto y, más todavía, en el caso de existir –como ocurre aquí– un mecanismo legal de intercambio de información vigente entre el Reino de España y el país donde se sitúan los bienes.

Todo lo expuesto hasta ahora nos lleva a que, desde esta perspectiva, la norma española pueda incumplir la regla de proporcionalidad recién expuesta, pues resulta excesivamente genérica en su ámbito de aplicación y, tal y como ha señalado el propio Tribunal de Luxemburgo en una Sentencia de 20 de septiembre de 2018 (asunto C-685/16 –NFJ071414–), «una presunción general de fraude y de abuso no puede justificar una medida que vaya en detrimento del ejercicio de una libertad fundamental garantizada por el Tratado».

En resumen, las consecuencias de la obligación de información tributaria para bienes y derechos en el extranjero surgida en 2012 resultan desproporcionadas, en el bien entendido de que suponen, no solo una ampliación injustificada del plazo de prescripción respecto a unos concretos activos situados en un país con el que existía previamente un acuerdo de intercambio de información, sino una total preterición del mismo instituto de la prescripción en tales supuestos.

Por lo que se refiere a la circunstancia del país concernido por la titularidad de bienes foráneos en el caso concreto, Andorra, que es un territorio tercero a efectos comunitarios, debe recordarse que la libre circulación de capitales es una libertad amparada por el TFUE que no solo afecta y concierne a las relaciones entre los Estados miembros del club europeo, sino que se debe respetar también en las relaciones de los países de la Unión con respecto a terceros Estados.

En efecto, así lo ha dicho reiteradamente el TJUE, siendo destacable su Sentencia de 18 de diciembre de 2007, caso *Skatteverket vs A* (asunto C-101/05 –NFJ026992–), en la que se expone –apartado 27– que:

[...] cuando se trata de movimientos de capitales entre Estados miembros y países terceros, puede invocarse ante los tribunales nacionales el artículo 56 CE apartado 1 [actual art. 63 TFUE apartado 1] en relación con los artículos 57 CE y 58 CE [actuales arts. 64 y 65 TFUE], y dicha disposición puede implicar la inaplicabilidad de las normas nacionales contrarias a dicha disposición, independientemente del tipo de movimientos de capitales de que se trate⁷.

⁷ En idéntico sentido pueden citarse, sin ánimo exhaustivo, las siguientes resoluciones del propio Tribunal de Luxemburgo: Sentencias del TJUE de 17 de octubre de 2013, recaída en el caso *Yvon Welte* (asunto C-181/12 –NFJ052154–); de 10 de abril de 2014, recaída en el caso *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (asunto C-190/12 –NFJ054063–); de 3 de octubre de 2013, recaída en el caso *Itelcar* (asunto C-282/12 –NFJ052007–); de 19 de julio de 2012, recaída en el caso *Scheuneman* (asunto C-31/11 –NFJ047880–); de 18 de diciembre de 2007 (asunto C-101/05 –NFJ026992–), y de 24 de noviembre de 2016 (asunto C-464/14 –NFJ064699–).

De todo ello se deriva, indefectiblemente, que de considerarse que la normativa supone una restricción injustificada de la libre circulación de capitales, tal conclusión resultará aplicable tanto si los activos se encuentran en el interior como fuera de las fronteras de la Unión Europea.

Desde otra perspectiva, también puede concluirse que, teniendo en cuenta la onerosidad y complejidad de tal obligación informativa, su implementación puede llegar a suponer un difícil escollo para que un ciudadano residente en otro país de la Unión cambie su residencia fiscal a España, lo que también podría afectar seriamente a la libertad comunitaria de prestación de servicios –*vide* Sentencia del TJUE de 6 de junio de 2013, caso *Comisión vs. Bélgica* (asunto C-383/10 –NFJ051033–), aunque la afectación al caso objeto de la litis concreta ante el TSJ regional catalán sería relativa en tal caso, pues esta libertad no ampara a territorios terceros a la Unión Europea como sí ocurre con la libre circulación de capitales.

En último extremo, pero con idéntica importancia desde la perspectiva comunitaria, debe tenerse en cuenta que el TJUE viene considerando también a la efectividad, a la seguridad jurídica y a la confianza legítima como valores fundamentales en el ámbito de la Unión Europea.

En este sentido, el Tribunal de Luxemburgo tiene dicho que los plazos de prescripción dilatados pueden llegar a ser considerados desproporcionados para la protección de los intereses financieros de la Unión Europea siendo relevante, en este orden de cuestiones, la Sentencia de 17 de septiembre de 2014, caso *Cruz & Companhia Lda* (asunto C-341/13) que, si bien trata un asunto tributario distinto –concretamente, la ejecución tributaria relativa a la recuperación de restituciones a la exportación de vino indebidamente percibidas por el contribuyente–, lo cierto es que el nudo gordiano del pleito gira en torno al plazo de prescripción previsto en el derecho civil luso.

Así, en esta trascendental resolución, el tribunal europeo considera que la Administración tiene un deber de diligencia en sus actuaciones, y que establecer plazos de prescripción desorbitados –veinte años, en el caso que se juzgaba– puede ser contrario a los principios de la Unión Europea.

Mutatis mutandis, la normativa española también quebrantaría un principio fundamental del derecho europeo, pues no establece plazo de prescripción alguno para todas aquellas deudas tributarias sobre las que no se hubiera cumplido en plazo el deber informativo del que venimos hablando.

La resolución del TJUE que se acaba de mencionar tiene una importancia basilar, pues el efecto práctico de la norma española es enervar la figura de la prescripción para aquellas personas cuyas rentas se hubieran invertido en ciertos bienes y derechos en el extranjero y, lógicamente, ese efecto va mucho más allá del mero establecimiento de «plazos de prescripción desorbitados».

Como último argumento, también parece claro que una norma no puede evitar *ex post facto* los efectos de una prescripción ganada, al quebrantarse con ello la seguridad jurídica que también protege el ordenamiento europeo.

En efecto, la norma de imputación que ha dado lugar a la deuda por el IRPF que se autoliquidó extemporáneamente el contribuyente en el caso juzgado por el tribunal catalán determina que cualquier renta obtenida en un ejercicio prescrito «reviva», convirtiéndose por arte de birlibirique en renta del último ejercicio no prescrito.

Cabe traer a colación aquí también las conclusiones que el TJUE ha extraído en un caso que puede resultar comparable al español. En efecto, en su Sentencia de 12 de diciembre de 2013 (asunto C-362/12 –NFJ052961–), *Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation*, el juzgador comunitario se plantea la conformidad con los principios de efectividad, seguridad jurídica y protección de la confianza legítima de una legislación nacional –británica– que reduce los plazos de prescripción de que gozaban los contribuyentes en materia de devolución de impuestos recaudados con infracción del derecho de la Unión, sin previo aviso y con carácter retroactivo.

De este supuesto de hecho, el tribunal extrae una conclusión de axial importancia (apartado 38), que transcribimos:

[...] el principio de efectividad se opone a una normativa nacional que reduce con efecto retroactivo y sin régimen transitorio, el plazo para solicitar la devolución de las cantidades pagadas infringiendo el Derecho de la Unión (véase en este sentido la sentencia Marks & Spencer, apartado 47).

Por tal motivo, el tribunal de justicia tiene declarado que (apartado 45 de la propia resolución):

[...] el principio de protección de la confianza legítima se opone a que una modificación de la normativa nacional prive al contribuyente, con efecto retroactivo, del derecho que le asistía con anterioridad a dicha modificación a obtener la devolución de los impuestos en cuya recaudación se ha infringido el Derecho de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia Marks & Spencer, antes citada, apartado 46).

De aplicarse esta doctrina a la norma española cuestionada, aunque en este caso no se trate de una reducción temporal del derecho de un contribuyente a percibir una devolución sino de una ampliación *sine die* de la potestad de la Administración a liquidar –haz y envés de la misma espada, por tanto–, resulta evidente su contrariedad con la seguridad jurídica, al afectar a situaciones jurídicas pretéritas –y preteridas, si se me permite la aliteración– que ya habían generado en los contribuyentes unas expectativas jurídicas absolutamente legítimas.

De todo lo expuesto, se colige que el apartado 2.º, introducido en el artículo 39 de la LIRPF por la Ley 7/2012, tiene un efecto retroactivo de grado máximo para aquellas rentas que, como es el caso que se comenta, habían ganado la prescripción con anterioridad a su entrada en vigor, lo cual resulta contrario a los principios de efectividad, seguridad jurídica y protección de la confianza legítima proclamados por la normativa europea.

4.3. Coda

Ante este panorama normativo y jurisprudencial, al TSJ de Cataluña se le plantea una duda, a la que califica de insalvable –punto 7.3 de su auto–, sobre la presunción de ganancias no justificadas del patrimonio que dispone el contribuyente en el extranjero, pues con ella

se le hará tributar por IRPF –renta personal–, llevándolo al último de los ejercicios no prescritos, el montante total radicado en el extranjero y no se le permite probar que la renta de la que surgen esos activos –en este caso informados fuera de plazo y espontáneamente– han sido obtenidas en ejercicios prescritos, a diferencia de los activos que radican en España, respecto de los que se regula un periodo de prescripción respecto de las fuentes de renta, generando un tratamiento contrario a los principios comunitarios de libre circulación de capitales, no discriminación y desproporción con las finalidades de lucha contra el fraude fiscal, con desconocimiento del principio de capacidad económica en este supuesto al someter a tributación una renta solo atendiendo a su ubicación y no a que suponga un índice de manifestación de riqueza.

Y continúa:

La contundencia de la anterior aseveración lleva a la conclusión de que se ataca frontalmente la libre circulación de bienes, capitales y activos en relación con los ubicados en el extranjero, que nunca se consideran prescritos, y, por tanto, han de tributar, si no se ha informado o habiéndose realizado no se ha hecho en plazo o en la específica forma –tipos de valores– prescrita reglamentariamente, con respecto a los sitios y depositados en España.

Bien es cierto que un razonamiento de este tipo podría haber llevado a la Sala enjuiciadora a inaplicar directamente la norma española, realizando una interpretación conforme con el TFUE y con la Carta Magna de esta novedosa imputación de rentas no declaradas, lo que pasaría por admitir como causa enervante de su aplicación la acreditación de la prescripción de las deudas tributarias no declaradas, transformando la presunción con prueba tasada fijada en el apartado 2 del artículo 39 de la LIRPF en una presunción en la que se admita libertad probatoria en contrario.

Debe recordarse, en este orden de cuestiones, como el Tribunal de Luxemburgo ha señalado, en Sentencia de 4 de diciembre de 2018 (asunto C-378/17 –NSJ059388–), que el prin-

cipio de primacía del derecho de la Unión comporta el deber de excluir la aplicación de las disposiciones internas que lo contraríen. Este mandato incumbe tanto a los jueces y tribunales nacionales como a las autoridades administrativas, de manera que el TJUE declara que:

[...] el Derecho de la Unión, y, en particular, el principio de primacía de este Derecho, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual un órgano nacional, creado por la ley a fin de garantizar la aplicación del Derecho de la Unión en un ámbito específico, carece de competencia para decidir dejar inaplicada una norma de Derecho nacional contraria al Derecho de la Unión.

Sin embargo, en lo que pudiera parecer un exceso de prudencia o un ejercicio de procrastinación jurídica, el tribunal considera que:

[...] la redacción del precepto [art. 39.2 LIRPF] que determina la consideración «en todo caso» como «incremento patrimonial no justificado» de esos activos sitos en el extranjero, impide a esta Sala realizar otra interpretación más que la «literal» según nuestro art. 12.1 y 2 LGT 58/2003.

Así las cosas, el TSJ catalán finaliza sus dos autos, de 30 de junio de 2020, entendiendo que procede elevar cuestión prejudicial al Tribunal de Luxemburgo, cuestionando lo siguiente:

¿Se opone al Derecho Comunitario [arts. 63 y 65 TFUE y a los principios fundamentales de libre circulación, igualdad de trato y no discriminación] una norma nacional como el art. 39.2 Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 35/2006, de 28 de noviembre, en la redacción dada por el artículo 3.Dos de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, que califica como «ganancias de patrimonio no justificadas», «en todo caso», a tributar en el periodo más antiguo de los no prescritos, cuando se incumple formalmente o se hace extemporáneamente, la obligación de informar respecto de los bienes sitos o derechos y activos depositados en el extranjero a través del «Modelo 720», sin atender a las reglas de prescripción previstas en la Ley General Tributaria 58/2003, salvo que se traten de «rentas declaradas» o que procedan de periodos en los que no era residente tributario en España?

En el supuesto de que se contestare negativamente, por considerar el TJUE que la norma española enjuiciada fuera proporcionada, el TSJ de Cataluña intenta cerrar el círculo cuestionando si, en tal caso, cabría considerar que se opone al derecho europeo –idénticos preceptos y principios citados en el párrafo anterior– una norma como la expuesta por el hecho de que tales rentas hubieran sido declaradas extemporáneamente, pero antes de ningún tipo de procedimiento de comprobación iniciado y notificado ni haberse ejercitado ninguna solicitud de intercambio de información fiscal, existiendo un mecanismo vigente para ello con el tercer Estado.

Se observa como la gran preocupación del órgano jurisdiccional que plantea la cuestión es la difícil compatibilización de la regla del artículo 39.2 de la LIRPF con un principio fundamental en el seno de la Unión como es el de libre circulación de capitales, que impide que la ubicación de un activo en uno u otro Estado miembro pueda conllevar algún tipo de restricción como es la preconizada imprescriptibilidad de las rentas no declaradas a tiempo.

Llama la atención, empero, que no se atienda también a la seguridad jurídica para valorar el planteamiento de la decisión prejudicial al Tribunal de Luxemburgo, en el bien entendido de que se trata de un valor universal que la normativa española enjuiciada claramente socava de forma desproporcionada.

El planteamiento de estas cuestiones prejudiciales se ha materializado, finalmente, en el recurso C-330/2020 (DOUE de 26 de octubre de 2020).

5. Los autos de admisión del Tribunal Supremo

5.1. Introito

El 2 de julio de 2020, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (TS) admite tres autos relacionados con la tan citada normativa introducida por la Ley 7/2012.

En concreto, el auto relativo al recurso de casación número 1124/2020 (NFJ078414) acuerda admitir una cuestión casacional relacionada con la aplicación de la ganancia patrimonial no justificada específica para bienes y derechos en el extranjero, prevista en el artículo 39.2 de la LIRPF.

Por su parte, los autos relativos a los recursos de casación 6202/2019 (NFJ078417) y 6410/2019 (NFJ078418) consideran –con idéntica redacción en ambos– que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia el determinar si las sanciones formales previstas por el incumplimiento del deber informativo resultan o no proporcionadas y acordes con las libertades europeas.

5.2. Nudo

Por lo que se refiere al primero de los autos citados en el epígrafe anterior, los recurrentes presentaron dentro del plazo reglamentario (en abril de 2013) un primer modelo 720 del ejercicio 2012, a fin de informar a la Administración de que eran propietarios de un inmueble sito en el municipio portugués de Elvas, que habían adquirido en el año 2007 por el precio de 105.000 euros. De forma extemporánea, el 15 de julio de 2013, presentaron un segundo

formulario, complementario del anterior, en el que declararon ser titulares de otro inmueble en la misma localidad portuguesa, que habían adquirido el 3 de septiembre de 2008 por un importe de 110.000 euros.

Se observará que no parece existir gran diferencia entre una declaración y otra, ya que ambos formularios informan respectivamente de un inmueble adquirido en Portugal por el mismo contribuyente español a mediados del 2000. La única diferencia, que da lugar a consecuencias fiscales radicalmente distintas, es el hecho de cumplir con una obligación formal en plazo o hacerlo con 2 meses y medio de retraso.

Al amparo de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 39 de la LIRPF, y al no considerarse aplicable la excepción prevista en el último inciso de este artículo⁸, la Inspección imputó a los interesados la obtención en 2012 de una ganancia patrimonial no justificada, por el importe del valor del inmueble (110.000 euros) que fue extemporáneamente declarado en el formulario informativo de bienes en el extranjero.

Es decir, con base en la información presentada en 2013, y finalmente por acuerdo de liquidación dictado en el año 2016, se efectúa una regularización en el año 2012 de una renta que se había generado en el año 2008. La potestad de la Administración para reclamar esta deuda tributaria habría prescrito, de operar el régimen general de prescripción previsto en la LGT. Si bien el periodo al que se imputa la renta (2012) no se encontraba prescrito, sí se habría alcanzado la prescripción si se atiende al momento de obtención de la renta calificada como ganancia (año 2008).

La Inspección también impuso, asimismo, la sanción material específica prevista por la Ley 7/2012 para la imputación de tal ganancia patrimonial no justificada para bienes y derechos en el extranjero –es decir, la multa al tipo fijo del 150 %–, pero fue anulada por la sentencia sobre la que se plantea la casación, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Extremadura, al considerar que no se había acreditado suficientemente la concurrencia del elemento subjetivo del injusto.

La cuestión central del auto del Alto Tribunal es la posible disconformidad con el derecho de la Unión Europea de una liquidación practicada a partir de la previsión contemplada en el repetido artículo 39.2 de la LIRPF, en cuanto que permite regularizar las rentas puestas de manifiesto con la comunicación extemporánea de la información regulada en la disposición adicional 18.^a de la LGT, independientemente del momento en que se hubieran generado, es decir, excepcionando la potestad de liquidación de la Administración del régimen general de la prescripción.

⁸ Es decir, en el caso de que resultara acreditado que los fondos empleados para la adquisición del inmueble en 2008 correspondieran a rentas declaradas u obtenidas en periodos impositivos en los que no eran sujetos pasivos del IRPF.

Asimismo, la aplicación de las previsiones legales, referidas a situaciones que podrían considerarse definitivamente consolidadas en el tiempo, puede suponer una retroactividad proscrita por nuestro ordenamiento y sometida a los límites del artículo 10.2 de la LGT y una quiebra de los principios constitucionales de seguridad jurídica y de capacidad contributiva.

Por lo que se refiere a los otros dos autos de casación, se refieren al régimen sancionador formal previsto por el incumplimiento de la obligación de informar sobre activos en el extranjero.

Como se ha expuesto, su regulación aparece al margen del título IV de la LGT, que regula la potestad sancionadora, previéndose sanciones muy elevadas que pueden llegar a ser hasta 50 o 66 veces superiores a las previstas para cualquier otro incumplimiento de obligaciones formales, por lo que se cuestiona su proporcionalidad, pues se calculan en función de los datos o conjunto de datos objeto de declaración.

Cada dato o conjunto de datos da lugar a la imposición de una multa fija que se cifra en 5.000 euros por dato omitido, situándose la mínima sanción en la cuantía de 10.000 euros cuando ha habido un requerimiento de la Administración tributaria con carácter previo al inicio del expediente sancionador o, idéntica sanción, en caso de existir datos erróneos (aunque el modelo 720 se hubiera presentado en plazo). La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien inmueble o a un mismo derecho sobre un bien inmueble, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria (disp. adic. 18.ª 2 LGT).

En los dos casos que se sitúan en el origen de la litis se impusieron a los contribuyentes que habían presentado de forma extemporánea la declaración informativa del modelo 720 (una vez traspasado el plazo legal el 30 de abril de 2013) sendas sanciones pecuniarias de 5.800 euros (denominadas sanciones formales), es decir, la cuestión casacional se circunscribe a las multas de 100 euros por dato o conjunto de datos, con el mínimo de 1.500 euros, previstas para las declaraciones fuera de plazo de bienes y derechos en el extranjero.

Así las cosas, la cuestión que pretende someterse a enjuiciamiento es la relativa a la legalidad de las sanciones impuestas por el cumplimiento extemporáneo del nuevo deber de información y, en particular, su conformidad con el derecho europeo y con la libre circulación de capitales. No son objeto de enjuiciamiento, por lo tanto, ni las infracciones previstas por la declaración temporánea pero errónea de datos, ni las infracciones previstas por la no declaración de bienes en el extranjero, en ambos casos sancionables con una multa fija de 5.000 euros por dato o conjunto de datos omitido, con un mínimo de 10.000 euros.

5.3. Coda

En estos tres recursos se suscita la duda, a la luz del recurso interpuesto por la Comisión Europea y de la diversa interpretación que vienen manteniendo los tribunales españo-

les, de si en las sentencias recurridas se ha interpretado y aplicado el derecho de la Unión Europea en aparente contradicción con la jurisprudencia del tribunal de justicia o, al menos, en un supuesto en que podría haber resultado exigible la intervención de ese tribunal a título prejudicial, lo que hace patente la conveniencia de un pronunciamiento del TS sobre las cuestiones que se plantean, por lo que la Sección Primera del Alto Tribunal entiende que concurre la circunstancia de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia prevista en el artículo 88.2 f) de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA). También es evidente la presunción contenida en el artículo 88.3 a) de esta ley.

En el primero de ellos, se considera necesario que el tribunal se pronuncie sobre si, en el marco de las libertades fundamentales del TFUE, en particular y sin perjuicio de otras que pudieran resultar afectadas, la libre circulación de capitales, interpretadas a la luz de la jurisprudencia del TJUE y, a tenor de los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad, una liquidación por IRPF puede practicarse sin sometimiento a plazo de prescripción alguno, cuando las ganancias patrimoniales no justificadas que se regularizan correspondan a rendimientos constituidos en bienes y activos en el extranjero y hayan sido puestas de manifiesto con ocasión del cumplimiento extemporáneo de la obligación de información estipulada en la disposición adicional 18.ª de la LGT.

En los otros dos recursos, el TS plantea como cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia las dos que siguen a continuación:

- La primera, determinar si un acto sancionador, consistente en una multa pecuniaria fija por cumplimiento tardío –sin requerimiento previo de la Administración–, de la obligación de suministrar información a través del modelo 720 sobre bienes y derechos situados en el extranjero (disp. adic. 18.ª LGT) puede resultar incompatible con el derecho de la Unión Europea, considerando el principio de proporcionalidad y las libertades fundamentales del TFUE, en particular y sin perjuicio de otras que pudieran resultar afectadas, la libre circulación de capitales, interpretadas a la luz de la jurisprudencia del TJUE.
- La segunda, determinar, a los efectos del juicio de proporcionalidad sobre la expresada sanción, el parámetro que debe considerarse a efectos comparativos, si el de la cuantía o relevancia económica de los bienes y derechos situados en el extranjero –como mantiene la sentencia de instancia– o, en su caso, el de la cuantía o relevancia económica de las sanciones –a tenor del régimen general sancionador de la LGT– para infracciones similares cuando afectan a bienes y derechos localizados en el territorio español.

La admisión de estas tres cuestiones casacionales ha tenido, sin lugar a dudas, un efecto beneficioso para la seguridad jurídica pues, desde entonces, y mucho más tras la postrera cuestión prejudicial planteada por el TSJ de Cataluña, los órganos jurisdiccionales españoles que se encuentran enjuiciando las cuestiones relacionadas con la obligación informati-

va específica para bienes y derechos en el extranjero han procedido a la suspensión de los procedimientos en curso, en espera de lo que acontezca en el TS⁹.

Para concluir, aunque pueda resultar anecdótico, resulta ciertamente significativo que, en el periodo de observaciones al proyecto de Orden Ministerial relativa al IRPF del ejercicio 2019, el Servicio de Estudios Tributarios y Estadísticas de la propia Agencia Estatal de Administración Tributaria formulara un comentario consistente en promover la inclusión, en el modelo 100 propuesto, de información patrimonial de carácter no inmobiliario ni afecto a actividad económica «ante la potencial eliminación del modelo 720 o el incumplimiento que se puede derivar de su presentación por los dictámenes de la justicia europea».

Excusatio non petita...

Referencias bibliográficas

Alarcón García, Esaú. (2019). Régimen sancionador formal del modelo 720. *Revista*

de Contabilidad y Tributación. CEF, 434, 152-162.

Bibliografía

Alarcón García, Esaú. (2019). Final del procedimiento de infracción frente al modelo 720: Un dictamen digno de reflexión. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 431, 69-90.

Alarcón García, Esaú. (2016). *La obligación de información sobre activos en el extranjero*. (1.ª ed.). Editorial Francis Lefebvre.

Falcón y Tella, Ramón. (2013). El modelo 720 (y II): ¿es una obligación, son tres o se trata de una obligación inexigible hasta que se apruebe un modelo para la presentación en papel? *Quincena Fiscal*, 12, 9 y ss.

Rozas Valdés, José Andrés. (2015). El régimen tributario y sancionador específico

del patrimonio ubicado en el extranjero. *Revista Técnica Tributaria*, 109, 65-95.

Simón Acosta, Eugenio. (2012). Bienes en el extranjero e incrementos no justificados de patrimonio. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 847.

Simón Acosta, Eugenio. (2015). Declaración de bienes en el extranjero: un piélago de irracionalidad e inconstitucionalidad. *Actualidad Jurídica Aranzadi*. <www.legaltoday.com>.

Simón Acosta, Eugenio. (2014). Arbitrariedades y excesos jurídicos en la Declaración Informativa de Bienes en el Extranjero. *Revista Técnica Tributaria*, 107, 39-76.

⁹ Así ha actuado, a modo de ejemplo, la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN en el procedimiento ordinario 81/2017, mediante providencia de 2 de octubre de 2020.

Diferencia entre inversión y gastos de conservación y reparación de los inmuebles en el IRPF: importancia de la factura

Análisis de la [RTEAC de 24 de septiembre de 2020, RG 3838/2019](#)

Carmen Banacloche Palao

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.
URJC*

Extracto

El objeto de este comentario es analizar la Resolución del TEAC de 24 de septiembre de 2020, donde, una vez más, se aclara la diferencia entre el concepto de inversión-mejora, que sí es considerado mayor valor de adquisición del inmueble a efectos del IRPF, respecto de los gastos de reparación y conservación, que no lo son. La resolución pone de relieve la trascendencia de la factura como medio de prueba a la hora de verificar las actuaciones realizadas sobre el inmueble.

1. Supuesto de hecho

El caso trata de un contribuyente por el impuesto sobre la renta de no residentes, en cuya declaración (modelo 210), consignó una ganancia de patrimonio originada como consecuencia de la transmisión, en 2018, de un inmueble adquirido en 2014. La Administración tributaria comprobó el valor de adquisición declarado, reduciéndolo en 46.270,15 euros, ya que no admitió una serie de facturas que aumentaban dicho valor de adquisición en concepto de mejoras, tales como «instalación de caldera», «cubrimiento con un porche y colocación de baldosas», «sustitución de elementos de inmovilizado ya existente» o «adquisición de mobiliario: encimera, fregadero, horno».

El contribuyente entendía que tales facturas documentaban inversiones realizadas en el inmueble: concretamente, respecto de la caldera, especifica que se trata de la «instalación y montaje de una caldera» donde anteriormente no había ninguna; con relación a los trabajos de forjado del porche, interpretaba el contribuyente que se trataba de una mejora en cuanto inversión que aumenta la vida útil del activo. Por último, la adquisición de mobiliario (encimera, fregadero, horno, etc.), también era calificada como mejora por el contribuyente, pues al tratarse de elementos que no son separables, quedaban integrados en el propio inmueble. Reconocía, en cambio, el sujeto pasivo que la sustitución de elementos de inmovilizado ya existente (como embellecedores) no eran mayor valor de adquisición puesto que no podían ser calificados como mejora.

La interpretación de la Administración tributaria era muy distinta. A juicio de los órganos de gestión que efectuaron las actuaciones de comprobación limitada, todas las facturas aportadas por el contribuyente deben tomarse como gastos de reparación y conservación, al no suponer aumento de la capacidad o habitabilidad del inmueble.

2. Doctrina del tribunal

La Sala 1.^a del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) ratifica la postura de la Administración tributaria y, basando su argumentación jurídica en la literalidad de las facturas aportadas, considera que las actuaciones documentadas representan todas ellas

gastos de reparación y conservación, y no mejoras, por lo que no pueden ser adicionados al valor de adquisición del inmueble. En concreto:

- Respecto de la instalación de la caldera, en el «concepto» de la factura aportada consta exactamente «mano de obra de montaje, modificación instalación y comprobación». A juicio del tribunal, de dicha descripción no resulta que no hubiera una caldera anterior, como alegaba el contribuyente, sino al contrario, el término «modificación instalación» alude a una instalación ya existente que hubo de ser modificada. Por tanto, se trata de un supuesto de sustitución de un elemento que redundaría en la conservación o mantenimiento en uso del inmueble y que no debe adicionarse al valor de adquisición.
- En cuanto a los trabajos de forjado en el porche trasero de la casa, si bien el contribuyente considera que «alargan la vida útil del activo, tal y como se desprende del concepto y desglose de la factura, que habla de *refuerzo, colocación de nueva viga y capa de compresión de hormigón, así como de impermeabilización*», a juicio del TEAC la descripción de la factura no es suficiente, pues de la misma «no se puede inferir que se esté aumentando la vida útil o habitabilidad del inmueble ni que se haya producido un aumento de la eficacia productiva del mismo que permita calificar dichos gastos como mejoras». Necesitaría el TEAC otros elementos probatorios (no aportados por el contribuyente) distintos a la descripción de la factura, por lo que califica los gastos como de reparación y conservación y no permite su incorporación como mayor valor de adquisición.
- Por último, considera el TEAC que el mobiliario incorporado al inmueble de forma inseparable (como la encimera de la cocina, el fregadero, el horno, etc.), no son gastos que contribuyan a aumentar la vida útil ni la habitabilidad de dicho inmueble, por lo que no pueden ser calificados como mejoras.

3. Comentario crítico

El derecho tributario es una rama jurídica que forma parte del derecho público, de manera que la interpretación de las normas tributarias que puedan resultar dudosas o cuyo contenido no esté claramente definido ha de hacerse, como dispone el artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), según criterios jurídicos: los establecidos por el Código Civil (art. 3.1), esto es, el sentido propio de las palabras, en relación con el contexto, con los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo, finalmente, al espíritu y finalidad de la propia norma.

En el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) no existe una definición concreta de lo que debe entenderse por «inversiones» y «mejoras». Efectivamente, el artículo 35 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas

Físicas... (LIRPF), cuando indica la forma de calcular el valor de adquisición de los bienes, a efectos de determinar la posible variación patrimonial derivada de su transmisión, establece que al importe real por el que dicha adquisición se hubiese efectuado hay que sumar «el coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos».

El artículo 13 del reglamento del impuesto, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (RIRPF), sí concreta de forma muy explícita qué son los gastos de reparación y conservación («los efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales, como el pintado, revoco o arreglo de instalaciones; los de sustitución de elementos, como instalaciones de calefacción, ascensor, puertas de seguridad y otros»), los cuales resultan deducibles en el cálculo del rendimiento neto del capital inmobiliario, a diferencia de las cantidades destinadas a ampliación o mejora. Estas, en cambio, incrementan el valor de adquisición del inmueble al que afectan (art. 35 LIRPF).

Antes de que desapareciera de nuestro ordenamiento tributario (en 2013) la deducción por inversión en vivienda habitual, el artículo 54 del RIRPF especificaba determinadas actuaciones que se asimilaban a la adquisición de la vivienda del contribuyente dando derecho a practicar la deducción por inversión en vivienda habitual: la ampliación de la vivienda (entendiendo por tal cuando se produjera el aumento de su superficie habitable, mediante cerramiento de parte descubierta o por cualquier otro medio, de forma permanente y durante todas las épocas del año), o la construcción (cuando el contribuyente satisficiera directamente los gastos derivados de la ejecución de las obras). En cambio, el reglamento excluía expresamente de la consideración como adquisición de vivienda de los gastos de conservación y reparación (en los términos del art. 12 –actualmente 13– RIRPF) las mejoras, o las adquisiciones de plazas de garaje, jardines, parques, piscinas, instalaciones deportivas y, en general, los anexos que se adquirieran de forma independiente (esto es, en distinta escritura pública) de la vivienda.

Este es el contexto normativo aplicable. Sin embargo, como hemos apuntado en líneas anteriores, tanto la Administración tributaria como el TEAC resuelven sus dudas interpretativas sobre la concreción de los conceptos «inversiones/mejoras» versus «gastos de conservación/reparación» acudiendo a la normativa contable (Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias). Podría parecer lógico utilizar como criterio interpretativo las normas contables cuando surjan dudas en el impuesto sobre sociedades (cuya base imponible se obtiene a partir del resultado contable de la empresa) o, incluso, para determinar el rendimiento neto de actividades económicas en el IRPF. De hecho, el artículo 40 del RIRPF considera como valor de adquisición el valor contable, pero solo respecto a la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas.

En cambio, si estamos hablando del cálculo de la ganancia patrimonial de un particular, no residente, que transmite un inmueble, utilizar como paradigma de interpretación la normativa contable no resulta tan apropiado.

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid de 16 de diciembre de 2019 (rec. núm. 1336/2018 –NFJ081150–)¹ ha analizado pormenorizadamente la diferenciación entre mejoras y obras de reparación, alcanzando las siguientes conclusiones a la vista de la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre este tema:

- «La calificación de unas concretas obras como de mejora o de reparación es aleatoria y difícil, por depender de diversos factores».
- «Con carácter general, se considera que los gastos de conservación o reparación son los que tienen por finalidad mantener los inmuebles en condiciones normales de uso, evitar daños en el mismo o arreglar los daños que se hayan producido, siempre que no provoquen la modificación de la estructura, configuración o superficie habitable de la finca».
- Constituye en cambio mejora «el adicionamiento de elementos estructurales o de uso que supongan un mayor valor de adquisición, porque implican su incorporación al inmueble como un elemento más del mismo».

De conformidad con estos criterios interpretativos, la adquisición de elementos de uso como fregadero, encimera, horno, etc., antes inexistentes y que se incorporan de manera fija y definitiva al inmueble deberían ser calificados como mejoras y, consecuentemente, incrementar el valor de adquisición del inmueble. Lo mismo cabría decir de los trabajos de forjado en el porche trasero de la vivienda, por cuanto inciden en elementos estructurales de la misma.

No podemos perder de vista que, como afirma la sentencia del TSJ de Madrid antes citada, «los conceptos de conservación, reparación y mejora son conceptos jurídicos indeterminados», por lo que su concreción exige acudir «a los principios esenciales que presiden la regulación del IRPF en materia de gastos». Es decir, la jurisprudencia no recurre a la normativa contable para la determinación de los conceptos de mejora o gastos de reparación y conservación, sino a la propia legislación sobre imposición directa de las personas físicas.

Es importante, no obstante, como también remarca el tribunal madrileño, el aspecto fáctico de la cuestión, que exige un esfuerzo probatorio del contribuyente, sobre el que, no lo olvidemos, recae la carga de la prueba puesto que trata de hacer valer su derecho a incrementar el valor de adquisición del inmueble que transmite (art. 105 LGT). Para ello, es preciso que aporte facturas de las inversiones/gastos realizados y, si estas no fueran suficientemente clarificadoras, deberá añadir cualquier otro documento probatorio, como informes técnicos, fotografías del estado del inmueble con anterioridad a la inversión o gasto, etc.²

¹ La sentencia cita, a su vez, otra de la misma Sala y Sección, de 25 de abril de 2014 (rec. núm. 1334/2011 –NFJ055036–).

² La Consulta de la Dirección General de Tributos (DGT) V1583/2020, de 26 de mayo (NFC076289), se refiere a cómo proceder cuando no se ha conservado la factura, no puede obtenerse un duplicado de la misma

En definitiva, y siguiendo la jurisprudencia aludida, la normativa del IRPF distingue entre gastos necesarios para la obtención de la renta (los de reparación y conservación), que son gastos deducibles (eso sí, solo en el caso de que el inmueble esté arrendado o sea ese su destino, *ex art. 23.1 a).1.º LIRPF*; nunca si está desocupado o si fuera la vivienda habitual, que está exenta de tributación –*art. 85 LIRPF*–), y gastos que supongan un aumento, bien cuantitativo (ampliación), o bien cualitativo (mejora), del activo material (inmueble), los cuales en ningún caso serán gasto deducible, pero sí mayor valor de adquisición:

los [gastos] de conservación y reparación (deducibles) [están] destinados a mantener la vida útil del inmueble o su capacidad de uso, mientras que los gastos de ampliación y mejora (de inversión, no deducibles) redundan en una mejora o ampliación del inmueble, materializadas bien en un aumento de su capacidad o habitabilidad o bien en un alargamiento de su vida útil, que no son deducibles sino que deberán tenerse en cuenta a la hora de calcular el coste de adquisición del inmueble (fundamento de derecho quinto).

Finaliza la sentencia del TSJ Madrid de 16 de diciembre de 2019 haciendo una enumeración de actuaciones que deben ser incluidas como obras de conservación: trabajos de demolición, albañilería, fontanería, cerrajería metálica y cristales, carpintería de madera, pintura y otros, destinados al cambio de los elementos antiguos por otros, que permitan mantener la vivienda en condiciones normales de uso, sin aumentar sus capacidades (por ejemplo, el cambio de instalación eléctrica para ajustarla a la normativa sobre baja tensión).

Son en cambio obras de inversión o mejoras: la consolidación y tratamiento de la fachada, y la sustitución de elementos de madera de la estructura, del forjado y de la cubierta por otros de acero.

Si acudimos a las consultas de la DGT³, la casuística sobre unos conceptos y otros es similar:

- Gastos de reparación y conservación (no amortizables y deducibles). Sustitución de:
 - Cuadro antiguo de electricidad.
 - Puertas y ventanas antiguas.
 - Tuberías y griferías antiguas.

(por haber desaparecido la empresa que ejecutó las obras), pero se está en posesión del presupuesto de la obra y del justificante de pago por transferencia bancaria. La respuesta de la DGT es una remisión a la normativa general sobre valoración de los medios de prueba (*art. 106.1 LGT*), que deberá ser efectuada por los órganos de gestión e inspección de la Administración tributaria.

³ Fuente: <www.emlb.es>.

- Parqué desgastado y colocación de nuevo rodapié.
 - Aire acondicionado.
 - Ascensor.
 - Caldera comunitaria.
 - Obras en la red de saneamiento y en el entronque de la red general debido a su mal estado.
- Mejoras (amortizables):
 - Sustitución de una calefacción de carbón por otra de gasóleo.
 - Instalación de un montapersonas.
 - Adquisición de electrodomésticos.
 - Adquisición de plataforma salvaescaleras en la zona común del portal de una comunidad de vecinos.
 - Indemnización satisfecha a un inquilino para su desalojo. Si la indemnización se financia con un préstamo, serán gastos los intereses a partir del momento en que el inmueble vuelva a estar arrendado.
 - Obras de reparación en un inmueble afectado por aluminosis: las actuaciones sobre paredes, techos o pavimentación son gastos de conservación, mientras que las destinadas a la consolidación del edificio constituyen una mejora, en cuanto que afectan a la propia estructura del edificio.

De las consultas de la DGT más recientes, podemos extraer nuevos ejemplos. Son mejoras las obras de insonorización de las paredes de la vivienda (Consulta V2401/2020, de 14 de julio –NFC077087–), así como las de aislamiento térmico –siempre que se aporte prueba (Consulta V2048/2020, de 22 de junio –NFC076793–).

La ocultación de los alquileres en el impuesto sobre la renta de las personas físicas

Análisis de la [STS de 15 de octubre de 2020, rec. núm. 1434/2019](#)

Ángel Puerta Arrúe

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto

El Tribunal Supremo considera en su sentencia que para gozar de la reducción del 60 % de los rendimientos por arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda no es necesario que el contribuyente los consigne en su autoliquidación del IRPF, porque la expresión «rendimientos declarados» contenida en el artículo 23.2 de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF) no puede identificarse con «rendimientos autoliquidados», dada la distinción contemplada en la Ley General Tributaria entre «declaración» y «autoliquidación». Podrá, pues, el obligado tributario disfrutar de la reducción cuando, no habiendo autoliquidado tales rendimientos, la Administración regularice su situación tributaria, siempre que aquel declare los rendimientos en el seno del procedimiento de comprobación.

En nuestra opinión, la interpretación del término «rendimientos declarados» empleada en el citado precepto ha de realizarse en su contexto propio, que no es otro que la propia LIRPF, para la cual el concepto «declaración» va unido necesariamente al de «autoliquidación». Por tal motivo nos parece desacertado el criterio establecido en la sentencia, que juzgamos forzado y artificioso, amén de contrario al sentido común. El espíritu y finalidad de la norma no apoya tampoco, a nuestro juicio, el criterio que extrae la sentencia, pues este podría inducir a la defraudación tributaria.

1. Supuesto de hecho

Los hechos examinados en la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 15 de octubre de 2020 (rec. núm. 1434/2019 –NFJ079400–) objeto de nuestro análisis pueden sintetizarse del modo que sigue.

El contribuyente consignó en su autoliquidación por el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) del ejercicio 2012 que un inmueble de su propiedad había estado en dicho ejercicio a disposición de su titular, declarando la imputación de la correspondiente renta inmobiliaria.

Iniciado un procedimiento de aplicación de los tributos y con objeto de subsanar ciertas incidencias detectadas por la Administración en relación con la citada autoliquidación, se solicitó al interesado diversa documentación relacionada con el inmueble en cuestión.

Tras la aportación de dicha documentación, la Administración dictó liquidación provisional porque el inmueble no había estado a disposición de su titular sino arrendado. La regularización consistió en lo siguiente:

- Se minoró la imputación de la renta inmobiliaria.
- Se incluyeron rendimientos del capital inmobiliario derivados del arrendamiento.
- Se denegó la reducción del rendimiento neto positivo del capital inmobiliario prevista en el artículo 23.2 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), porque el obligado tributario no había declarado rendimiento del capital inmobiliario alguno en relación con el inmueble controvertido.

Debe recordarse que el artículo 23.2 de la LIRPF, en la redacción vigente en 2012, establecía lo siguiente:

2.1.º En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto calculado con arreglo a lo dispuesto en el apartado ante-

rior se reducirá en un 60 por ciento. Tratándose de rendimientos netos positivos, **la reducción solo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente.**

2.º Dicha reducción será del 100 por ciento, cuando el arrendatario tenga una edad comprendida entre 18 y 30 años y unos rendimientos netos del trabajo o de actividades económicas en el periodo impositivo superiores al indicador público de renta de efectos múltiples.

El arrendatario deberá comunicar anualmente al arrendador, en la forma que reglamentariamente se determine, el cumplimiento de estos requisitos.

Cuando existan varios arrendatarios de una misma vivienda, esta reducción se aplicará sobre la parte del rendimiento neto que proporcionalmente corresponda a los arrendatarios que cumplan los requisitos previstos en este número 2.º.

La redacción de dicho precepto actualmente en vigor suprime la reducción del 100 % pero mantiene la del 60 % siempre que los rendimientos hayan sido declarados por el obligado tributario.

2. Doctrina del tribunal

La cuestión con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia a la que pretende responder la sentencia analizada se concretó en el Auto de admisión del recurso de casación de 18 de julio de 2019 (rec. núm. 1434/2019 –NFJ074233–) en los términos siguientes:

Precisar el alcance de la expresión «rendimientos declarados por el contribuyente» contenida en el artículo 23.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, a efectos de la aplicación de la reducción del 60 % sobre los rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda.

En su fundamento de derecho quinto la sentencia responde a la cuestión con interés casacional del modo siguiente (la cursiva es nuestra):

Quinto. Cuestión planteada.

En consecuencia, a la pregunta de la Sección Primera sobre:

Precisar el alcance de la expresión «rendimientos declarados por el contribuyente» contenida en el artículo 23.2 de la Ley 35/2016, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de

los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, a efectos de la aplicación de la reducción del 60% sobre los rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda», *ha de responderse en el sentido de que tal limitación se refiere a las declaraciones, y no a la comprobación de las autoliquidaciones.*

3. Comentario crítico

La sentencia fundamenta su criterio en dos argumentos:

1. La distinción que la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), realiza entre declaración y autoliquidación, conceptos regulados, respectivamente, en los artículos 119 y 120.

Así, el artículo 119.1 de la LGT define la declaración del modo siguiente: «Se considerará declaración tributaria todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos».

Por su parte, el artículo 120.1 de la LGT se refiere a la autoliquidación en los términos que siguen:

Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar.

El órgano gestor consideró en su liquidación que los rendimientos del alquiler de la vivienda no habían sido declarados por el obligado tributario porque no los consignó en su autoliquidación, razón por la cual denegó la aplicación de la reducción. La sentencia del TS, por el contrario, viene a señalar que por «rendimientos declarados» no hay que entender «rendimientos autoliquidados» porque la propia LGT distingue ambos conceptos, declaración y autoliquidación.

2. El principio de regularización íntegra, que lleva a la sentencia a concluir lo siguiente:

Pues bien, es evidente que los procedimientos de aplicación de los tributos prevén que la resolución que les pone término, pueda ser favorable a los sometidos al mismo. En consecuencia la regularización de una autoliquidación ha de ser íntegra,

tanto en lo que les beneficia como en lo que les perjudica. Ello sin perjuicio de la potestad sancionadora de la Administración por la declaración extemporánea, o por la falta de esa declaración.

Anticipamos desde este momento que no compartimos la doctrina que establece la sentencia.

Respecto al primero de los argumentos empleados por el TS, concerniente a la distinción entre «rendimientos declarados» y «rendimientos autoliquidados», si bien es cierto que la LGT distingue entre declaración y autoliquidación, de forma que la declaración es un concepto más amplio que el de autoliquidación, que no es sino un tipo de declaración, la interpretación adecuada de la expresión «rendimientos declarados» debe hacerse en el contexto de la propia normativa del IRPF si se tiene presente que lo que analizamos es un precepto contenido en la ley de dicho impuesto.

Y resulta obvio a partir de los artículos 96 y 97 de la LIRPF que en este impuesto los contribuyentes están obligados a presentar declaración, con los límites y condiciones reglamentariamente previstos, a través de los modelos de declaración aprobados por el ministro de Hacienda, con la obligación, al tiempo de presentar su declaración, de determinar la deuda tributaria e ingresarla en el Tesoro.

Así, en efecto, el artículo 96, que lleva por título «Obligación de declarar», dispone en su apartado primero que «1. Los contribuyentes estarán obligados a presentar y suscribir declaración por este Impuesto, con los límites y condiciones que reglamentariamente se establezcan», y en su apartado quinto que «5. Los modelos de declaración se aprobarán por el Ministro de Economía y Hacienda, que establecerá la forma y plazos de su presentación, así como los supuestos y condiciones de presentación de las declaraciones por medios telemáticos». Y el artículo 97, con el título de «Autoliquidación», establece en su apartado primero que «1. Los contribuyentes, al tiempo de presentar su declaración, deberán determinar la deuda tributaria correspondiente e ingresarla en el lugar, forma y plazos determinados por el Ministro de Economía y Hacienda».

La principal obligación que se impone al contribuyente del IRPF es, por tanto, la de declarar las rentas obtenidas mediante el modelo aprobado de declaración y la de cuantificar la deuda tributaria e ingresarla en el lugar, forma y plazo señalados. Tiene, pues, la obligación de «declarar» y «autoliquidar» en un mismo modelo aprobado al efecto.

Partiendo de esta realidad resulta absolutamente forzado y artificioso, a nuestro juicio, considerar, como hace el TS en su sentencia, que el obligado tributario pueda estar declarando los rendimientos derivados del alquiler cuando precisamente lo que ha hecho es ocultarlos en su autoliquidación. El criterio establecido por el Alto Tribunal no solo nos resulta incoherente con una interpretación acorde con el contexto en el que, según el artículo 3.1 del Código Civil, la norma ha de ser interpretada, sino contrario a todas luces al sentido

común. ¿Qué entiende cualquier contribuyente del IRPF cuando se le pregunta si ha declarado unas determinadas rentas? ¿Contestará, acaso, que sí las ha declarado, cuando no las ha incluido en su autoliquidación?¹

De la sentencia del TS se infiere que para poder beneficiarse de la reducción del 60 % no es necesario que el obligado tributario declare los rendimientos del alquiler en su declaración-liquidación por el IRPF, sino que basta con que los «declare» en el seno del procedimiento instado por la Administración para su comprobación.

La expresión «rendimientos declarados por el contribuyente» contenida en el artículo 23.2 de la LIRPF pone de manifiesto de forma palmaria que la iniciativa ha de partir de este último. Sería el contribuyente, por tanto, el que en el procedimiento de comprobación iniciado de oficio por la Administración debería realizar, según la sentencia, actos de declaración para poder disfrutar de la reducción.

A estos efectos, de conformidad con el artículo 119.1 de la LGT, el contribuyente estaría «declarando» según la sentencia tales rendimientos cuando aportara a la Administración en dicho procedimiento cualquier documento en el que se reconozca o manifieste que el arrendamiento ha tenido lugar. Así, por ejemplo, cuando aportara el contrato de alquiler o los justificantes bancarios del cobro de las rentas periódicas.

Conforme a lo señalado en el párrafo anterior, en el caso de que el contribuyente no aportara documento alguno en el procedimiento de comprobación que manifestase la existencia del arrendamiento, es decir, no efectuara «declaración» alguna de los rendimientos, de manera que fuese la Administración la que tuviera que recabar de terceros todas las pruebas que acreditasen aquel, entonces no podría el obligado tributario disfrutar de la reducción.

Lo cierto es, sin embargo, que, aunque el contribuyente no aportara inicialmente documento alguno a la Administración en el procedimiento de comprobación, si esta finalmente recabara de terceros las pruebas irrefutables de que el arrendamiento ha existido y de cuál fue el importe de la renta, el obligado tributario, ante la evidencia de tales pruebas, siempre podrá finalmente, partiendo del concepto amplio de declaración del artículo 119.1 de la LGT, «declarar los rendimientos» mediante la aportación de algún documento relativo al alquiler o mediante el simple reconocimiento escrito de que sí alquiló el inmueble. Es decir, incluso en el caso de que el obligado tributario no hubiese facilitado en absoluto la regularización de los rendimientos derivados del alquiler, negando su existencia, podría gozar de

¹ Félix Bornstein (17 de noviembre de 2020) afirma en relación con esta sentencia:

El misterio bizantino del sexo de los ángeles es un juego de niños comparado con las disquisiciones –artificiales y fantásticas– de los magistrados de la Sala 3.ª, Sección 2.ª, del TS. No hay nada peor que un formalismo dibujado por mentes sublimes contrario a los dictados de la vida real.

la reducción del 60 % sin más que reconocer al final, ante la evidencia de las pruebas recabadas a su pesar por la Administración, la realidad del arrendamiento.

Parece, pues, que la doctrina establecida por el TS en su sentencia significa que, en la práctica, procederá en todos los casos la reducción del 60 % pues ningún contribuyente, pese a su firme resistencia al reconocimiento del arrendamiento a lo largo de todo el procedimiento de comprobación, se negará a entonar el *mea culpa* final que le abra las puertas de la reducción cuando se vea totalmente acorralado.

Si, como decíamos anteriormente, es el contribuyente quien tiene que declarar los rendimientos para que pueda disfrutar de la reducción, ¿puede afirmarse que tal iniciativa existe cuando aquel no solo no los consigna en su autoliquidación sino que los reconoce únicamente ante las pruebas irrefutables obtenidas por la Administración sin colaboración alguna por su parte? ¿De verdad puede pensarse que el obligado tributario ha declarado los rendimientos del arrendamiento en una situación así? ¿Es esto lo que realmente ha querido decir el TS en su sentencia?

Desde la perspectiva del espíritu y la finalidad de la norma se nos hace imposible también aceptar la interpretación que realiza el Alto Tribunal del artículo 23.2 de la LIRPF. Y es que dicha interpretación podría inducir a la defraudación de los rendimientos por alquileres en la medida en que el contribuyente sabe que podrá aplicar la reducción en todo caso. Lo que sí es claro es que tras la sentencia el defraudador habitual de este tipo de rentas se verá confirmado en su decisión.

En cuanto al segundo de los argumentos empleados por el TS para justificar su postura, el relativo al principio de regularización íntegra, es consecuencia directa del primero. Es decir, tal principio resulta aplicable en la medida en que se acepte que por «rendimientos declarados» no hay que entender «rendimientos autoliquidados». En ese caso, la regularización del rendimiento no autoliquidado debería ir acompañada de la aplicación de la reducción, pues el rendimiento fue «declarado» por el contribuyente en el procedimiento de comprobación. Pero si el primer argumento no se acepta, el segundo decae: lo que beneficia al obligado tributario, la reducción del 60 %, no resulta de aplicación porque no cumple el requisito fundamental para ello, a saber, que el rendimiento haya sido autoliquidado antes del inicio del procedimiento de comprobación administrativa.

Conclusión:

No compartimos la doctrina establecida por el TS en la sentencia. A nuestro juicio, para que los contribuyentes puedan gozar de la reducción de los rendimientos obtenidos por el alquiler de inmuebles destinados a vivienda a que se refiere el artículo 23.2 de la LIRPF resulta imprescindible que los consigne en la autoliquidación presentada dentro del plazo legal para ello, en una autoliquidación extemporánea o en una autoliquidación complementaria,

pero siempre, en los dos últimos casos, antes del inicio de un procedimiento de aplicación de los tributos cuyo alcance sea la comprobación de los arrendamientos. Una vez iniciado dicho procedimiento ya no cabe hablar de «rendimientos declarados».

No queremos dejar de recordar que el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) abordó esta cuestión en su Resolución de 2 de marzo de 2017 (RG 6326/2016 –NFJ065666–), dictada en unificación de criterio. Aunque la doctrina contenida en ella, que compartimos plenamente, haya quedado superada por la sentencia del TS aquí examinada, deseamos destacar el esfuerzo argumentativo empleado por el TEAC, digno de encomio. Por contraste, y más allá de nuestras discrepancias con la doctrina que sienta, nos llama la atención la superficialidad de los razonamientos de la sentencia del Alto Tribunal. Ya que no existe una jurisdicción especializada en la materia fiscal sería deseable, al menos, que los órganos judiciales y, en particular, el TS, dada la complejidad de dicha materia, se informaran de las resoluciones del TEAC que sientan doctrina administrativa sobre las cuestiones sobre las que hayan de pronunciarse, particularmente cuando puedan afectar a miles de contribuyentes, como aquí sucede, obviamente no para secundarlas, pero sí para conocer otros puntos de vista y poder enriquecer así sus propios argumentos.

Referencias bibliográficas

Bornstein, Félix. (17 de noviembre de 2020). El Supremo absuelve la ocultación de alquileres. *La Información*. <<https://www.lainformacion.com/opinion/felix-bornstein/el-supremo-absuelve-la-ocultacion-de-alquileres/2821098/>>.

[lainformacion.com/opinion/felix-bornstein/el-supremo-absuelve-la-ocultacion-de-alquileres/2821098/](https://www.lainformacion.com/opinion/felix-bornstein/el-supremo-absuelve-la-ocultacion-de-alquileres/2821098/).

Los recargos de apremio en caso de pluralidad de responsables del artículo 42.2 a) de la LGT

Análisis de la [STS de 10 de diciembre de 2020, rec. núm. 2189/2018](#)

Nuria Puebla Agramunt

*Doctora en Derecho por la UCM
Abogada del ICAM*

Extracto

El objeto de este comentario es analizar la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a, del Tribunal Supremo, de 10 de diciembre de 2020, dictada en el recurso de casación 2189/2018, en la que la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consistía en discernir si, interpretando el artículo 41.3 de la Ley General Tributaria (LGT), en relación con los artículos 35.7 y 58.2 de la LGT y con el 1.145 del Código Civil, resulta o no ajustado a derecho exigir al responsable solidario un recargo de apremio sobre la deuda que se le deriva por la vía del artículo 42.2 de la LGT, si no la abona en el periodo que le confiere el artículo 62.2 de la LGT, cuando dicha deuda ya contiene el recargo de apremio impuesto al deudor principal. Y, además, determinar si la Administración tiene derecho a exigir, a cada uno de los responsables del artículo 42.2 a) de la LGT, el recargo de apremio ordinario, cuando este recargo ha sido satisfecho por uno de ellos.

1. Supuesto de hecho

El 10 de diciembre de 2020, la Sección 2.^a de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (TS) ha dictado una Sentencia 1700/2020 (rec. núm. 2189/2018 –NFJ080030–), de la que ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández, en un recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado y por otros recurrentes, ante una estimación parcial del recurso contencioso-administrativo número 846/2016 (NFJ071502), seguido en la Sección Cuarta, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Andalucía, sede de Sevilla, por Sentencia de fecha 11 de enero de 2018.

La sentencia de instancia había reconocido el derecho de los recurrentes a que el pago por cualquiera de ellos del recargo de apremio, exigido en cobro forzoso, como responsables solidarios de cierta entidad, en virtud del artículo 42.2 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), liberaba y aprovechaba al resto de los obligados.

Tanto la Abogacía del Estado como los particulares prepararon entonces recurso de casación. Y la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS acordó, por Auto de 23 de mayo de 2018 (rec. núm. 2189/2018 –NFJ070614–), la admisión del recurso de casación, en el que apreciaba que concurrían las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3 a) y 2 c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, precisando que:

La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

1.1. Discernir si, interpretando el artículo 41.3 LGT, en relación con los artículos 35.7 y 58.2 LGT y con el 1145 CC, resulta o no ajustado a derecho exigir al responsable solidario un recargo de apremio sobre la deuda que se le deriva por la vía del artículo 42.2 LGT si no la abona en el periodo que le confiere el artículo 62.2 LGT, cuando dicha deuda ya contiene el recargo de apremio impuesto al deudor principal.

1.2. Determinar si la Administración tiene derecho a exigir a cada uno de los responsables del artículo 42.2 a) LGT el recargo de apremio ordinario cuando este recargo ha sido satisfecho por uno de ellos.

La Abogacía del Estado recurre porque considera que no es correcta la sentencia de instancia, en la medida en que afirma que el pago efectuado por cualquiera de los responsables libera al resto de los responsables del abono de la deuda, incluyendo el recargo de apremio impuesto a cada deudor solidario; a su juicio, esta es la consecuencia que debe extraerse de la concepción de la deuda que se le exige al responsable como autónoma y distinta de la exigida al deudor principal; razona además que las reglas de la solidaridad no pueden invocarse respecto del recargo de apremio, pues este depende autónomamente del comportamiento de cada obligado.

También aduce, en defensa de su planteamiento, que la naturaleza del recargo es resarcitoria y tiene como finalidad compensar a la Administración por su labor ejecutiva contra los diferentes responsables que no abonan la deuda en periodo voluntario. Y que la existencia de solidaridad no impide el nacimiento de obligaciones accesorias individualizadas por cada procedimiento, como pueden ser los recargos de apremio.

Por su parte, los particulares también recurrieron en casación la sentencia del TSJ de Andalucía, considerándola contradictoria en su fundamentación. A su entender, por el mismo argumento por el que la Sala había estimado el segundo de los pedimentos, debía haber estimado el primero de ellos (el que motiva su recurso), pues ambos se basan en idéntico principio: la solidaridad que rige en el ámbito de los deudores solidarios, entre ellos mismos, y entre ellos y el deudor principal.

No ven coherente que, por un lado, el TSJ de Andalucía concluya que el pago del recargo de apremio, por cualquier responsable, libere a todos los obligados, razonando ello en el principio de solidaridad que rige entre los responsables solidarios, tanto entre sí, como con el deudor principal; y que, por otro lado, sin embargo, razone que es posible exigir el recargo de apremio al responsable solidario que no abona la deuda que se le deriva en los plazos que marca la ley, con independencia de que dicha deuda ya contenga el recargo de apremio impuesto al deudor principal.

Sostienen que, dentro de la definición de deuda tributaria, está el recargo de apremio, y que la deuda tributaria se antoja única y solidaria en un régimen de responsabilidad solida-

ria; y que, en consecuencia, al resultar de aplicación tanto el artículo 35.7 de la LGT, como el artículo 1.145 del Código Civil (CC), el responsable solidario no debería hacer frente a una deuda mayor que el deudor principal, escenario que sucede cuando se le aplica un nuevo recargo de apremio sobre la deuda ya apremiada al deudor principal. Y también argumentan que el responsable solidario a quien se le deriva una deuda que incluye el recargo de apremio impuesto al deudor principal (caso del art. 42.2 LGT) no disfruta en puridad de un verdadero periodo voluntario de pago (entendiendo como tal aquel en el que la deuda no se haya apremiado) sino que, por el contrario, se le exige la deuda en vía ejecutiva *ab initio* en aras de mantener el régimen de solidaridad con el deudor principal, y ello a pesar de que pueda disfrutar de un plazo para abonar la deuda sin ser objeto de embargo.

Por todo ello, concluyen que el artículo 41.3 de la LGT, en consonancia con los artículos 58.2 y 35.7 de la misma norma y con el 1.145 del CC, debe interpretarse en el sentido de que la norma general que establece que «cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el periodo ejecutivo y se exigirán los recargos que procedan», no resulta de aplicación al caso concreto del artículo 42.2 de la LGT, cuando la deuda tributaria que se le deriva contiene el recargo de apremio impuesto al deudor principal.

2. Doctrina del tribunal

La sentencia del TS decide que no ha lugar al recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado, ni tampoco el interpuesto por los particulares. Por tanto, confirma la sentencia del TSJ de Andalucía en todos sus términos.

Por un lado, afirma que si al responsable se le deriva por la vía del artículo 42.2 a) de la LGT el recargo de apremio impuesto al deudor principal, resulta ajustado al ordenamiento jurídico exigir al responsable solidario dicho recargo de apremio, pues el recargo de apremio impuesto al deudor principal conforma, junto a la deuda tributaria pendiente, sanciones e intereses, el alcance global de la responsabilidad a la que se extiende la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la LGT.

Y, por otro lado, determina que la Administración no tiene derecho a exigir a cada uno de los responsables del artículo 42.2 a) de la LGT el recargo de apremio ordinario cuando este recargo ha sido satisfecho por uno de ellos.

3. Comentario crítico

Para resolver la primera de las cuestiones, el TS parte de la literalidad del artículo 41.3 de la LGT, que establece que «Salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 42 de esta

Ley, la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en periodo voluntario».

Y es cierto que, de la dicción de dicho precepto, se extrae la conclusión de que el artículo 42.2 de la LGT constituye una excepción a la regla que determina que el alcance de la responsabilidad será «la totalidad de la deuda tributaria exigida en periodo voluntario». En el caso del artículo 42.2 de la LGT, por consiguiente, se podría exigir al responsable el recargo de apremio del deudor principal. No obstante, siempre ha de recordarse la limitación legal que también este precepto contiene, que no es otra que esta responsabilidad del artículo 42.2 solo alcanza «hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria».

Acierta el TS al explicar que «el fundamento de la responsabilidad solidaria prevista en el citado precepto no está vinculado directa e inmediatamente al deudor principal»; que «el alcance de esta responsabilidad no viene dado por la extensión de la deuda dejada de pagar por el deudor principal, sino por la relación mantenida con los bienes susceptibles de ser embargados»; y que estamos ante «una responsabilidad específica».

En efecto, el responsable del artículo 42.2 a) de la LGT, que es el del supuesto analizado por la sentencia objeto de comentario, «no está conectado con el hecho imponible del que se origina el nacimiento de la deuda tributaria a cargo del sujeto pasivo»; «no colabora en la génesis de la obligación tributaria principal, ni en la infracción cometida por el deudor principal, es ajeno a todo ello; y en este sentido, su responsabilidad es muy diferente a, por ejemplo, las responsabilidades del artículo 42.1 de la misma Ley, en las que los responsables sí que están presentes en el momento en que se genera la obligación tributaria del deudor principal» (Puebla Agramunt, 2020, p. 65).

Pero, a mi juicio, no necesariamente *por ello* queda justificado que a este responsable se le pueda exigir el recargo ejecutivo del deudor principal, que es lo que parece dar a entender la sentencia del TS. De hecho, con la LGT de 1963, la doctrina y la jurisprudencia fueron unánimes al manifestar que al responsable solo se le podía exigir *su propio recargo de apremio*, esto es, el originado *por su propia conducta*; y hasta una Instrucción del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria recogió que el recargo de apremio solo se exigiría al responsable solidario cuando, transcurrido el periodo voluntario *que a él se le concediera*, no efectuara el ingreso (Álvarez Martínez, 2005, pp. 23 y ss.). Los responsables, cualquiera que fuera su clase, se entendía que no respondían del recargo de apremio imputable al deudor principal.

La actual LGT de 2003 mantuvo esta decisión de no incluir recargos del periodo ejecutivo en las derivaciones de responsabilidad, cualquiera que fuera su clase. Fue con la redacción dada al artículo 42.2 de la LGT por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, cuando se incluyeron los recargos en el alcance de esta responsabilidad especial. Con esto quiero decir que, siempre a mi juicio y con todo respeto por

el razonamiento de la Sala, parece claro que la inclusión de los recargos en este concreto supuesto, no es algo propio de la esencia o naturaleza de esta figura, ni del deber ser, sino que es simplemente una decisión del legislador (Puebla Agramunt, 2020, p. 65).

Más convincente me resulta el razonamiento jurídico que emplea la sentencia para aclarar que el pago hecho por un responsable libera y aprovecha al resto de los obligados. El TS afirma:

Lo que desde luego resulta artificial y forzado es que, en base a características propias de los recargos y del procedimiento ideado para hacer efectiva la deuda, se pretenda, como parece aspirar el Abogado del Estado, multiplicar exponencialmente el crédito tributario a favor de la Hacienda Pública en función del número de responsables solidarios.

La tesis de la Abogacía del Estado conllevaría que la Agencia Tributaria multiplicara sus ingresos de una manera artificiosa (lo que se ha llamado «el extraordinarios suceso de la multiplicación de los recargos», Serantes Peña, 2018) y como bien dice la sentencia objeto de este comentario, en modo alguno, de la autonomía de la deuda y del procedimiento a seguir para hacerla efectiva, se puede deducir que la Administración tenga la potestad de percibir tantos recargos como procedimientos abiertos se hayan ido produciendo, pues a los recargos del periodo ejecutivo se les otorga legalmente el carácter de *obligaciones tributarias accesorias*; ello significa que, sin perjuicio de su autonomía respecto de la deuda principal, su vinculación con esta resulta inescindible, pues de no existir la deuda principal no es posible que exista una obligación que respecto de la misma es accesorio (Puebla Agramunt, 2020, p. 239).

Una cosa es que los procedimientos de derivación de responsabilidad tengan carácter autónomo y otra distinta que nazca una deuda impagada por cada uno de los responsables. Ya que, como bien expresa la sentencia:

[...] no nace una deuda impagada por cada uno de los responsables solidarios a los que se sigue el procedimiento ejecutivo y de apremio para hacer posible el cobro del débito, de suerte que la obligación accesorio se desvincula y desconecta de la obligación principal de la que trae causa y determina su propio nacimiento y existencia, para convertirse en una nueva obligación con existencia propia sin conexión alguna con la obligación principal a la que va unida y que, ya se ha dicho, la justifica jurídicamente.

Tiene razón la sentencia cuando dice también que precisamente el abogado del Estado reconoce que los recargos del periodo ejecutivo tienen *finalidad compensatoria y de resarcimiento* de los gastos para el cobro de la deuda principal. Por eso, sigue la sentencia, sería incongruente con esa finalidad, el pretender exigir un recargo en cada procedimiento que

se siga contra cada uno de los responsables solidarios, ya que esto supondría convertir el recargo en «una figura con ribetes cuasi sancionadores por la cuantía que podría llegar a alcanzar», en la que «se diluye cualquier atisbo de las finalidades señaladas». Y con contundencia afirma la Sala que, con esa práctica,

no se compensaría a la Administración por la falta de disponibilidad de las sumas impagadas en periodo voluntario, sino que se produciría un enriquecimiento sin causa, y desde luego se superaría desorbitadamente el hacer frente a los gastos necesarios para obtener el pago de la deuda principal.

La sentencia es absolutamente correcta cuando afirma que los recargos del periodo ejecutivo son obligaciones accesorias, lo que significa que, de no existir la deuda principal, no es posible su existencia. Y cuando toma el guante que le tiende el abogado del Estado para reforzar la idea de que no es sino una finalidad compensatoria y de resarcimiento de los gastos para el cobro de la deuda principal la que tienen los recargos del periodo ejecutivo, y que su razón de ser no puede ser otra que indemnizar a la Hacienda de la indisponibilidad de las cantidades adeudadas y hacer frente a los mayores gastos que se producen con la apertura de la ejecución y, en su caso, del apremio; recordando que ello siempre, finalidad compensatoria y resarcitoria, en relación y en conexión con la deuda principal cuyo pago no se atendió en periodo voluntario.

Ha tenido que llegar el TS a acabar con una práctica abusiva por parte de la Agencia Tributaria. Y es que, como ya he sostenido en otra parte, la deficiente regulación de este supuesto, unida a la desconexión de la figura actual respecto de la finalidad para la que fue creada en su origen, han permitido la aparición de grietas y deficiencias en la aplicación de este precepto (Puebla Agramunt, 2020, p. 244).

Referencias bibliográficas

Álvarez Martínez, Joaquín. (2005). El alcance de la responsabilidad tributaria en la nueva Ley General Tributaria: análisis jurídico y examen comparativo respecto de la Ley General Tributaria de 2003. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 263, 19-52.

Puebla Agramunt, Nuria. (2020). *La deriva de la responsabilidad tributaria*. Thomson Reuters Aranzadi.

Serantes Peña, Francisco. (6 de agosto de 2018). El milagro de la multiplicación de los panes y los recargos. *Taxlandia*. <<https://www.politica-fiscal.es/francisco-r-serantes-pena/2018-08-06-18-12-05>>.

Rectificación extemporánea de una autoliquidación para compensar bases imponibles negativas*

Análisis de la [SAN de 11 de diciembre de 2020, rec. núm. 439/2017](#)

Pilar Álvarez Barbeito

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de A Coruña*

Extracto

El objeto de este comentario es analizar la Sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de diciembre de 2020, en la que el tribunal analiza la posibilidad de rectificar una autoliquidación de forma extemporánea para compensar el importe de unas bases imponibles negativas que no se habían cuantificado correctamente en ejercicios anteriores, centrando su fallo en dirimir si, en estos casos, resulta aplicable el artículo 119.3 de la Ley General Tributaria o, por el contrario, el artículo 120 de ese texto legal.

* Este estudio se ha realizado en el marco del Grupo de Referencia Competitiva ED431C2020/25, sobre Derecho Público Global.

1. Supuesto de hecho

La Audiencia Nacional (AN), en su Sentencia de 11 de diciembre de 2020 (rec. núm. 439/2017 –NFJ080256–), resuelve el recurso planteado contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 4 de abril de 2017 (RG 1510/2013 –NFJ066140–), en la cual desestimó la pretensión de una entidad que, tras vencer el plazo reglamentariamente previsto para la presentación de su autoliquidación del impuesto sobre sociedades, solicitó la rectificación de la misma con el objeto de compensar el importe de las bases imponibles negativas que, por error, no había cuantificado adecuadamente en ejercicios anteriores.

La citada resolución se había resuelto por el TEAC sobre la base de considerar que el derecho a compensar tales cantidades tenía la condición de «opción tributaria» para el contribuyente, en el sentido del artículo 119.3 de la Ley General Tributaria (LGT), entendiéndose por ello que su ejercicio no podía ser objeto de rectificación o modificación de forma extemporánea, esto es, tras el plazo de presentación de la declaración.

Pues bien, dicha resolución, que desde su publicación se convirtió en el punto de referencia de la Administración para resolver las cuestiones planteadas en torno al tema analizado, ha sido ahora anulada por la AN.

2. Doctrina del tribunal

En su sentencia, la AN ha dirimido la cuestión centrandolo el objeto de la controversia en torno a un problema de interpretación entre los artículos 119.3 y 120.3 de la LGT, con

el objeto de determinar cuál de ellos resulta aplicable al supuesto analizado. En ese sentido recuerda que, mientras el citado artículo 119.3 señala que «las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración, no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el periodo reglamentario de *declaración*», el artículo 120.3 del mismo texto legal dispone que «cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha *autoliquidación* de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente».

De la lectura de ambos preceptos el tribunal deduce –tras advertir que ninguno de ellos se refiere explícitamente a la compensación de bases imponibles negativas, sino a la declaración tributaria (art. 119) y a las autoliquidaciones (art. 120)–, que el precepto aplicable debe ser el citado artículo 120, toda vez que el asunto objeto de controversia está referido a la rectificación de una autoliquidación y no a una declaración.

Así las cosas, el tribunal entiende posible la rectificación discutida ya que, al amparo del referido artículo 120, el obligado tributario puede instar la rectificación de su autoliquidación cuando entienda que la misma ha perjudicado sus intereses legítimos, precepto que no contempla la limitación temporal prevista en el artículo 119.3 de la LGT, solo aplicable en supuestos de declaración.

La posición del tribunal, solucionando la cuestión sobre la base de un conflicto de interpretación entre los referidos artículos 119 y 120 de la LGT, y desechando la aplicación del primero de ellos, le lleva a eludir el análisis exhaustivo de la cuestión en torno a la cual se ha venido situando reiteradamente el núcleo del debate sobre la posibilidad de rectificar extemporáneamente el importe de las bases imponibles negativas objeto de compensación.

En ese sentido, la AN –tras señalar de forma muy sucinta que comparte el argumento de la recurrente conforme al cual la compensación de bases imponibles negativas no es una opción tributaria, sino un derecho del contribuyente cuya limitación temporal vulneraría el principio de capacidad contributiva– señala que resulta «indiferente si la compensación de BINS es o no una opción tributaria, en los términos previstos en el artículo 119.3 LGT, por la sencilla razón de que este precepto no es aplicable en el caso de rectificación de las autoliquidaciones», con lo que, lamentablemente, el tribunal elude profundizar en el referido argumento esgrimido por la entidad recurrente.

A mayor abundamiento, apunta la sentencia, la facultad que el artículo 25 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades –aplicable *ratione temporis*– atribuye al obligado tributario para poder compensar las bases imponibles negativas con las rentas positivas de los periodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatamente sucesivos, no cuenta con ninguna otra limitación temporal, ni procedimental, por lo que, insiste,

si para solicitarlo se utilizó el cauce de la rectificación de la autoliquidación, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 120.3 de la LGT.

En orden a lo anterior, como ya se adelantó, la AN anula la citada Resolución del TEAC de 4 de abril de 2017.

3. Comentario crítico

La AN ha resuelto la cuestión analizada sobre la base de un supuesto conflicto de interpretación entre los artículos 119.3 y 120.3 de la LGT, situando el núcleo de la cuestión en la contraposición entre los términos «declaración» –utilizado por el primer precepto– y «autoliquidación» –al que se refiere el segundo de esos artículos–. Ello, como se ha señalado, le ha llevado a considerar aplicable el artículo 120.3 al caso de autos, desechando la aplicación del artículo 119.3 –en su opinión solo aplicable a supuestos de declaraciones tributarias– y, por tanto, descartando los efectos de la limitación temporal que en dicho precepto se recoge en relación con la posibilidad de modificar, tras el periodo de declaración, las opciones tributarias previamente ejercitadas.

A nuestro modo de ver, y sin perjuicio de compartir la consecuencia última de la sentencia analizada, anulando la resolución del TEAC recurrida, la AN ha perdido la oportunidad de aportar argumentos sólidos sobre el núcleo de la cuestión en torno a la cual han pivotado la mayor parte de las controversias suscitadas sobre el tema analizado, argumentos con los que podría haber justificado que la compensación de bases imponibles negativas es un derecho o facultad del contribuyente y no, por tanto, una opción tributaria.

Al no hacerlo, centrándose por el contrario en la contraposición entre los referidos conceptos –declaración y autoliquidación–, como términos presuntamente diferentes, entendemos que la cuestión no se ha zanjado definitivamente. Y ello porque, reparando en el propio tenor literal del artículo 120, en su apartado 1, «Las autoliquidaciones son declaraciones», en las que, además de comunicarse a la Administración los datos necesarios para liquidar el tributo y otros de carácter informativo, los obligados tributarios realizan las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria a ingresar o, en su caso, la cantidad que resulta a devolver o a compensar.

De ese modo, los conceptos de autoliquidación y declaración no son excluyentes, ya que el primero incluye al segundo por lo que, con el razonamiento de la AN, podría también argumentarse que a las autoliquidaciones les resulta aplicable, en tanto en cuanto también incluyen una declaración, las limitaciones temporales a las que alude el artículo 119.3 de la LGT.

Teniendo en cuenta lo anterior, insistimos en considerar que los argumentos de la AN deberían haberse reforzado analizando expresamente la pretensión del recurrente, cen-

trada en defender que la compensación de bases imponibles negativas no es una opción tributaria, sino un derecho o facultad del contribuyente no susceptible, al amparo del principio de capacidad contributiva, de la limitación temporal a la que alude el artículo 119.3 de la LGT.

Las dudas que rodean a esta cuestión –suscitadas por el hecho de que la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, no recoja de manera expresa un catálogo de opciones tributarias, unido a la circunstancia de que el art. 26 de dicho texto legal señale que las bases imponibles negativas «podrán» ser compensadas con rentas positivas de periodos siguientes– han servido a la Administración para defender la existencia, en esos casos, de una opción tributaria. Así se recogió en la citada Resolución del TEAC de 4 de abril de 2017, que negó tanto la posibilidad de compensar dichos créditos fiscales no aprovechados en un ejercicio instando la rectificación de autoliquidación, como la posibilidad de hacerlo mediante una autoliquidación extemporánea cuando la misma no se hubiera presentado en plazo, cerrando también el paso a dicha posibilidad en el seno de cualquier procedimiento de comprobación del ejercicio en el que se hubiera omitido total o parcialmente la compensación o no se hubiera presentado autoliquidación. No obstante lo anterior, es cierto que el TEAC matizó posteriormente y de manera parcial su criterio, entendiendo que si la situación en que se ejercitó la opción inicial cambia *a posteriori*, y ese cambio de la situación tiene como causa última una improcedente actuación de la Administración, deberá aceptarse que la opción inicialmente emitida pueda mudarse, teniendo en cuenta dichas circunstancias sobrevenidas (v. gr. Resolución del TEAC de 16 de enero de 2019 [RG 6356/2015 –NFJ072435–]).

Pues bien, lo cierto es que han sido sobre todo los tribunales superiores de justicia los que, hasta el momento, se han opuesto en repetidas ocasiones al criterio del TEAC, utilizando diferentes argumentos para justificar que la compensación de bases imponibles negativas es un derecho, y no una opción tributaria, testigo que la AN ha perdido la oportunidad de recoger en la sentencia comentada.

En ese sentido, el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de la Comunidad Valenciana negaba ya la existencia de una opción fiscal respecto del tema que nos ocupa en su Sentencia de 23 de enero de 2015 (rec. núm. 1955/2011 –NFJ080866–), criterio que ha reiterado en la Sentencia de 25 de mayo de 2020 (rec. núm. 1339/2018 –NFJ079040–), entendiendo así que no resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 119.3 de la LGT a la compensación de bases imponibles negativas realizada, en ese caso, a través de la presentación de una autoliquidación extemporánea. Señala así el tribunal, que:

[...] el ejercicio del derecho de compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores no debe entenderse incluido en el supuesto del artículo 119.3 de la LGT, por no ser una verdadera «opción», sino un derecho que puede ejercitarse en un plazo determinado, de suerte que, incluso en fase de comprobación podría ejercitarse el derecho a compensar bases negativas de ejercicios anteriores.

En línea con la anterior, la Sentencia del TSJ de Cataluña de 19 de junio de 2020 (rec. núm. 1379/2019 –NFJ079282–) concluyó que la presentación de una declaración extemporánea no impide la compensación de las bases imponibles negativas.

Ante un supuesto similar, el TSJ de Cantabria se había manifestado pocos días antes en el mismo sentido, concretamente en su Sentencia de 11 de mayo de 2020 (rec. núm. 267/2019 –NFJ078519–). Sin embargo, en esta ocasión el tribunal enfocó la cuestión apuntando que no se trata tanto de determinar cuál es la naturaleza del derecho de compensación, como de concretar cuáles son las consecuencias de que la compensación –que claramente prevé la ley y que solicita el contribuyente– se realice fuera del plazo de presentación de la autoliquidación. A esos efectos apuntó que, aunque es cierto que el artículo 119.3 de la LGT dispone que las opciones tributarias no podrán rectificarse tras la presentación de la declaración, salvo que la rectificación se presente en el periodo reglamentario de declaración, lo cierto es que en supuestos como el analizado no existe rectificación alguna. Esto es, la autoliquidación presentada, aunque extemporáneamente, contenía ya la pretensión de compensación –reconociendo la propia Administración que la misma procedería de haberse presentado en plazo–.

Teniendo en cuenta los fallos anteriores –admitiendo tanto la rectificación de la autoliquidación presentada en plazo para modificar el importe de las bases negativas a compensar, como la compensación realizada en una autoliquidación extemporánea–, y si es cierto que la AN, como señala expresamente, está de acuerdo con la argumentación de la recurrente considerando que la compensación de los créditos fiscales objeto de controversia constituye un derecho del contribuyente, no puede sino lamentarse que el tribunal haya dejado escapar la oportunidad de manifestarse expresamente sobre esa cuestión.

Ello, unido al hecho de que el Tribunal Supremo (TS) haya reiterado en numerosas ocasiones la irrevocabilidad de las opciones tributarias –a salvo de los supuestos en los que cambien las condiciones en las que aquellas se ejercitaron (v. gr. Sentencia del TS de 18 de mayo de 2020, rec. núm. 5692/2017 –NFJ077903–) y ello, a su vez, salvo que la actuación del contribuyente sea constitutiva de una infracción (v. gr. Sentencias del TS de 15, 21 y 29 de octubre de 2020, rechs. núms. 6189/2017 –NFJ079383–, 327/2019 –NFJ079526– y 4648/2018 –NFJ079630–)–, hubieran hecho deseable una manifestación de la AN sobre la verdadera naturaleza jurídica de la compensación de bases imponibles negativas que permitiese avanzar de forma decidida en favor de un cambio de interpretación.

Téngase en cuenta que, como apuntó también el Alto Tribunal en su Sentencia de 18 de mayo de 2020, ya citada, la aplicación del artículo 119.3 de la LGT –cuyo fundamento descansa en la seguridad jurídica y la necesidad de evitar abusos por parte de los contribuyentes– debe sujetarse a la condición de que la «opción y las alternativas ideadas legalmente respondan a una delimitación precisa y cierta sobre el ámbito de su aplicación y los efectos derivados», lo que aconseja, en palabras del tribunal, que normativamente quede «perfectamente delimitada la opción que el legislador ofrece», eliminando la incertidumbre

que puede plantearse en muchos casos. Por ello, y dadas las consecuencias indeseables que pueden derivarse, como sucede en este caso, de la imprecisa determinación normativa del carácter de opción tributaria de un determinado presupuesto de hecho, los tribunales deberían, en su misión complementadora del ordenamiento jurídico, coadyuvar en la medida de lo posible a disipar las dudas que, en supuestos como el analizado, generan una importante inseguridad jurídica.

Supuesto práctico profesional (ejercicio propuesto para el ingreso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado)

Rafael Enric Herrando Tejero

Inspector de Hacienda del Estado

Profesor del CEF.-

(Primera parte del tercer ejercicio de las pruebas de acceso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado. Convocatoria Resolución de 19 de noviembre de 2019 [BOE de 26 de noviembre]).

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. Convocatoria Resolución de 19 de noviembre de 2019 (BOE de 26 de noviembre). 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: supuesto práctico profesional; IRPF; IVA; ITP y AJD; aduanas e impuestos especiales; procedimientos de gestión; inspección; recaudación.

Supuesto práctico

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 del mismo.

El dictamen se estructura en las ocho partes que se citan a continuación:

- Parte 1.^a Aspectos jurídicos, civiles y mercantiles, y aquellos otros de índole tributaria no expresamente contemplados en las otras partes de informe.
- Parte 2.^a Aspectos relacionados con actuaciones y procedimientos de inspección de los tributos.
- Parte 3.^a Aspectos relativos al impuesto sobre sociedades (IS).
- Parte 4.^a Aspectos relativos a los impuestos sobre el valor añadido (IVA) y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITP y AJD).
- Parte 5.^a Aspectos relativos a aduanas e impuestos especiales.
- Parte 6.^a Aspectos relativos al impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF).
- 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:

- La fecha de elaboración del dictamen es la del día de hoy: 19 de septiembre de 2020.
- Se considerará que la normativa sustantiva y procedimental que ha estado vigente en todos los ejercicios ha sido la misma, y es la que está vigente a fecha de hoy.
- Igualmente, y si ello es necesario para la resolución de alguna cuestión del dictamen, se considerará que en el resto de países existe una legislación idéntica a la vigente en España, salvo que se indique expresamente lo contrario en algún punto concreto.
- Cada apartado del dictamen es independiente y autónomo, debiéndose hacer abstracción del resto de apartados en orden a la contestación a las cuestiones que en cada uno de ellos se plantea.
- 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, teniendo en cuenta lo previsto en el apartado II.b 4: «para la calificación de los ejercicios los Tribunales evaluarán el conocimiento de los aspirantes manifestado en sus respuestas a las cuestiones planteadas, valorando su grado de corrección, adecuación, integridad y precisión, con indicación y expresión, en su caso, de la normativa correspondiente y ajustadas a su literalidad, en una exposición apropiada y correctamente estructurada y contextualizada» de la convocatoria.

III. Información básica común a todos los apartados

La sociedad Jaysa es una entidad constituida e inscrita en julio de 2015, con domicilio social en Salamanca.

Su objeto social es amplio, por un lado, se dedica con 15 empleados a la explotación porcina y de ganado vacuno en las fincas que la familia García Fernández tiene en el sur de la provincia de Salamanca y norte de Cáceres. Por otro lado, desarrolla la actividad de restauración y alojamiento en diferentes establecimientos rurales de su propiedad, situados en la sierra norte de Madrid.

El capital social está constituido por 75.000 acciones, suscritas y totalmente desembolsadas por los fundadores: don Demetrio García, titular del 20 % de las acciones, su cónyuge doña Isabel Fernández con un 30 %, los dos hijos mayores de edad, Josefina y Francisco, cada uno de ellos titular de un 20 % de las acciones y, por último, una entidad no residente en España, con un 10 %, que entró en la sociedad en el año 2016 a cambio

de una aportación de fincas de ganado vacuno situadas en la frontera con Portugal y de las que era propietaria.

No constan cambios adicionales en dicho porcentaje de participación hasta la fecha.

Según la información contenida en los estatutos y en el Registro Mercantil, la administradora única es doña Isabel Fernández. Se conoce asimismo que todos los miembros de la familia prestan sus servicios al menos a tiempo parcial en la empresa, destacando la visión internacional de Francisco que tras su brillante trayectoria en la universidad y en el sector financiero español se trasladó en septiembre de 2017 a Japón para abrir el mercado asiático a los productos de la familia.

No dispone de ningún punto de venta en España en locales de su propiedad, gestionando el negocio comercial desde Salamanca desde donde se decidió que para abordar el paulatino incremento de su cifra de negocios se iba a proceder a utilizar el sistema de franquicias por la península ibérica. Hoy hay más de 7 repartidas entre España y Portugal, a las que distribuye sus productos directamente desde la fábrica situada junto a una de las fincas de Salamanca.

Los grandes beneficios que se han derivado de su entrada en el mercado asiático a través de la venta de su jamón ibérico le han llevado a abrir a finales de 2017 una oficina comercial en Tokio, contratando un asesor fiscal y financiero local con el que poder abordar tanto la tramitación aduanera de la exportación de sus productos como las cuestiones relacionadas con la normativa sanitaria.

Ahora, la sociedad se plantea realizar una ampliación de capital de la entidad Jaysa, que tendría lugar en el último trimestre de 2020, con la que abordará un crecimiento del negocio con la perspectiva de crecer en Europa y para ello prevé incorporar otros 15 empleados. No obstante, todo ello está pendiente de cómo se cierren los recursos planteados tras una actuación de comprobación inspectora de alcance general abierta a la sociedad familiar por la Agencia Tributaria, por determinada información imputada por una entidad financiera a través del CRS (*common reporting standard*), respecto de rentas obtenidas en el extranjero y presuntamente no declaradas, en sus declaraciones fiscales, junto a otras contingencias fiscales que han sido objeto de análisis.

El pasado lunes 7 de septiembre de 2020, acaban de recibir la notificación de una providencia de apremio tras la liquidación recibida y no recurrida respecto a rentas declaradas como exentas en relación con determinadas retribuciones laborales de la empresa y de las dietas abonadas a gran parte de sus empleados por el ejercicio 2017, y que han generado estos problemas con los órganos de recaudación.

Por último, Francisco recibió una liquidación provisional de los órganos de gestión tributaria por el IRPF de 2018 para que justificase la procedencia de la exención aplicada en su declaración individual por rentas obtenidas en el extranjero.

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

Josefina García Fernández (hija del matrimonio) es deudora de la Agencia Española de Administración Tributaria (AEAT) por importe de 7.500 euros, deuda tributaria derivada de IRPF 2017.

Con fecha 25 de mayo de 2020 se emitió por parte de la Agencia Tributaria, una diligencia de embargo sobre el salario mensual de 1.400 euros que percibe doña Josefina en su condición de asalariada en la empresa Artosal, SL.

Notificado el citado embargo a la empresa Artosal, SL a fin de que en adelante, y hasta cubrir la cuantía de 7.500 euros, ingrese los salarios a favor de Josefina en la cuenta bancaria facilitada por la Agencia Tributaria, contesta la mercantil señalando que el salario de Josefina se encuentra ya embargado en virtud de embargo preventivo decretado con fecha 12 de septiembre de 2019, en el proceso ejecutivo que se sigue en el Juzgado de Primera Instancia número 1 de Salamanca por deudas que Josefina ostenta frente a Javier García Pérez.

Se pide:

Pregunta 1

¿Cómo afecta el embargo decretado por el Juzgado de Primera Instancia de Salamanca al procedimiento de recaudación y embargo de la Agencia Tributaria?

Pregunta 2

¿Qué podría hacer la Agencia Tributaria ante el embargo decretado en el proceso ejecutivo civil? (analice posibles acciones, requisitos)

Parte 2.^a Aspectos relacionados con actuaciones y procedimientos de inspección de los tributos

El día 16 de octubre de 2017 se personaron en el domicilio fiscal de la sociedad Jaysa un inspector de Hacienda, un técnico de Hacienda, un miembro de la Unidad de Auditoría Informática y un funcionario de Vigilancia Aduanera con el fin de iniciar actuaciones de comprobación por los periodos 2015 y 2016 relativas al IS. En la comunicación de inicio entre-

gada a doña Isabel Fernández se indica que el alcance de la comprobación es general. La administradora única presta su consentimiento a la entrada de los funcionarios de la AEAT.

Doña Isabel Fernández llama a su asesor fiscal y este, conocedor de las contingencias fiscales de la sociedad, cuyo periodo impositivo se corresponde con el año natural, le recomienda presentar lo antes posible una declaración complementaria del IS 2016 con una cuota a ingresar por importe de 125.000 euros.

El día 17 de octubre de 2017 se presenta dicha declaración complementaria y se abona la deuda derivada de los ajustes efectuados en la misma.

La administradora única colabora con la Inspección aportando la documentación solicitada y la Inspección la citó para comparecer el día 3 de noviembre de 2017 en las oficinas de la Inspección. Ese día compareció ante la Inspección el asesor fiscal de la sociedad, acreditando la representación legal de la entidad.

El día 4 de diciembre de 2017 el inspector que tenía asignado el expediente es trasladado a otro destino dentro de la Agencia Tributaria.

El día 1 de junio de 2018 se pone a disposición de la sociedad en su dirección electrónica habilitada comunicación de continuación de las actuaciones inspectoras citando a los representantes de la sociedad a comparecer el día 25 de junio y a aportar en esa fecha determinadas facturas de proveedores y clientes. La sociedad nunca accedió a la comunicación.

El día 15 de junio de 2018 un agente tributario entregó al portero de la finca del domicilio fiscal de la sociedad Jaysa la citada comunicación de continuación de las actuaciones inspectoras. El día 25 de junio de 2018 compareció el asesor fiscal de la entidad para aportar las facturas solicitadas.

La Inspección descubre a lo largo de la Inspección que la cuota dejada de ingresar por el concepto IS 2016 es de 125.000 euros.

Las actas se firman en disconformidad el día 13 de febrero de 2019 y la notificación del acuerdo de liquidación de la Oficina Técnica se produce el día 18 de abril de 2019.

El inicio del procedimiento sancionador se notificó el día 19 de julio de 2019.

Se pide:

- a) Indique si es válida esta forma de inicio de las actuaciones de comprobación en lugar del envío de la comunicación de inicio a la dirección electrónica habilitada y cuándo se entendería efectuada la notificación en cada una de las dos posibilidades antes mencionadas.

- b) En qué documento se reflejará el contenido de las actuaciones llevadas a cabo el día 16 de octubre de 2017 y cuál será su contenido.
- c) Efectos de la presentación de la declaración complementaria el día 17 de octubre de 2017.
- d) Indique los efectos sobre la prescripción de la posible inacción administrativa por traslado del actuario.
- e) Indique cuándo se considera notificada la comunicación de continuación de actuaciones. Indique asimismo si es válida una notificación al portero de la finca.
- f) Indique cómo se tramitará la regularización del IS en los dos casos siguientes:
1. La cuota de 125.000 euros corresponde a ventas ocultas no declaradas.
 2. La cuota de 125.000 euros corresponde por un lado a un error en el cálculo de las amortizaciones contabilizadas (10.000 €) y el resto (115.000 €) a ventas ocultas no declaradas.
- g) Indique razonadamente si los plazos indicados en el último párrafo del enunciado tienen algún efecto sobre la validez de la liquidación y de la sanción.

Parte 3.^a Aspectos relativos al IS

Pregunta 1

Como se ha indicado en el apartado «Información básica común», Jaysa se está planteando realizar una ampliación de capital.

La entidad no residente en España –socia del 10 % del capital de Jaysa– plantea la posibilidad de no acudir a dicha ampliación de capital y, en su lugar, efectuar un préstamo a largo plazo a Jaysa (no le importa sufrir una «dilución» en su porcentaje de participación en el capital social).

A los efectos de analizar las implicaciones fiscales de esta operación, se prevé que Jaysa obtendrá un beneficio operativo anual que rondará los 3.000.000 de euros en 2020 y los dos años siguientes, y que los gastos e ingresos financieros de la entidad (incluidos los gastos asociados al hipotético préstamo) serán:

- 2020: Ingresos financieros = 0 euros; Gastos financieros = 500.000 euros.
- 2021: Ingresos financieros = 0 euros; Gastos financieros = 1.200.000 euros.
- 2022: Ingresos financieros = 200.000 euros; Gastos financieros = 1.400.000 euros.

Se pide:

- a) Analizar cómo quedaría, en estas circunstancias, la deducibilidad de los gastos financieros de la entidad Jaysa en 2020, 2021 y 2022 (supóngase que el periodo impositivo de la entidad coincide con el año natural).
- b) Si la entidad no residente en España fuese propietaria del 30 % del capital de Jaysa y en su país de residencia la operación de financiación tuviera la calificación a efectos fiscales de aportación a los fondos propios (generándole un ingreso sometido a un tipo de gravamen nominal del 5 %), ¿serían deducibles para Jaysa los intereses satisfechos en virtud del préstamo suscrito con la entidad no residente?

Pregunta 2

La sociedad Jaysa ha desarrollado un nuevo procedimiento para la fabricación de sus alimentos, en colaboración con la sociedad Pimsa, como consecuencia de una actividad de investigación y desarrollo, que procede a patentar. El coste para Jaysa ha ascendido a 50.000 euros, además de los 100.000 euros que ha satisfecho a la sociedad Pimsa al finalizar el proyecto en 2019 para poseer el 100 % del activo intangible.

A principios del año 2020 ha cedido a la sociedad Carnicasa el derecho a utilizar dicho procedimiento durante 4 años, pactándose una retribución de 40.000 euros anuales. La sociedad Jaysa amortiza el activo a lo largo de su vida útil, durante un periodo de 10 años. El resto de gastos asociados al activo ascienden a 1.000 euros anuales.

Se pide:

Determinar la incidencia de las operaciones descritas en el cálculo de la base imponible de Jaysa del año 2020.

Pregunta 3

La sociedad Jaysa posee desde hace 3 años el 50 % del capital de la entidad Hilsa, cuyos únicos ingresos proceden de los dividendos de las sociedades en las que participa. La sociedad Hilsa posee el 8 % del capital de la sociedad Pansa, que adquirió hace 6 años por 100.000 euros, y el 20 % del capital de la entidad Nudas, que adquirió hace 4 años por 250.000 euros. Durante el ejercicio 2019 la sociedad Hilsa obtuvo dividendos de Pansa por importe de 10.000 euros y de Nudas por importe de 30.000 euros. Todas las sociedades son residentes en España.

La sociedad Hilsa distribuye a su vez dividendos a Jaysa en el año 2020 con cargo a los anteriores beneficios, y en proporción a los mismos, por importe de 5.000 euros.

Se pide:

Determinar la incidencia de las operaciones descritas en el cálculo de la base imponible de Jaysa del año 2020.

Parte 4.ª Aspectos relativos al IVA y al ITP y AJD

La sociedad Jaysa tiene pendiente de realizar la calificación jurídica a efectos de IVA de las siguientes operaciones:

1. Decide importar para su actividad ganadera, 1.000 ejemplares de vaca argentina procedentes de Comodoro Ribadabia (Argentina) cuyo precio unitario asciende a 500 euros cada una. El importe de los derechos de importación a satisfacer asciende a 60.000 euros y además, el vendedor repercute en la factura el importe del seguro de viaje por valor de 2.000 euros. Las cabezas de ganado entran en la aduana de A Coruña el 1 de junio de 2020. Previamente, el 15 de febrero se realizó un pago anticipado de 5.000 euros al vendedor. El pago definitivo de la compra tendrá lugar el 30 de octubre de 2020, una vez comprobado el estado de salud de los animales.
2. Decide llevar a cabo la adquisición de una finca rústica sita a las afueras de Salamanca con el fin de poder ampliar los terrenos en los que desarrolla la cría y engorda de cerdos. La citada finca es propiedad de una persona física que lleva a cabo en la misma la explotación agraria de árboles frutales. En 2019 el citado particular facturó con su cosecha más de 600.000 euros.
3. Por otra parte, con el fin de obtener fondos para la adquisición de la finca rústica, el consejo de administración de Jaysa lleva a cabo dos operaciones: por un lado, enajena una de las casas rurales que tenía afectada a la actividad de hostelería en la sierra de Madrid. La casa rural fue promocionada por la propia Jaysa en 2015, habiendo ascendido el coste de la construcción a 350.000 euros. El adquirente es un conocido empresario de la construcción de la zona, que comunica por escrito a Jaysa que el citado inmueble no va a ser afectado a ninguna actividad empresarial, sino que va a proceder a rehabilitarla, debido a su precario estado estructural con el fin de poder utilizarla como vivienda vacacional.
4. Por otra parte, adopta la decisión de arrendar dos terrenos rústicos de los que era propietario. Uno de ellos procederá a arrendarlo a una mercantil con el fin de que proceda a la instalación en la misma de unos paneles solares, pues su objeto social es la generación de energía.
5. Otro de los terrenos es arrendado a un particular aficionado a la caza, con el fin de utilizarlo para la organización de cacerías a título particular.

6. Don Demetrio García como persona física y a nivel particular tiene todos sus asuntos privados con una empresa de abogacía establecida en Suiza de su total confianza. Dado que el procedimiento inspector realizado a la sociedad Jaysa, le tiene preocupado, ha decidido contratar a esta empresa para que defienda sus intereses frente a la AEAT española.
7. Para concretar todos los detalles de los servicios prestados por la empresa suiza, don Demetrio ha viajado personalmente a París para reunirse con los representantes de la empresa suiza. El viaje lo realiza en avión donde, se ha alojado en un lujoso hotel de París y ha generado gastos de manutención de los que ha guardado todas las facturas correspondientes con el fin de poder deducirse el IVA soportado.
8. Con motivo de la comprobación, por parte de la inspección de los tributos se constata que la sociedad había tenido unos gastos que por error no habían sido deducidos. En concreto, han aparecido unas facturas de gastos por importe de 8.000 euros que no habían sido contabilizados en los libros registro de IVA.

Se pide:

1. En relación con la compra de cabezas de ganado: posible sujeción al IVA, delimitando el hecho imponible. Sujeto pasivo, base imponible, devengo y requisitos formales de la operación, así como alguna otra incidencia fiscal relacionada con el IVA.
2. Respecto de la compra de la finca rústica: posible sujeción a IVA delimitando el hecho imponible. Posible exención si procede y renuncia a la misma si beneficia a la entidad. Sujeto pasivo y requisitos formales del mismo. Otras cuestiones con incidencia fiscal en el ámbito del IVA o en el ITP y AJD.
3. Respecto a la enajenación de la casa rural: posible sujeción a IVA delimitando el hecho imponible. Posible exención si procede y renuncia a la misma si beneficia a la entidad. Sujeto pasivo y requisitos formales del mismo. Otras cuestiones con incidencia fiscal en el ámbito del IVA o en el ITP y AJD.
4. Respecto al arrendamiento de terrenos rústicos para la instalación por el adquirente de paneles solares: posible sujeción a IVA delimitando el hecho imponible. Posible exención si procede y renuncia a la misma si beneficia a la entidad. Sujeto pasivo y requisitos formales del mismo. Otras cuestiones con incidencia fiscal en el ámbito del IVA o en el ITP y AJD.
5. En cuanto al arrendamiento de terrenos al particular para su uso como coto de caza: posible sujeción a IVA delimitando el hecho imponible. Posible exención si procede y renuncia a la misma si beneficia a la entidad. Sujeto pasivo y requisitos formales del mismo. Otras cuestiones con incidencia fiscal en el ámbito del IVA o en el ITP y AJD.

6. Por lo que respecta a la contratación de los servicios de la empresa suiza: posible sujeción a efectos de IVA español. Delimitación en su caso del hecho imponible y demás elementos estructurales del impuesto si los hubiera (sujeto pasivo, lugar de realización del hecho imponible).
7. En cuanto al viaje de don Demetrio a París, analizar la posible deducción del IVA soportado correspondiente a los gastos de viaje: gastos por el transporte, gastos de hotel y manutención en París. Definir las posibles vías de recuperación del IVA soportado si no fuera deducible.
8. En relación con las facturas encontradas en el procedimiento de comprobación, se cuestiona la posible deducción de las mismas o los mecanismos y requisitos formales para poder recuperar ese IVA soportado, si los hubiera.

Parte 5.^a Aspectos relativos a aduanas e impuestos especiales

Pregunta 1

Considerando que se trataba de una buena oportunidad de negocio, Francisco realizó un envío de 1.000 jamoneros de madera de nogal y acero a Japón en el mes de marzo de 2019. Puesto que tenía la intención de comercializarlos allí, fueron vinculados al régimen de exportación. Los jamoneros tienen un valor de 100.000 euros. No obstante, habiendo transcurrido ya un tiempo prudencial, y visto el poco éxito que finalmente han tenido en el mercado japonés, decide enviar 500 de ellos de vuelta a Salamanca.

Aprovechando la contratación del transporte internacional para el traslado de estos, se incluye en el envío un lote de cuchillos y demás material de cocina propiedad de un famoso cocinero japonés contratado por Jaysa para el desarrollo de las próximas jornadas de cocina japonesa que se celebrarán en sus establecimientos de la sierra de Madrid y que tendrán una duración de 2 meses. Este material de cocina es valorado en 20.000 euros y, tras la finalización de las jornadas, será enviado de vuelta a Japón.

Se pide:

- 1.º ¿Cuál es el régimen aduanero al que se deben vincular los jamoneros en su regreso a España?
- 2.º Suponiendo que el tipo arancelario aplicable a los mismos es del 10 %, ¿deberán pagar la totalidad del arancel o cabría la aplicación de algún tipo de exención? En caso de ser así, ¿cuáles serían los requisitos?

- 3.º En relación con los cuchillos y al resto del material de cocina, ¿cuál es el régimen aduanero más beneficioso, desde el punto de vista de su tributación, al que se podría vincular esta mercancía?

Teniendo en cuenta que el arancel aplicable a este tipo de mercancía es de un 5 %, ¿cuál sería el importe de la deuda aduanera en ese caso?

Pregunta 2

La sociedad Jaysa para su actividad de restauración y alojamiento en la sierra de Madrid, ha solicitado a la Dependencia Regional de Madrid, un depósito fiscal para almacenar bebidas alcohólicas para suministro a sus restaurantes, hoteles y casas rurales.

Concedido el depósito fiscal, actualmente tiene almacenado en el mismo 250 cajas de 12 botellas de 1 litro de la bebida japonesa sake de 20 grados, 500 cajas de 12 botellas de 1 litro de ginebra de 37 grados y 100 cajas de 12 botellas de 1 litro de whisky de 40 grados.

Desde el depósito fiscal se producen los siguientes envíos:

- a) Diez cajas de sake a un almacén fiscal en Madrid.
- b) Dos cajas de ginebra y una de whisky a uno de sus restaurantes de la sierra norte.
- c) Diez cajas de whisky a un depósito fiscal en Finlandia.

Se pide:

Para cada uno de los envíos:

- 1.º ¿Se devenga el impuesto? ¿En qué momento?
- 2.º Sin necesidad de hacer cálculos ¿cómo se liquidaría el impuesto, en caso de que proceda, si el tipo es de 958,94 euros por hectolitro de alcohol puro?
- 3.º ¿Es necesario algún documento de circulación?

Pregunta 3

La sociedad Jaysa importa gases fluorados de efecto invernadero (GFEI) para efectuar recargas de los aparatos de aire acondicionado (no nuevos) que hay en su fábrica.

También con el mismo fin realiza compras a un empresario establecido en Roma y a otro establecido en Toledo.

Sin embargo, finalmente le sobra producto y lo vende a un empresario asturiano para su incorporación por primera vez a equipos o aparatos nuevos.

En las actuaciones inspectoras se comprueba que Jaysa no puede probar el destino dado a determinadas cantidades de GFEI. En todo caso, el producto en cuestión es objeto del impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero (IGFEI).

Se pide:

- 1.º Hecho/s imponible/s producido/s.
- 2.º El empresario toledano tiene acreditada la condición de revendedor. ¿Debe dicho revendedor repercutir el IGFEI en la factura de venta a Jaysa?
- 3.º Requisitos formales y de facturación para la venta del producto al empresario asturiano por parte de Jaysa.

Parte 6.ª Aspectos relativos al IRPF

Pregunta 1

Josefina ejerce como abogada en el mismo piso en el que tiene su vivienda habitual con su cónyuge (Jaime) y sus dos hijos de 28 y 23 años.

Durante 2019, el importe neto de la cifra de negocios de esta actividad profesional ha ascendido a 300.000 euros, debiéndose tener en cuenta de cara a la declaración del IRPF de este ejercicio la información que se indica a continuación:

1. El piso, de carácter ganancial, tiene una superficie de 200 metros cuadrados, de los que están afectos a la actividad profesional 100 metros cuadrados. Para compensar a su marido por la cesión de la parte del piso del que son cotitulares, Josefina le paga 20.000 euros anuales, lo que supone el doble del valor de mercado de una cesión de estas características.

Además, para atender mejor a los clientes que visitan el despacho, Josefina tiene alquilada en el mismo edificio una plaza de aparcamiento de titularidad privativa de su marido por un importe anual de 3.000 euros. El valor de mercado de una cesión de estas características sería de 2.000 euros.

2. Entre los gastos relacionados con el piso en los que se ha incurrido durante el ejercicio, se encuentran los siguientes:
 - Impuesto sobre bienes inmuebles (IBI): 2.000 euros.
 - Gas: 2.000 euros.
 - Electricidad: 3.000 euros.
 - Teléfono fijo e internet: 1.000 euros.
 - Televisión de pago: 1.000 euros.
 - Comunidad de propietarios: 2.000 euros.
3. Los gastos de manutención en los que ha incurrido Josefina en el ejercicio de su actividad profesional han ascendido a un total de 16.000 euros. En relación con los mismos se sabe:
 - a) Que la totalidad de los gastos incluidos en ese importe están dentro de los límites cuantitativos establecidos por el Reglamento del IRPF (RIRPF) para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los trabajadores.
 - b) Que 6.000 euros se han producido en el extranjero, sabiéndose que la mitad de los mismos fueron abonados en metálico por haber tenido lugar en restaurantes que no disponían de la posibilidad de pago con medios electrónicos.
 - c) Que los 10.000 euros producidos en territorio nacional han sido abonados en su totalidad con tarjeta de crédito según el siguiente detalle:
 - 4.000 euros en establecimientos de restauración de la localidad de residencia de Josefina.
 - 5.800 euros en hoteles y restaurantes fuera de la localidad de residencia de Josefina.
 - 200 euros corresponden a compras de alimentos en supermercados y tiendas de alimentación en lugares en los que no existían servicios de restauración de ningún tipo.
4. Otra información de la que se dispone es la siguiente:
 - a) Doña Josefina no ha facturado a su mejor amiga los servicios prestados durante el ejercicio en un pleito sobre cuestiones hereditarias. El valor de mercado de dichos servicios se estima en 2.000 euros.
 - b) Entre los gastos de la actividad profesional de Josefina se incluyen 2.500 euros correspondientes a las primas de seguro de enfermedad satisfechas por Josefina de los que 600 euros corresponden a su propia cobertura, 900

euros a la de su marido y 500 a la de cada uno de sus hijos. Se sabe que su marido tiene reconocida una discapacidad del 43 %.

- c) En concepto de gastos por atenciones a clientes y proveedores, aparecen registrados 5.000 euros durante todo el año.

Se pide:

Analice los gastos deducibles e ingresos computables que se puedan derivar de cada apartado en la declaración individual de IRPF de Josefina y, en su caso, de su marido.

Pregunta 2

Por otro lado, y de cara a la liquidación del IRPF de 2019, Josefina la hija mayor del matrimonio está casada con Jaime, que no participa de los negocios familiares y era trabajador por cuenta ajena en una multinacional.

Jaime fue despedido el 1 de junio de ese año 2019 de la empresa en la que llevaba trabajando desde 1 de enero de 2005.

La indemnización por el despido, que se ha calificado judicialmente como improcedente por las causas esgrimidas por la empresa, asciende a 215.000 euros.

El salario bruto diario que percibía Jaime asciende a 300 euros diarios.

Se pide:

Determine la tributación de esa indemnización. No es necesario que haga los cálculos, pueden dejarse indicados, pero sí haga referencia a los límites que resultarían aplicables.

Pregunta 3

Al margen de los negocios familiares de Josefina, ambos integrantes del matrimonio eran titulares cada uno de ellos de 1.000 participaciones sociales de la sociedad ME, SL, de forma que entre ambos poseen el 20 % del capital social, dichas participaciones habían sido adquiridas por cada uno por importe de 12.000 euros, la sociedad ME, SL no cotiza en ningún mercado organizado de valores.

El 10 de agosto de 2019 la entidad ha distribuido entre sus socios la «Reserva por Prima de Emisión de Participaciones» que tenía constituida y como consecuencia de ello, cada cónyuge percibió de la sociedad 4 euros por participación.

El capital de la entidad en el último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de distribución de la prima de emisión estaba formado por 10.000 participaciones de 10 euros de valor nominal, y existían reservas constituidas por importe de 60.000 euros, de las cuales solo 20.000 eran reservas indisponibles.

El 15 de diciembre de 2019, el matrimonio ha donado las participaciones de la que eran titulares a sus dos hijos, el valor fijado a efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones para cada una de las donaciones es de 15.000 euros que coincide con el valor de mercado, siendo los gastos derivados de la donación y el impuesto satisfecho por los donatarios de 3.000 euros por cada uno de ellos.

En relación con la referida transmisión de las participaciones realizadas el 15 de diciembre de 2019, no es de aplicación el supuesto previsto en el artículo 33.3 c) de la LIRPF, con lo que la posible ganancia o pérdida patrimonial susceptible de producirse, queda plenamente sujeta al IRPF.

Se pide:

Determinar el importe y la calificación de las rentas obtenidas por Jaime y Josefina, a efectos de su integración en la base imponible de la declaración del IRPF del ejercicio 2019, procedentes tanto de la distribución de la prima de emisión, como de la donación de las participaciones.

Parte 7.^a Aspectos relacionados con los procedimientos de gestión tributaria

Pregunta 1

El 10 de junio de 2019 Jaysa recibió un requerimiento por el que se iniciaba un procedimiento de comprobación limitada solicitando que se aportasen los libros de IVA correspondientes al ejercicio 2016, atendándose el requerimiento el día 21 de junio.

Del examen de los libros se constata que Jaysa no ha registrado ninguna operación con la empresa El Delantal. Esta empresa ha presentado la declaración anual de operaciones con terceras personas (modelo 347) en la que ha incluido pagos a Jaysa por importe de 12.550 euros.

El representante de Jaysa, debidamente acreditado, manifiesta que no se han realizado operaciones con esa empresa, razón por la cual la Administración solicita a El Delantal la justificación de las cantidades declaradas, notificándose el requerimiento el día 2 de septiembre.

El Delantal solicita que se amplíe el plazo que se le ha otorgado para justificar estas operaciones ya que los justificantes se encuentran en un archivo externo. La Administración concede la ampliación de plazo, por el periodo máximo permitido.

El Delantal atiende el requerimiento en el plazo concedido aportando copia de facturas, albaranes y justificantes de las transferencias realizadas a una cuenta de la que Jaysa es titular.

A la vista de los documentos se decide emitir la correspondiente propuesta de liquidación que se notifica el 3 de octubre.

Puesto que la Administración tiene los documentos que evidencian la realidad de la operación, Jaysa decide no presentar alegaciones.

Finalmente se confirma la liquidación provisional con resultado a ingresar de 1.255 euros.

La notificación se pone a disposición en la dirección electrónica habilitada (DEH) el 13 de diciembre de 2019 y la empresa accede a dicha notificación el día 17 de diciembre de 2019.

Jaysa cree que la Administración ha excedido el plazo que tenía para finalizar el procedimiento por lo que decide interponer recurso directamente ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) ya que no confía en que la Agencia pueda estimar un recurso de reposición.

Se pide:

- a) ¿Pueden los órganos de gestión tributaria solicitar los libros de IVA?
- b) ¿En un procedimiento de comprobación limitada es correcto que la Administración solicite a El Delantal los justificantes de las operaciones declaradas en el modelo 347?
- c) ¿Puede la Administración conceder a El Delantal ampliación del plazo para atender al requerimiento y, en su caso, qué ampliación podría haberse concedido?
- d) ¿Ha excedido la Administración el plazo que tenía para resolver?
- e) ¿En qué momento se entiende finalizado el procedimiento?
- f) En caso de que la Administración hubiera excedido el plazo, ¿podría iniciarse una nueva actuación?
- g) A la vista del recurso ante el TEAR, ¿cómo puede proceder la Administración?

Pregunta 2

Considerando que, en el año 2022 la entidad Jaysa no hubiera satisfecho las deudas resultantes de los distintos procedimientos de comprobación, es declarada fallida y sus créditos declarados incobrables por los órganos de recaudación.

Se pide:

- a) ¿Qué actuaciones podrían realizar los órganos de gestión tributaria como consecuencia de dichos hechos?
- b) ¿Qué consecuencias tendría para la entidad esas actuaciones?

Pregunta 3

La Agencia Tributaria inició un procedimiento de verificación de datos a don Francisco, por el IRPF 2018, como consecuencia de la diferencia entre los rendimientos del trabajo declarados y los rendimientos del trabajo que, según los datos imputados por la empresa Jaysa, obran en poder de la Agencia Tributaria.

El procedimiento de verificación de datos se inició mediante propuesta de liquidación.

Don Francisco presentó alegaciones en plazo, manifestando su disconformidad con la propuesta de liquidación, manifestando que los datos que considera la Administración son incorrectos.

En primer lugar, niega haber percibido de la empresa Jaysa el importe de rendimientos del trabajo que le son imputados en la propuesta de liquidación. En segundo lugar, manifiesta que parte de los rendimientos del trabajo que sí ha obtenido de la empresa Jaysa están exentos, ya que se derivan de rendimientos obtenidos por trabajos realizados en el extranjero, aportando numerosa documentación para justificar la exención alegada.

La Agencia Tributaria, en virtud de las alegaciones y documentación presentada por don Francisco sobre sus rentas obtenidas en el extranjero, procedió a realizar un análisis jurídico-tributario complejo de los requisitos necesarios para aplicar la exención alegada por el contribuyente, concluyendo el incumplimiento de dichos requisitos.

A su vez, la Agencia Tributaria considera que don Francisco no ha aportado justificación que acredite que no ha percibido el importe imputado por la empresa Jaysa, por lo que procede a desestimar las alegaciones formuladas por don Francisco, finalizando el procedimiento de verificación de datos dictando liquidación provisional.

Se pide:

Valore jurídicamente las actuaciones realizadas por la Agencia Tributaria en el procedimiento tramitado, indicando, en su caso, los defectos observados, en relación con:

- a) Adecuación del procedimiento utilizado.
- b) Iniciación del procedimiento directamente a través de una propuesta de liquidación.
- c) Presunciones y pruebas utilizadas.

Parte 8.^a Aspectos relacionados con los procedimientos de recaudación

Pregunta 1

Hace unos días la sociedad Jaysa ha recibido la notificación de una providencia de apremio correspondiente a una liquidación firme consecuencia de la calificación como retribuciones laborales, de rentas y de dietas abonadas a gran parte de sus empleados en el ejercicio 2017, consideradas, por la entidad, exentas en el IRPF.

La Dirección de la entidad se plantea una serie de comportamientos alternativos y excluyentes entre sí:

1. Efectuar el pago cuando disponga de tesorería.
2. Solicitar el aplazamiento del pago por 2 años ofreciendo como garantía una hipoteca sobre un inmueble cuyo valor no alcanza la cantidad que se debe garantizar.
3. Solicitar la aceptación del pago en especie, de la deuda tributaria, mediante la entrega de una obra de arte cuyo valor, consideran, cubriría el importe de esa deuda.
4. Recurrir, en plazo, la providencia de apremio interponiendo una reclamación económico-administrativa, con solicitud de suspensión, ofreciendo como garantía una hipoteca sobre un inmueble cuyo valor no alcanza la cantidad que se debe garantizar.

Se pide:

- a) Importe de la deuda tributaria a pagar en las alternativas 1 y 3. Importe de la deuda tributaria sobre la que se debe solicitar aplazamiento en la alternativa 2, e importe que se debe garantizar en las alternativas 2 y 4¹.

¹ Importe: Conceptos o componentes que determinan su cuantía.

- b) Estado de suspensión o no, de la deuda como consecuencia de las actuaciones de la entidad en las alternativas 2, 3 y 4.
- c) Actuaciones que pueden o deben realizar los órganos de recaudación, así como los otros órganos administrativos competentes que deban intervenir en las alternativas 2, 3 y 4.

Pregunta 2

La sociedad Jaysa, a pesar de que había recibido en fecha 7 de septiembre de 2020 la notificación de la providencia de apremio de la liquidación practicada por parte de la AEAT, realiza una transferencia de fondos de la sociedad por importe de 200.000 euros a don Francisco, a la sazón propietario del 20 % del capital social de la entidad e hijo de su administradora única, para que los destine a realizar determinadas inversiones por su cuenta y riesgo en el país asiático en el que reside, continuando así con la expansión internacional de los negocios familiares.

Sin embargo, don Francisco destina el importe obtenido a la adquisición para sí de un apartamento en la sierra de Madrid, operación que se instrumenta en una escritura pública otorgada ante su notario de confianza.

Poco tiempo después, finaliza el procedimiento de comprobación del que la sociedad Jaysa estaba siendo objeto, dictándose el correspondiente acuerdo de liquidación, así como el acuerdo de imposición de sanción, como consecuencia de la conducta realizada, consistente en la omisión deliberada en sus autoliquidaciones de ingresos por importe de 55.000 euros.

Posteriormente, tras los efectos económicos derivados de la aparición de una pandemia global, la actividad de la sociedad se ve gravemente afectada y empieza a decaer considerablemente, hasta que llega un punto en que carece de capacidad para satisfacer las deudas exigibles y se ve obligada a transmitir su escaso patrimonio con el fin de seguir subsistiendo, pagando al menos a sus proveedores de toda la vida, pero sin poder, finalmente, satisfacer sus obligaciones tributarias.

Cuando la AEAT inicia las actuaciones ejecutivas frente a la sociedad para el cobro de las deudas pendientes, resultan infructuosas.

Se pide: (motivándolo adecuadamente)

- a) Si existe algún tipo de responsabilidad tributaria o penal en las actuaciones señaladas, concretando cuáles serían y los sujetos que podrían ser declarados responsables de las mismas.

- b) Actuaciones que deben realizar los órganos de recaudación de la Agencia Tributaria a la vista de las cuestiones descritas.

Solución

Parte 1.^a

Pregunta 1

El artículo 164 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), regula la concurrencia de procedimientos, disponiendo en su apartado 1 lo siguiente:

1. Sin perjuicio del respeto al orden de prelación que para el cobro de los créditos viene establecido por la ley en atención a su naturaleza, en caso de concurrencia del procedimiento de apremio para la recaudación de los tributos con otros procedimientos de ejecución, ya sean singulares o universales, judiciales o no judiciales, la preferencia para la ejecución de los bienes trabados en el procedimiento vendrá determinada con arreglo a las siguientes reglas:

1.º Cuando concorra con otros procesos o procedimientos singulares de ejecución, el procedimiento de apremio será preferente si el embargo efectuado en el curso del procedimiento de apremio fuera el más antiguo.

2.º Cuando concorra con otros procesos o procedimientos concursales o universales de ejecución, el procedimiento de apremio será preferente para la ejecución de los bienes o derechos embargados en el mismo, siempre que el embargo acordado en el mismo se hubiera efectuado con anterioridad a la fecha de declaración del concurso.

Para ambos casos, se estará a la fecha de la diligencia de embargo del bien o derecho.

En términos similares, el artículo 77 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR), regula la concurrencia de embargos, estableciendo en su apartado 1 que:

1. Cuando concorra con otros procesos o procedimientos singulares de ejecución, el procedimiento de apremio será preferente si el embargo efectuado en el curso de este último es el más antiguo. A estos efectos, se estará a la fecha de la diligencia de embargo del bien o derecho.

Por lo tanto, dado que la fecha de la diligencia de embargo de sueldos emitida por la AEAT (25 de mayo de 2020) es de fecha posterior a la del embargo preventivo decretado

por el Juzgado de Primera Instancia n.º 1 de Salamanca (12 de septiembre de 2019), resulta preferente el proceso ejecutivo que se sigue en el Juzgado de Primera Instancia n.º 1 de Salamanca.

Pregunta 2

La tercería constituye una forma de oposición que tienen las personas ajenas a un determinado procedimiento (denominados terceristas) para oponerse a la ejecución bien de una sentencia, bien de una resolución. Esta figura no es privativa del derecho tributario, por cuanto su regulación viene en la Ley de Enjuiciamiento Civil (Ley 1/2000, de 7 de enero –LEC–) y se configura como un incidente de la ejecución procesal.

La tercería de dominio (arts. 595 a 604 LEC) consiste básicamente en que el tercero reclama la propiedad de los bienes embargados al deudor.

Por otra parte, la tercería de mejor derecho (arts. 614 a 620 LEC) es el cauce procesal que puede utilizar quien afirme que le corresponde un derecho a que su crédito sea satisfecho con preferencia al del acreedor ejecutante. Se trata de establecer una prioridad en la percepción del importe de la actividad ejecutiva frente al propio actor ejecutante.

El artículo 77 de la LGT regula el derecho de prelación, disponiendo el apartado 1 lo siguiente:

1. La Hacienda Pública tendrá prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos en cuanto concurra con otros acreedores, excepto que se trate de acreedores de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho real debidamente inscrito en el registro correspondiente con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 78 y 79 de esta ley.

Como se deduce del precepto ahora transcrito, el derecho de prelación comporta el reconocimiento de la facultad de cobrar los créditos de la Hacienda pública con preferencia frente al resto de acreedores concurrentes –sin que ello conlleve poder específico alguno sobre el patrimonio del deudor tributario–, prerrogativa esta que encuentra su fundamento en el interés público que persigue la Administración, tal y como establece el artículo 103.1 de la Constitución española de 1978 (CE).

Por lo tanto, dado que la Hacienda pública goza del derecho de prelación a que se refiere el artículo 77 de la LGT, deberá formular una reclamación de tercería de mejor derecho.

En lo que atañe a los requisitos exigidos para la interposición de las tercerías de mejor derecho, es precisa la concurrencia de las tres siguientes circunstancias básicas:

- 1.^a El comienzo de un procedimiento ejecutivo en el que se hayan trabado bienes.
- 2.^a La comparecencia de un tercero acreedor del deudor ejecutado.
- 3.^a La presentación de un título que acredite que el crédito del tercerista resulta preferente al del sujeto que ha instado la ejecución.

A este respecto, el artículo 122 del RGR regula las tercerías a favor de la Hacienda pública, disponiendo que cuando al efectuarse el embargo de bienes se compruebe que estos ya han sido embargados en el seno de otro procedimiento ejecutivo, judicial o administrativo, se informará al órgano competente con el detalle necesario para que este lo comunique al órgano con funciones de asesoramiento jurídico, a fin de que, si se estima procedente, se ejerciten las acciones pertinentes en defensa del mejor derecho de la Hacienda pública.

Por otra parte, el artículo 123 del RGR regula las actuaciones de la Hacienda pública en procedimientos concursales y en otros procedimientos de ejecución, estableciendo que cuando los derechos de la Hacienda pública hayan de ejercerse ante los órganos judiciales, esta iniciará el proceso correspondiente o se personará en el proceso ya iniciado conforme a la normativa legal que resulte de aplicación.

Los órganos de recaudación competentes podrán solicitar de los órganos judiciales la información sobre los procedimientos que puedan afectar a los derechos de la Hacienda pública cuando dicha información no esté disponible a través de la representación procesal. Asimismo, podrán solicitar información a tal efecto de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera y demás órganos de recaudación sobre créditos pendientes de cobro.

Los órganos de recaudación remitirán al órgano con funciones de asesoramiento jurídico los documentos necesarios para la defensa de los derechos de la Hacienda pública. Los créditos de la Hacienda pública quedarán justificados mediante certificación expedida por el órgano competente.

En la esfera de la AEAT, la competencia para autorizar la interposición de tercerías a favor de la Hacienda pública corresponde a los titulares de las Delegaciones Especiales, cuando se refieran a bienes o derechos embargados en el curso de un procedimiento de apremio (Resolución de 22 de enero de 2013, de la Presidencia de la AEAT, sobre organización y atribución de competencias en el área de recaudación).

A mayor abundamiento, también la LGT efectúa una alusión a la referida reclamación en su artículo 170.2, párrafo tercero, a cuyo tenor la anotación preventiva de embargo «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 lo que se refiere al título que habrá de exhibir la Administración tributaria, bastará con adjuntar a la demanda la providencia de apremio expedida por el órgano de recaudación

competente, documento este que tiene «la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados tributarios» (art. 167.2 LGT) y contendrá la concreta especificación del crédito tributario (art. 70.2 RGR).

La tercería se dirigirá frente al acreedor ejecutante y se sustanciará por los cauces del juicio verbal (art. 617.1 LEC).

A este respecto, desde una perspectiva temporal, resulta aplicable en este punto el artículo 615.1 de la LEC, de acuerdo con el cual cuando un acreedor tenga preferencia general sobre todo el patrimonio del deudor –como ocurre con la Hacienda pública (art. 77.1 LGT)–, la tercería de mejor derecho podrá plantearse desde el instante en que haya sido despachada la ejecución (*dies a quo*), no requiriéndose, a efectos procesales, esperar a la traba de bienes. Ahora bien, en la práctica la Administración solo interpondrá una tercería cuando los bienes del obligado tributario estén embargados y ello impida proseguir el procedimiento de apremio, pues, en otro caso, el órgano de recaudación competente podrá efectuar una traba que gozará de prioridad procedimental sobre el resto de ejecuciones concurrentes.

Por su parte, y en lo que atañe al *dies ad quem*, no se admitirá la referida demanda después de proceder a la entrega de la suma obtenida en la ejecución o a la adjudicación de los bienes embargados al ejecutante, siempre que este haya adquirido su titularidad (art. 615.2 LEC).

En cualquier caso, debemos destacar una particularidad procedimental de la situación que ahora nos ocupa, ya que, al fundamentarse la acción de la Hacienda pública en un título de ejecución, esta podrá intervenir en el proceso en calidad de tercerista desde el mismo instante de la admisión de la demanda (art. 616.2 LEC).

Por lo demás, ha de tenerse en cuenta que, en estos supuestos, la sentencia dictada «resolverá sobre la existencia del privilegio y el orden en que los créditos deben ser satisfechos en la ejecución en que aquella sentencia recaiga», pero sin prejuzgar otras posibles acciones que puedan interponerse con posterioridad (art. 620.1 LEC). En consecuencia, si se estima la tercería de la Administración por ostentar preferencia respecto del resto de los créditos concurrentes, será el órgano judicial competente quien satisfará su crédito con el producto derivado de la ejecución judicial del patrimonio trabado.

La interposición de una acción de tercería ha de distinguirse del reembolso, a través del cual se afecta a la ejecución un bien ya trabado en otra anterior, otorgando al reembargante el derecho a percibir el producto obtenido de la realización de aquel una vez satisfechos los derechos de los acreedores que instaron los embargos respectivos en primer lugar (art. 610.1 LEC). En este sentido, en principio, la Hacienda pública practicará un reembolso en las situaciones en que su deuda no resulte preferente a la del acreedor que haya efectuado la primera traba, cuestión esta que se dirimirá en función de las reglas sustantivas relativas al derecho de prelación del crédito tributario.

Por último, ha de diferenciarse el planteamiento de una tercería de otras acciones que procedan en defensa del crédito público –como, por ejemplo, revocatorias, de nulidad por simulación o subrogatorias–, cuya interposición aparece prevista en aquellos casos en que existan indicios de que las inscripciones o anotaciones registrales anteriores a la anotación de embargo tributario «pudiesen ser consecuencia de actuaciones realizadas en perjuicio de los derechos de la Hacienda pública» (art. 64.2 RGR). Así pues, la tercería de mejor derecho se ejercerá en los supuestos en que las actuaciones ejecutivas practicadas por el ejecutante resulten legítimas, puesto que, en otro caso, cabrá interponer acciones de otra índole.

Parte 2.^a

Apartado a)

El artículo 87 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT), regula la iniciación de oficio, estableciendo que la iniciación del procedimiento se realizará mediante comunicación que deberá ser notificada al obligado tributario o mediante personación.

Por otra parte, el artículo 177 del RGAT regula la iniciación de oficio del procedimiento de inspección, estableciendo que el procedimiento de inspección podrá iniciarse mediante comunicación notificada al obligado tributario para que se persone en el lugar, día y hora que se le señale y tenga a disposición de los órganos de inspección o aporte la documentación y demás elementos que se estimen necesarios, en los términos del artículo 87 del RGAT.

Cuando se estime conveniente para la adecuada práctica de las actuaciones, de acuerdo con lo previsto en el artículo 172 del RGAT, y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 147.2 de la LGT, el procedimiento de inspección podrá iniciarse sin previa comunicación mediante personación en la empresa, oficinas, dependencias, instalaciones, centros de trabajo o almacenes del obligado tributario o donde exista alguna prueba de la obligación tributaria, aunque sea parcial. En este caso, las actuaciones se entenderán con el obligado tributario si estuviese presente y, de no estarlo, con los encargados o responsables de tales lugares.

En caso de que el inicio del procedimiento de inspección tenga lugar mediante comunicación escrita previa, dicha comunicación, una vez firmada por la Inspección, será notificada al obligado tributario con arreglo a derecho y se incorporará al expediente. El inicio del procedimiento inspector tendrá lugar con la notificación de la comunicación de inicio, produciéndose a partir de esta fecha los efectos derivados de dicho inicio.

La DEH sirve para la recepción de las notificaciones administrativas que por vía telemática pueda practicar la Administración General del Estado y sus organismos públicos. Asociada a la dirección, su titular dispone de un buzón electrónico en el que recibirá las notificaciones de los organismos y procedimientos correspondientes. Las notificaciones no se envían, por tanto, a ninguna cuenta de correo electrónico particular. La notificación se entenderá efectuada cuando el interesado acceda a la DEH. Ahora bien cuando, existiendo constancia de la puesta a disposición, transcurran 10 días naturales sin que se acceda a su contenido, se entiende que a partir de dicho momento la notificación ha sido válidamente practicada (se equipara al rechazo de la notificación por el interesado), salvo que de oficio o a instancia del destinatario se compruebe la imposibilidad técnica o material del acceso.

En caso de que el inicio del procedimiento de inspección tenga lugar mediante personación de la Inspección en el domicilio, empresa, oficinas, dependencias, instalaciones, centros de trabajo o almacenes del obligado tributario o donde exista alguna prueba de la obligación tributaria, sin previa comunicación, las actuaciones se entenderán iniciadas en la fecha de la personación.

Apartado b)

El inicio de las actuaciones inspectoras mediante personación se documenta en diligencia en la que se recogerán, además de los resultados de la primera actuación desarrollada, las menciones propias de la comunicación de inicio. Así, cuando la comunicación sirve para notificar al obligado tributario el inicio de una actuación o procedimiento, como es el caso de la comunicación de inicio del procedimiento inspector, dicha comunicación debe contener el siguiente contenido mínimo:

- Procedimiento que se inicia.
- Conceptos impositivos y periodos que van a ser objeto del procedimiento.
- Alcance de las actuaciones inspectoras en relación con cada uno de ellos.
- La interrupción del plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y del plazo de prescripción para imponer sanciones en relación con los hechos que se pongan de manifiesto en el curso del procedimiento de inspección.
- Plazo de duración del procedimiento.
- La documentación que el obligado debe aportar o tener a disposición de la Inspección.
- Lugar, día y hora señalados para las actuaciones.

Junto con este contenido mínimo, normalmente en la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, se incluye esta otra información:

- Las consecuencias de la falta de atención al requerimiento contenido en la misma (posible aplicación de las responsabilidades y sanciones).
- Modo de actuar en caso de no poder atender la citación en el plazo señalado en la misma (posibilidad de solicitar aplazamiento).
- Otros efectos distintos de la interrupción de la prescripción que derivan del inicio de las actuaciones, como es que el ingreso de deudas tributarias pendientes efectuado con posterioridad a la recepción de la comunicación, tendrán el carácter de ingresos a cuenta respecto del importe de la liquidación que en su caso se practique.
- Normativa aplicable.
- Anexo con los derechos y obligaciones que asisten al obligado tributario en el seno de las actuaciones inspectoras.
- Modelo normalizado de representación aprobado por la AEAT para que el obligado tributario actúe desde el primer momento mediante representante si así lo desea. En dicho modelo de representación, en el encabezamiento, se incluye una casilla en la que, junto con los datos identificativos del obligado tributario, figura un número de referencia. Este número de referencia viene a personalizar el modelo de representación. Cuando por la Inspección se remite al obligado tributario la comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación, esta se identifica con un número de referencia. Por la Inspección únicamente se admitirá la validez de la representación otorgada cuando esta lo haya sido en el mismo modelo que se remitió con la comunicación de inicio, identificado por el mencionado número.

El artículo 98 del RGAT dispone que, en las diligencias a las que se refiere el artículo 99.7 de la LGT, se harán constar necesariamente los siguientes extremos:

- a) Lugar y fecha de su expedición.
- b) Nombre y apellidos y firma de la persona al servicio de la Administración tributaria interviniente.
- c) Nombre y apellidos y número de identificación fiscal y firma de la persona con la que, en su caso, se entiendan las actuaciones, así como el carácter o representación con el que interviene.
- d) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del obligado tributario al que se refieren las actuaciones.

- e) Procedimiento o actuación en cuyo curso se expide.
- f) Hechos y circunstancias que se hagan constar.
- g) Las alegaciones o manifestaciones con relevancia tributaria realizadas, en su caso, por el obligado tributario, entre las que deberá figurar la conformidad o no con los hechos y circunstancias que se hacen constar.

En las diligencias podrán hacerse constar, entre otros, los siguientes contenidos:

- a) La iniciación de la actuación o procedimiento y las comunicaciones y requerimientos que se efectúen a los obligados tributarios.
- b) Los resultados de las actuaciones de obtención de información.
- c) La adopción de medidas cautelares en el curso del procedimiento y la descripción de estas.
- d) Los hechos resultantes de la comprobación de las obligaciones.
- e) La representación otorgada mediante declaración en comparecencia personal del obligado tributario ante el órgano administrativo competente.

Apartado c)

El artículo 87.5 del RGAT dispone 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 iniciarán un procedimiento de devolución ni producirán los efectos previstos en los artículos 27 y 179.3 de la LGT, sin perjuicio de que en la liquidación que, en su caso, se practique se pueda tener en cuenta la información contenida en dichas declaraciones o autoliquidaciones.

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, el ingreso de 125.000 euros efectuado el 17 de octubre de 2017 por el obligado tributario mediante una declaración complementaria respecto del IS, ejercicio 2016, al haberse efectuado tras el inicio de un procedimiento inspector, pierde el carácter de in-

greso espontáneo, hecho este que no impediría la imposición de las sanciones que sobre este ingreso resultaran procedentes.

Además, dicho ingreso implica que, una vez finalizadas las actuaciones inspectoras, en la liquidación que se dicte, si resultara cuota a ingresar por el IS del ejercicio 2016, únicamente se liquidarán intereses de demora hasta el 17 de octubre de 2017.

Apartado d)

En los procedimientos inspectores iniciados antes del 12 de octubre de 2015, la interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de 6 meses por causas no imputables al obligado tributario no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

- a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada.

En estos supuestos, 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 del artículo 150 de la LGT. 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.

- b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y periodo objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de la LGT.

La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (Ley 34/2015), introduce una nueva regulación de los plazos de las actuaciones inspectoras (art. 150 LGT), que tiene varios objetivos:

- Simplificar la normativa vigente, eliminando supuestos de interrupciones justificadas y dilaciones no imputables a la Administración y de ampliación del plazo.
- Una mayor seguridad jurídica, en cuanto al cómputo de los plazos del procedimiento.
- Reducir la conflictividad tributaria.

En concreto, la reforma implica un incremento del plazo del procedimiento de inspección, que pasa a ser de 18 meses con carácter general, y de 27 meses en los siguientes casos:

- Cuando la cifra anual de negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas.
- Cuando el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

Como contrapartida, a lo largo de la tramitación se van a producir determinadas vicisitudes que no van a alargar el plazo del que dispone la Administración tributaria para finalizar el procedimiento, como los aplazamientos solicitados por el obligado tributario para cumplir trámites, o el periodo de espera de datos solicitados a otra Administración.

No obstante, podrán descontarse determinados periodos de suspensión definidos de forma objetiva en la ley como supuestos que impiden la continuación del procedimiento, tales como:

- La remisión del expediente al Ministerio Fiscal.
- La notificación al interesado de la remisión del expediente de conflicto en la aplicación de la norma a la Comisión Consultiva.
- La concurrencia de una causa de fuerza mayor que obligue a suspender las actuaciones.

Asimismo, se podrá extender la duración del procedimiento en los siguientes casos:

- Por los días de cortesía en los que el obligado solicita que no se lleven a cabo actuaciones con el mismo.
- Cuando el obligado tributario aporte de forma tardía documentación que le ha sido previamente requerida, o aporte documentación una vez apreciada la necesidad de aplicar el método de estimación indirecta.

Las consecuencias de la superación del plazo de duración del procedimiento inspector serán las actualmente previstas.

Por otro lado, se suprime la interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuaciones durante más de 6 meses por causas no imputables al obligado tributario.

Por lo que se refiere a la entrada en vigor de la modificación operada en el artículo 150 de la LGT, la disposición transitoria única, apartado 6, de la citada Ley 34/2015, dispone que la redacción dada a los apartados 1 a 6 del artículo 150 de la LGT será aplicable a todos los procedimientos de inspección que se inicien a partir del día 12 de octubre de 2015.

Dado que el procedimiento inspector se inició en fecha 16 de octubre de 2017, es decir, con posterioridad a la entrada en vigor de la nueva redacción dada al artículo 150 de la LGT

por la Ley 34/2015, resulta aplicable la normativa vigente a los procedimientos inspectores iniciados con posterioridad al 12 de octubre de 2015.

Apartado e)

El artículo 109 de la LGT regula las notificaciones en materia tributaria, disponiendo que el régimen de notificaciones será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades establecidas en la LGT.

Por otra parte, el artículo 43.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, dispone que las notificaciones por medios electrónicos se entenderán practicadas en el momento en que se produzca el acceso a su contenido.

Cuando la notificación por medios electrónicos sea de carácter obligatorio, se entenderá rechazada cuando hayan transcurrido 10 días naturales desde la puesta a disposición de la notificación sin que se acceda a su contenido.

El artículo 111.2 de la LGT establece que el rechazo de la notificación realizado por el interesado o su representante implicará que se tenga por efectuada la misma.

Por tanto, dado que la comunicación de continuación de actuaciones es puesta a disposición en el buzón de la DEH el día 1 de junio de 2018, pero la entidad no abre la comunicación de inicio en su buzón, se entenderá rechazada la notificación cuando hayan transcurrido 10 días naturales desde la puesta a disposición de la notificación sin que se acceda a su contenido, por lo que se entenderá rechazada en fecha 12 de junio de 2018, es decir, el día siguiente al transcurso de los 10 días naturales desde la puesta a disposición de la notificación.

Por tanto, cabe concluir que la comunicación de continuación de actuaciones se considera notificada en fecha 12 de junio de 2018, día en que se entiende rechazada la notificación.

Por lo que se refiere a la validez de la notificación al portero de la finca, de conformidad con lo establecido en el artículo 111 de la LGT, en determinados supuestos están legitimados para recibir las notificaciones no solo el obligado tributario o su representante, sino también terceras personas que se hacen cargo de la notificación con el fin de entregársela al destinatario. Así, cuando la notificación se practica en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante o en otro lugar señalado al efecto por uno u otro, de hallarse ausentes en el momento de la entrega, también están legitimados para la recepción:

- Cualquier persona que se halle en dicho lugar o domicilio y haga constar su identidad, exigiéndose como mínimo la edad de 14 años en el receptor.

- Los empleados de la comunidad de vecinos o de propietarios donde radica el lugar señalado a efectos de notificaciones o el domicilio fiscal del obligado o su representante (vigilantes, portero, etc.).

Fuera de estos supuestos no es válida la notificación a terceras personas, sin perjuicio de que, si el interesado se da por notificado, se entienda producida la notificación desde la fecha en que se dé por notificado.

Apartado f)

Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social se encuentran regulados en el Código Penal aprobado por Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, que dedica el título XIV del libro II (arts. 305 a 310 bis) a los «Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social».

Señala el artículo 305.1 del Código Penal que el que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120.000 euros será castigado con la pena de prisión de 1 a 5 años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del referido artículo.

En el primer caso (la cuota de 125.000 € corresponde a ventas ocultas no declaradas), cabe señalar que el artículo 250 de la LGT dispone que cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda pública, se continuará la tramitación del procedimiento con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal.

Por otra parte, el artículo 253 de la LGT regula la tramitación del procedimiento de inspección en caso de que proceda practicar liquidación, disponiendo que, cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda pública, procederá formalizar una propuesta de liquidación vinculada a delito, en la que se expresarán los hechos y fundamentos de derecho en los que se basa la misma.

Dicha propuesta se notificará al obligado tributario concediéndole el trámite de audiencia para que alegue lo que convenga a su derecho en el plazo de 15 días naturales, contados a partir del siguiente al de notificación de la propuesta.

Transcurrido el plazo previsto para el trámite de audiencia y examinadas las alegaciones presentadas en su caso, el órgano competente dictará una liquidación administrativa, con

la autorización previa o simultánea del órgano de la Administración tributaria competente para interponer la denuncia o querrela, cuando considere que la regularización precedente pone de manifiesto la existencia de un posible delito contra la Hacienda pública.

Una vez dictada la liquidación administrativa, la Administración tributaria pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y el procedimiento de comprobación finalizará, respecto de los elementos de la obligación tributaria regularizados mediante dicha liquidación, con la notificación al obligado tributario de la misma, en la que se advertirá de que el periodo voluntario de ingreso solo comenzará a computarse una vez que sea notificada la admisión a trámite de la denuncia o querrela correspondiente, en los términos establecidos en el artículo 255 de la LGT.

El pase del tanto de culpa o la remisión del expediente interrumpirá los plazos de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria y a imponer la sanción, de acuerdo con lo previsto en los artículos 68.1 y 189.3 de la LGT.

En el segundo caso (la cuota de 125.000 € corresponde, por un lado, a un error en el cálculo de las amortizaciones contabilizadas -10.000 €- y el resto -115.000 €- a ventas ocultas no declaradas), de conformidad con lo establecido en el artículo 185 del RGAT, concluido, en su caso, el trámite de audiencia, se procederá a documentar el resultado de las actuaciones de comprobación e investigación en las actas de inspección.

En estos documentos se recogen los resultados de dichas actuaciones de comprobación e investigación y se propone la regularización que el actuario estima procedente a la vista de dichos resultados.

Las actas serán firmadas por el funcionario y por el obligado tributario. Si el obligado tributario no supiera o no pudiera firmarlas, si no compareciera en el lugar y fecha señalados para su firma o si se negara a suscribirlas, serán firmadas solo por el funcionario y se hará constar la circunstancia de que se trate. Las actas podrán suscribirse mediante firma manuscrita o mediante firma electrónica.

En caso de que el acta se suscriba mediante firma manuscrita, de cada acta se entregará un ejemplar al obligado tributario, que se entenderá notificada por su firma.

En el caso de que el acta se suscriba mediante firma electrónica, la entrega del ejemplar se podrá sustituir por la entrega de datos necesarios para su acceso por medios electrónicos adecuados.

Si el obligado tributario no hubiera comparecido, las actas deberán ser notificadas conforme a lo dispuesto en la LGT, y se suspenderá el cómputo del plazo del procedimiento inspector desde el intento de notificación del acta al obligado tributario hasta que se consiga efectuar la notificación. Si el obligado tributario compareciese y se negase a suscribir las actas, se considerará rechazada la notificación a efectos de lo previsto en el artículo 111 de la LGT.

Cuando el interesado no comparezca o se niegue a suscribir las actas, deberán formalizarse actas de disconformidad.

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 aquellas.

Apartado g)

En cuanto a la validez de la liquidación, el artículo 150 de la LGT regula el plazo de las actuaciones inspectoras, disponiendo que las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de:

- a) 18 meses, con carácter general.
- b) 27 meses, cuando concorra alguna de las siguientes circunstancias en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación:
 - 1.º Que la cifra anual de negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas.
 - 2.º Que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

Cuando se realicen actuaciones inspectoras con diversas personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), la concurrencia de las circunstancias previstas en esta letra en cualquiera de ellos determinará la aplicación de este plazo a los procedimientos de inspección seguidos con todos ellos.

El plazo de duración del procedimiento al que se refiere este apartado podrá extenderse en los términos señalados en los apartados 4 y 5.

Teniendo en cuenta que las actuaciones inspectoras que nos ocupan se iniciaron en fecha 16 de octubre de 2017, y que el acuerdo de liquidación fue notificado en fecha 18 de abril de 2019 y, por tanto, una vez transcurrido «el plazo de 18 meses» a que se refiere el artículo 150.1 de la LGT, cabe concluir que se ha excedido el plazo máximo de duración del procedimiento de inspección.

A estos efectos, el artículo 150.6 de la LGT establece que el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento no determinará la caducidad del procedimiento, que continua-

rá hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

- a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el plazo de duración del procedimiento.

La prescripción se entenderá interrumpida por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1. El obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

- b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y periodo objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de la LGT.

- c) No se exigirán intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento.

En cuanto a la validez de la sanción, el artículo 209 de la LGT regula la iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria, disponiendo que los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de 3 meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución.

En el caso que nos ocupa, la notificación del acuerdo de liquidación de la Oficina Técnica se produjo el día 18 de abril de 2019, mientras que el inicio del procedimiento sancionador se notificó el día 19 de julio de 2019, es decir, una vez transcurrido el plazo de 3 meses desde la notificación de la liquidación.

Parte 3.^a

Pregunta 1

Apartado a)

El artículo 16 de la LIS regula la limitación en la deducibilidad de gastos financieros, disponiendo que los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 % del beneficio operativo del ejercicio.

A estos efectos, se entenderá por gastos financieros netos el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el periodo impositivo, excluidos aquellos gastos a que se refieren las letras g) y h) del artículo 15 y el artículo 15 bis de la LIS.

El beneficio operativo se determinará a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, eliminando la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, y adicionando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 %, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación de la letra h) del apartado 1 del artículo 15 de la LIS.

En todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del periodo impositivo por importe de 1.000.000 de euros.

Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los periodos impositivos siguientes, conjuntamente con los del periodo impositivo correspondiente, y con el límite previsto anteriormente.

En el ejercicio 2020, el límite del 30 % del beneficio operativo asciende a 900.000 euros (30 % de 3.000.000). Dado que, en todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del periodo impositivo por importe de 1.000.000 de euros, y los gastos financieros netos del periodo impositivo ascienden a 500.000 euros (500.000 – 0), resultará deducible la totalidad de los gastos financieros netos.

Por otra parte, el apartado 2 del artículo 16 de la LIS dispone que, en el caso de que los gastos financieros netos del periodo impositivo no alcanzaran el límite del 30 % del beneficio operativo, la diferencia entre el citado límite (900.000 €) y los gastos financieros netos del periodo impositivo (500.000 €) se adicionará al límite del 30 % del beneficio operativo, respecto de la deducción de gastos financieros netos en los periodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia.

En el ejercicio 2021, el límite del 30 % del beneficio operativo asciende a 900.000 euros (30 % de 3.000.000). Ahora bien, corresponde adicionar al citado límite la diferencia entre el límite del 30 % del beneficio operativo y los gastos financieros netos del periodo impositivo 2020, cuyo importe asciende a 400.000 euros (900.000 – 500.000). Dado que los gastos financieros netos del periodo impositivo ascienden a 1.200.000 euros (1.200.000 – 0), resultará deducible 1.200.000 euros de gastos financieros netos, mientras que la diferencia entre el citado límite (1.300.000 €) y los gastos financieros netos del periodo impositivo

(1.200.000 €) se adicionará al límite del 30 % del beneficio operativo, respecto de la deducción de gastos financieros netos en los periodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia.

Por último, en el ejercicio 2022, el límite del 30 % del beneficio operativo asciende a 900.000 euros (30 % de 3.000.000). Ahora bien, corresponde adicionar al citado límite la diferencia entre el límite del 30 % del beneficio operativo y los gastos financieros netos del periodo impositivo 2021, cuyo importe asciende a 100.000 euros (1.300.000 – 1.200.000). Dado que los gastos financieros netos del periodo impositivo ascienden a 1.200.000 euros (1.400.000 – 200.000), resultará deducible la cantidad de 1.000.000 de euros, mientras que el exceso (200.000 €) podrá deducirse en los periodos impositivos siguientes, conjuntamente con los del periodo impositivo correspondiente, y con el límite del 30 % del beneficio operativo.

Apartado b)

El artículo 15 j) de la LIS disponía que no serán fiscalmente deducibles los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en estas, no generen ingreso o generen un ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen nominal inferior al 10 %.

Recientemente, en el BOE de 10 de marzo de 2021 se ha publicado el Real Decreto-Ley 4/2021, de 9 de marzo, por el que se modifican la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en relación con las asimetrías híbridas.

Mediante este real decreto-ley se incorporan al derecho español las normas sobre asimetrías híbridas de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.

El presente real decreto-ley entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el BOE y tendrá efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2020 y que no hayan concluido a su entrada en vigor.

El Real Decreto-Ley 4/2021 deroga el artículo 15 j) de la LIS, e introduce un artículo 15 bis, titulado «Asimetrías híbridas», con la siguiente redacción:

1. No serán fiscalmente deducibles los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas residentes en otro país o territorio que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en estas del gasto o de la operación, no generen un ingreso, generen un ingreso exento o sujeto a una

reducción del tipo impositivo o a cualquier deducción o devolución de impuestos distinta de una deducción para evitar la doble imposición jurídica [...].

Para su aplicación, se requiere que exista una distinta calificación fiscal, así como que se trate de una operación realizada con personas o entidades vinculadas, caso en el que se puede estructurar una transacción con naturaleza híbrida, porque lo que se pretende con estas transacciones es minorar la tributación del conjunto de partícipes de la operación.

Como es sabido, el artículo 18 de la LIS regula las personas o entidades vinculadas, por lo que se deberá atender al mismo para disponer del listado completo. En este caso, se considera con la nueva LIS que existe una relación de vinculación cuando el socio o partícipe ostente una participación directa de al menos el 25 % en la entidad. El texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades (RDLeg. 4/2004, de 5 de marzo) preveía una participación mínima de al menos el 5 % directamente o del 1 % en caso de valores admitidos a negociación en un mercado regulado. Por tanto, se equipara ahora el porcentaje mínimo de participación de forma indirecta, a partir del cual se entiende que existe una relación de vinculación, con el porcentaje mínimo de participación de forma directa.

En caso de que la entidad no residente en España fuese propietaria del 30 % del capital de Jaysa (porcentaje superior al 25 %), la operación de préstamo efectuada entre ambas partes sería una operación entre partes vinculadas, que debería valorarse, de forma obligatoria, por su valor de mercado.

En este caso, nos encontramos con un instrumento financiero híbrido, es decir, sometido a un tratamiento fiscal diferente bajo la normativa de dos o más jurisdicciones, de forma que un pago realizado bajo el mismo da lugar a desajustes tributarios. Estos instrumentos tienen unas características tales que hace que su calificación pueda ser dudosa, puesto que suelen reunir tanto características propias de deuda como de instrumentos de patrimonio. De esta forma, si en el país del pagador (España) se consideran deuda y en el país del inversor se consideran un instrumento de patrimonio resultará que generarán, en principio, gasto deducible en un país (España) y un ingreso no tributable, en aplicación de las normas para evitar la doble imposición internacional, en el otro, resultando, por tanto, en una desimposición considerando todos los contribuyentes afectados.

A la vista de lo anterior, Jaysa no podrá deducirse el gasto contable correspondiente a los intereses del préstamo y tendrá que realizar un ajuste positivo al resultado contable por 500.000 euros (2020), 1.200.000 euros (2021) y 1.400.000 euros (2022), en virtud del artículo 15 bis de la LIS.

Pregunta 2

El artículo 23 de la LIS regula una reducción de rentas procedentes de determinados activos intangibles.

Este incentivo fiscal, conocido también como *patent box*, tiene como finalidad estimular la realización de actividades de creación de conocimientos técnicos con aplicación industrial o comercial en el marco de una actividad innovadora. Así, la explotación de tales conocimientos mediante la cesión de su uso a terceros o su transmisión tiene un tratamiento especial consistente en integrar en la base imponible de la entidad cedente o transmitente solo una parte de la renta obtenida en la cesión o transmisión.

Dan derecho a aplicar la reducción las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación o de la transmisión de los siguientes activos intangibles:

- a) Patentes.
- b) Modelos de utilidad.
- c) Certificados complementarios de protección de medicamentos y de productos fitosanitarios.
- d) Dibujos y modelos legalmente protegidos. El diseño industrial puede ser protegido como diseño registrado mediante su inscripción en el Registro de Diseños.
- e) *Software* avanzado registrado que haya sido obtenido como resultado de proyectos de investigación y desarrollo (I+D).

Todos estos activos intangibles deben derivar de actividades de I+D e IT, con excepción del *software* avanzado, que debe derivar de una actividad de I+D.

Por el contrario, se establece expresamente la exclusión de las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación o de la transmisión de marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, de programas informáticos distintos de los indicados en la letra e) anterior, de equipos industriales, comerciales o científicos, de planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, y de cualquier otro derecho o activo distinto de los expresamente indicados en las letras a) a e) anteriores.

Teniendo en cuenta que las rentas procedentes de la cesión de estos intangibles se excluyen del régimen de reducción, si forman parte del coste de elaboración del intangible objeto de cesión, debe diferenciarse de las rentas totales la parte imputable a los intangibles excluidos del régimen, integrándose en su totalidad en la base imponible.

Los requisitos exigidos para aplicar este incentivo fiscal son:

- a) Creación del activo. La entidad cedente debe haber creado total o parcialmente el activo cedido y, en este último caso, no se exige ningún porcentaje mínimo de

creación. No obstante, cuanto menor es la participación en la creación, menor es el porcentaje de reducción de la renta.

- b) Es requisito que el cesionario utilice los derechos de uso o explotación de los activos intangibles en el desarrollo de una actividad económica, esto es, el uso de los activos debe materializarse en la producción de bienes o prestación de servicios destinados al mercado, incluso su destinatario puede ser la propia entidad cedente.
- c) Residencia de la entidad cesionaria. El cesionario de los activos intangibles no puede ser residente en un país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal, salvo que esté situado en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que la operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas. Así, el cesionario puede residir tanto en territorio español como en territorio extranjero.

La mayor eficiencia en la aplicación de este régimen fiscal se alcanza cuando el cesionario está sujeto a un tipo de gravamen mayor, siempre que el gasto devengado en la cesión sea fiscalmente deducible, por lo que lo normal será que el cesionario no esté situado en territorios de nula o baja tributación, es decir, aunque no existiera este requisito, lo razonable es que el cesionario no estuviese situado en tales territorios.

- d) Prestaciones accesorias. Si el contrato de cesión de uso del activo intangible incorpora la prestación de bienes o servicios accesorios por la entidad cedente, se exige la identificación de tales bienes o servicios así como su contraprestación, para que la reducción exclusivamente alcance a las rentas derivadas de la cesión de uso de los activos intangibles, quedando al margen la renta generada en la prestación de esas prestaciones accesorias.
- e) Registros contables. Se exige que la entidad cedente disponga de los registros contables necesarios para poder determinar cada uno de los ingresos y gastos directos que correspondan a los activos intangibles objeto de cesión. Aunque solo están afectados por la reducción las rentas procedentes de la cesión de los activos intangibles, sin embargo, se exige una completa identificación tanto de los ingresos como de todos los gastos directos correspondientes a esos activos. Esto tiene sentido en el supuesto de que el cedente desarrolle otras actividades conjuntamente con la actividad de cesión de activos intangibles.

La reducción en la base imponible de la renta positiva derivada de la cesión de estos activos intangibles es el porcentaje que resulte de multiplicar un 60 % por el resultado del siguiente cociente:

- a) En el numerador, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo intangible, incluidos los gastos derivados de la subcontratación con terceros no vinculados con la entidad cedente. Estos gas-

tos se incrementan en un 30 %, sin que el numerador pueda superar el importe del denominador.

- b) En el denominador, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo intangible, incluidos los gastos derivados de la subcontratación con terceros, vinculados o no con la entidad cedente y, en su caso, los derivados de la adquisición del activo.

En el caso que nos ocupa, la amortización del activo intangible asciende a 15.000 euros anuales (150.000/10). En cada uno de estos cuatro periodos impositivos de cesión del activo intangible, la entidad Jaysa debe computar como gasto un importe de 16.000 euros (15.000 + 1.000), el cual es fiscalmente deducible. En cuanto a los ingresos, en cada uno de esos cuatro periodos impositivos registra un importe de 40.000 euros, siendo la renta generada en cada uno de ellos de 24.000 euros (40.000 – 16.000).

De acuerdo con los costes incurridos por la sociedad Jaysa, el porcentaje de reducción de esa renta es del 26 % $\{60 \% \times [(50.000 \times 1,3)/150.000]\}$. Por tanto, se integra en la base imponible el 74 % (100 – 26) de la renta, esto es, un importe de 17.760 euros (24.000 \times 0,74). Así, debe realizarse en cada ejercicio de cesión del activo un ajuste negativo al resultado contable de 6.240 euros para determinar la base imponible de cada uno de ellos.

Pregunta 3

El artículo 21 de la LIS regula la exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español, disponiendo que estarán exentos los dividendos o participaciones en beneficios de entidades, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 %.

La participación correspondiente se deberá poseer de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se deberá mantener posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo. Para el cómputo del plazo se tendrá también en cuenta el periodo en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades que reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

En el supuesto de que la entidad participada obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades en más del 70 % de sus ingresos,

la aplicación de esta exención respecto de dichas rentas requerirá que el contribuyente tenga una participación indirecta en esas entidades que cumpla los requisitos señalados en esta letra. El referido porcentaje de ingresos se calculará sobre el resultado consolidado del ejercicio, en el caso de que la entidad directamente participada sea dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, y formule cuentas anuales consolidadas. No obstante, la participación indirecta en filiales de segundo o ulterior nivel deberá respetar el porcentaje mínimo del 5 %, salvo que dichas filiales reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades con la entidad directamente participada y formulen estados contables consolidados.

El requisito exigido en el párrafo anterior no resultará de aplicación cuando el contribuyente acredite que los dividendos o participaciones en beneficios percibidos se han integrado en la base imponible de la entidad directa o indirectamente participada como dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades sin tener derecho a la aplicación de un régimen de exención o de deducción por doble imposición.

- b) Adicionalmente, en el caso de participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, que la entidad participada haya estado sujeta y no exenta por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto a un tipo nominal de, al menos, el 10 % en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa, con independencia de la aplicación de algún tipo de exención, bonificación, reducción o deducción sobre aquellos.

En el supuesto de que la entidad participada, residente o no residente en territorio español, obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades procedentes de dos o más entidades respecto de las que solo en alguna o algunas de ellas se cumplan los requisitos señalados en las letras a) o a) y b) anteriores, la aplicación de la exención se referirá a aquella parte de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos por el contribuyente respecto de entidades en las que se cumplan los citados requisitos.

En el caso que nos ocupa, la entidad Hilsa recibe un dividendo de 10.000 euros de la entidad Pansa, así como otro dividendo de la entidad Nudas por importe de 30.000 euros, por lo que el beneficio de Hilsa asciende a 40.000 euros (el enunciado indica que los únicos ingresos de Hilsa proceden de los dividendos de las sociedades en las que participa).

Si la entidad Hilsa distribuye un dividendo de 5.000 euros con cargo a esos beneficios, la sociedad Jaysa sí puede aplicar la exención parcial sobre los dividendos que perciba de

la entidad Hilsa en proporción a los ingresos obtenidos de la entidad Nudas (respecto de la que se cumplen los requisitos exigidos, dado que Jaysa tiene una participación indirecta sobre dicha entidad del 10 %, superior al mínimo exigido del 5 %), pero no respecto de la entidad Pansa (sobre la que la entidad Jaysa tiene una participación indirecta del 4 %, inferior al mínimo exigido del 5 %).

En definitiva, dado que esa proporción es del 75 % (30.000/40.000), el importe del dividendo exento es de 3.750 euros (0,75 × 5.000), estando sujeto el resto de dividendo de 1.250 euros (0,25 × 5.000), sin que sobre la cuota que genere esta parte del dividendo pueda aplicarse ninguna deducción.

Parte 4.^a

Apartado 1

El artículo 17 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), dispone que estarán sujetas al impuesto las importaciones de bienes, cualquiera que sea el fin a que se destinen y la condición del importador.

El artículo 86 de la LIVA regula los sujetos pasivos en el caso del hecho imponible importación, disponiendo que serán sujetos pasivos del impuesto quienes realicen las importaciones. Por lo tanto, en el caso que nos ocupa, el sujeto pasivo de la importación es la entidad Jaysa.

El artículo 83 de la LIVA regula la base imponible en el caso del hecho imponible importación disponiendo que, en las importaciones de bienes, la base imponible resultará de adicionar al valor de aduana los conceptos siguientes 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 IVA.
- 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.

En el caso que nos ocupa, el valor en aduana asciende a 500.000 euros (se trata de la importación de 1.000 ejemplares de vaca argentina, cuyo precio unitario asciende a 500 € cada una), y a dicho valor deberemos adicionar:

- El importe de los derechos de importación a satisfacer, que asciende a 60.000 euros.
- El importe del seguro de viaje, que asciende a 2.000 euros.

Por lo tanto, la base imponible ascenderá a 562.000 euros.

En cuanto al devengo del impuesto, el artículo 77 de la LIVA dispone que, en las importaciones de bienes, el devengo del impuesto se producirá en el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación, de acuerdo con la legislación aduanera, independientemente de que dichas importaciones estén o no sujetas a los mencionados derechos de importación.

El enunciado nos indica que las cabezas de ganado entran en la aduana de A Coruña el 1 de junio de 2020. Previamente, el 15 de febrero se realizó un pago anticipado de 5.000 euros al vendedor. El pago definitivo de la compra tendrá lugar en 30 de octubre de 2020, una vez comprobado el estado de salud de los animales. Por tanto, cabe concluir que el devengo se produce en fecha 1 de junio de 2020.

Apartado 2

La operación por la cual se transmite una finca rústica a la sociedad Jaysa constituye una operación sujeta al IVA, de conformidad con lo establecido en el artículo 4.Uno de la LIVA, ya que se trata de una entrega de bienes realizada en el ámbito espacial del impuesto (de acuerdo con el art. 68.Dos.3.º LIVA, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto las entregas de bienes inmuebles que radiquen en dicho territorio), por un empresario o profesional (de acuerdo con el art. 5.Uno a) LIVA, se reputarán empresarios o profesionales las personas o entidades que realicen actividades agrícolas) en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (de acuerdo con el apartado Dos b) del art. 4 LIVA, se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos).

Por otra parte, la operación está exenta del IVA, dado que el artículo 20.Uno.20.º de la LIVA establece que estarán exentas del IVA las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

Por lo que se refiere a la posible renuncia a la exención, el artículo 20.Dos de la LIVA dispone que la exención relativa al número 22.º del apartado Uno del artículo 20 de la LIVA podrá ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción.

Dado que la sociedad Jaysa adquiere la finca rústica con el fin de poder ampliar los terrenos en los que desarrolla la cría y engorda de cerdos, se cumplen los requisitos para que el transmitente pueda renunciar a dicha exención, dado que la finca rústica va a ser utilizada en la realización de una actividad que origina el derecho a la deducción.

Por lo que se refiere al sujeto pasivo, el artículo 84.Uno.2.º e) de la LIVA señala que serán sujetos pasivos del impuesto los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al IVA, cuando se trate de entregas de bienes inmuebles exentas a que se refieren los apartados 20.º y 22.º del artículo 20.Uno de la LIVA, en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención.

Por lo tanto, en caso de renuncia a la exención, el sujeto pasivo del IVA será la entidad Jaysa, que estará obligada, en cuanto que sujeto pasivo, a repercutir la cuota tributaria, en virtud del artículo 88.Uno de la LIVA, que dispone que los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando este obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en la LIVA, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

Apartado 3

La operación por la cual Jaysa transmite una casa rural a un conocido empresario de la construcción de la zona constituye una operación sujeta al IVA, de conformidad con lo establecido en el artículo 4.Uno de la LIVA, ya que se trata de una entrega de bienes realizada en el ámbito espacial del impuesto (de acuerdo con el art. 68.Dos.3.º LIVA, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto las entregas de bienes inmuebles que radiquen en dicho territorio) por un empresario o profesional (de acuerdo con el art. 5.Uno b) LIVA, se reputarán empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario) en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (de acuerdo con el apartado Dos b) del art. 4 LIVA, se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos).

Por otra parte, el artículo 20.Uno.22.º de la LIVA establece que estarán exentas las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

A los efectos de lo dispuesto en la LIVA, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a 2 años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los periodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones.

Ahora bien, esta exención no se aplicará a las entregas de edificaciones para su rehabilitación por el adquirente, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- 1.º Que su objeto principal sea la reconstrucción de las mismas, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50 % del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.
- 2.º Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 % del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado aquella durante los 2 años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo.

Por lo que se refiere al sujeto pasivo, el artículo 84.Uno.1.º de la LIVA señala que serán sujetos pasivos del impuesto las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto.

Por lo tanto, el sujeto pasivo será la entidad Jaysa que estará obligada, en cuanto que sujeto pasivo, a repercutir la cuota tributaria, en virtud del artículo 88.Uno de la LIVA, que dispone que los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando este obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en la LIVA, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

Apartado 4

La operación por la cual Jaysa arrienda un terreno rústico a una sociedad mercantil para la instalación por el adquirente de paneles solares constituye una operación sujeta al IVA, de conformidad con lo establecido en el artículo 4.Uno de la LIVA, ya que se trata de una prestación de servicios realizada en el ámbito espacial del impuesto, por un empresario o profesional (de acuerdo con el art. 5.Uno b) LIVA, se reputarán empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario) en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (de acuerdo con el apartado Dos b) del art. 4 LIVA, se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos).

Ahora bien, en cuanto a la posible exención de la operación, el artículo 20.Uno.23.º de la LIVA determina que estarán exentos del IVA los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de la LIVA y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

- a) Terrenos, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica.

Se exceptúan las construcciones inmobiliarias dedicadas a actividades de ganadería independiente de la explotación del suelo.

- b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el IS. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquellos.

La exención no comprenderá:

- a') Los arrendamientos de terrenos para estacionamientos de vehículos.
- b') Los arrendamientos de terrenos para depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos, o para instalar en ellos elementos de una actividad empresarial.

Por lo que se refiere al sujeto pasivo, el artículo 84.Uno.1.º de la LIVA señala que serán sujetos pasivos del impuesto las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto.

Por lo tanto, el sujeto pasivo será la entidad Jaysa que estará obligada, en cuanto que sujeto pasivo, a repercutir la cuota tributaria, en virtud del artículo 88.Uno de la LIVA, que

dispone que los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando este obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en la LIVA, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

Apartado 5

La operación por la cual Jaysa arrienda un terreno rústico a un particular para su uso como coto de caza constituye una operación sujeta al IVA, de conformidad con lo establecido en el artículo 4.Uno de la LIVA, ya que se trata de una prestación de servicios realizada en el ámbito espacial del impuesto, por un empresario o profesional (de acuerdo con el art. 5.Uno b) LIVA, se reputarán empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario) en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (de acuerdo con el apartado Dos b) del art. 4 LIVA, se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos).

Ahora bien, en cuanto a la posible exención de la operación, el artículo 20.Uno.23.º de la LIVA dispone que estarán exentos del IVA los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de la LIVA y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

- a) Terrenos, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica.

Se exceptúan las construcciones inmobiliarias dedicadas a actividades de ganadería independiente de la explotación del suelo.
- b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el IS. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquellos.

De conformidad con lo establecido en la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos (DGT) V2866/2017, de 6 de noviembre (NFC067060), en el número 23.º del apartado Uno del artículo 20 de la LIVA están incluidos los arrendamientos de terrenos rústicos y, entre estos, los arrendamientos de pastos, pero no los arrendamientos o cesiones de terrenos para la caza, ya que en estos el objeto del contrato no es el terreno, sino su aprovechamiento cinegético, salvo que tales arrendamientos o cesiones tengan la consideración de autorizaciones o concesiones administrativas.

Por lo tanto, las actividades relacionadas con la caza (aprovechamiento cinegético) estarán sujetas y no exentas, tributando según el régimen general, cualquiera que sea su destinatario.

Por lo que se refiere al sujeto pasivo, el artículo 84.Uno.1.º de la LIVA señala que serán sujetos pasivos del impuesto las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto.

Por lo tanto, el sujeto pasivo será la entidad Jaysa que estará obligada, en cuanto que sujeto pasivo, a repercutir la cuota tributaria, en virtud del artículo 88.Uno de la LIVA, que dispone que los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando este obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en la LIVA, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

Apartado 6

El artículo 69 de la LIVA regula la regla general en cuanto al lugar de realización de las prestaciones de servicios, estableciendo que las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de la LIVA, en los siguientes casos:

- 1.º Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

Por lo tanto, cabe concluir que la operación por la cual la empresa suiza presta servicios de asesoramiento a Jaysa constituye una operación sujeta al IVA, de conformidad con lo establecido en el artículo 4.Uno de la LIVA, ya que se trata de una prestación de servicios realizada en el ámbito espacial del impuesto, por un empresario o profesional (de acuerdo con el art. 5.Uno b) LIVA, se reputarán empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario) en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

El artículo 84.Uno.2.º a) de la LIVA dispone que serán sujetos pasivos del impuesto los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al impuesto, cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto.

Dado que la empresa suiza no está establecida en el territorio de aplicación del impuesto español, el sujeto pasivo será la entidad Jaysa que estará obligada, en cuanto que sujeto pasivo, a repercutir la cuota tributaria, en virtud del artículo 88.Uno de la LIVA, que dispone que los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando este obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en la LIVA, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

Apartado 7

El artículo 70.Uno.1.º h) de la LIVA dispone que se entenderán prestados en el territorio de aplicación del impuesto los servicios relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio. Se considerarán relacionados con bienes inmuebles los servicios de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamento y balneario.

El artículo 70.Uno.5.º A) b) de la LIVA dispone que se entenderán prestados en el territorio de aplicación del impuesto los servicios de restauración y catering, cuando se presten materialmente en el territorio de aplicación del impuesto.

El artículo 70.Uno.2.º a) de la LIVA establece que se entenderán prestados en el territorio de aplicación del impuesto los servicios de transporte de pasajeros, cualquiera que sea su destinatario, por la parte de trayecto que discorra por el territorio de aplicación del impuesto tal y como este se define en el artículo 3 de la LIVA.

El artículo 22 de la LIVA regula las exenciones en las operaciones asimiladas a las exportaciones, disponiendo en su apartado Trece que estarán exentos del impuesto, los transportes de viajeros y sus equipajes por vía marítima o aérea procedentes de o con destino a un puerto o aeropuerto situado fuera del ámbito espacial del impuesto. Se entenderán incluidos en este apartado los transportes por vía aérea amparados por un único título de transporte que incluya vuelos de conexión aérea.

En cuanto a la posible deducción del IVA soportado correspondiente a los gastos de viaje, el artículo 92.Uno de la LIVA dispone que los sujetos pueden deducir de las cuotas del IVA devengadas como consecuencia de las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las cuotas de IVA español que, devengadas en el mismo territorio, reúnan los requisitos previstos en la LIVA.

Para recuperar el IVA soportado en otro Estado miembro, el empresario o profesional debe solicitar su devolución, a través de los formularios dispuestos al efecto en el portal electrónico de la AEAT, siendo el Estado miembro en el que se hayan soportado las cuotas y no la AEAT, el que procede a la devolución.

De conformidad con lo establecido en el artículo 117 bis de la LIVA, los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del IVA español, Islas Canarias, Ceuta y Melilla tienen derecho a la devolución de las cuotas del IVA soportadas por adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas en Estados miembros de la Unión Europea distintos de España.

La solicitud de devolución se presenta por vía electrónica a través del formulario modelo 360. La AEAT ha de informar sin demora al solicitante de la recepción de la solicitud por medio del envío de un acuse de recibo electrónico y decide su remisión por vía electrónica al Estado miembro en el que se hayan soportado las cuotas, en el plazo de 15 días contados desde dicha recepción.

El solicitante debe estar inscrito en el servicio de notificaciones en dirección electrónica para las comunicaciones que realice la AEAT relativas a estas solicitudes de devolución.

La competencia de la AEAT en este procedimiento se limita a la recepción y envío de la solicitud al Estado miembro de devolución. A partir de ahí, son las autoridades de este último Estado miembro las competentes para decidir si procede la devolución o no, su importe y eventualmente su pago al solicitante. No obstante, el Estado miembro de devolución debe ajustar su actuación a los preceptos de la normativa, que ofrece un marco armonizado a todos los Estados miembros en relación con esta materia.

No obstante, la AEAT efectúa una comprobación inicial de las circunstancias del solicitante, de manera que si aparece claramente que el mismo no tiene derecho a la devolución (porque no es empresario, porque solo efectúa operaciones sin derecho a deducción o porque tributa en un régimen especial que excluye la deducción del IVA soportado) se abstiene de remitir la solicitud de devolución al Estado miembro correspondiente. Esta circunstancia ha de ser comunicada por la AEAT al solicitante.

Apartado 8

El artículo 98 de la LIVA regula el nacimiento del derecho a deducir señalando que, con carácter general, el derecho a la deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles.

El artículo 99 de la LIVA regula el ejercicio del derecho a la deducción, disponiendo que el derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de 4 años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.

Cuando hubiese mediado requerimiento de la Administración o actuación inspectora, serán deducibles, en las liquidaciones que procedan, las cuotas soportadas que estuviesen

debidamente contabilizadas en los libros registro establecidos reglamentariamente para este impuesto, mientras que las cuotas no contabilizadas serán deducibles en la declaración-liquidación del periodo correspondiente a su contabilización o en las de los siguientes. En todo caso, unas y otras cuotas solo podrán deducirse cuando no haya transcurrido el plazo de 4 años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.

La inclusión de las cuotas de IVA soportado en la autoliquidación correspondiente a un periodo de liquidación constituye una opción, en el sentido de que el contribuyente facultativamente puede optar por ejercer el derecho a la deducción en el periodo en el que se soportaron las cuotas o en cualquiera de los posteriores. Dicha opción no es susceptible de modificación una vez vencido el plazo de presentación de la autoliquidación de ese periodo, sin perjuicio del ejercicio de ese derecho en las siguientes, de conformidad con el artículo 99.3 de la LIVA.

Por lo tanto, las cuotas de IVA soportado no contabilizadas serán deducibles en la autoliquidación del periodo correspondiente a su contabilización o en las de los siguientes, siempre que no haya transcurrido el plazo de 4 años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.

Entre los requisitos formales para las deducciones se exige que consten debidamente contabilizadas, sin que sea suficiente su registro en el libro de facturas emitidas. Resulta necesario cumplir este requisito para que la regularización de la Inspección las incluya en el mismo periodo comprobado. Dicha contabilización no precisa que se efectúe en el periodo en que se deduce, pero sí antes de la regularización por el órgano inspector, a fin de incluirlas en la misma si se encuentran debidamente contabilizadas. Mediando actuaciones de comprobación, en las liquidaciones resultantes de las mismas solo pueden tenerse en cuenta las cuotas de IVA soportadas deducibles que estuviesen contabilizadas con anterioridad al inicio de las mismas.

Ahora bien, tal y como dispone el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en la Resolución de 13 de junio de 2007 (RG 101/2006 –NFJ028241–), el hecho de que la Inspección no acepte la deducción de las cuotas soportadas no contabilizadas no perjudica el derecho de la entidad a deducir dichas cuotas en el momento en que se cumplan todos los requisitos establecidos en la normativa, incluyendo la correcta contabilización de las mismas.

Parte 5.^a

Pregunta 1

Apartado 1.^º

La normativa básica de la materia aduanera en la Unión Europea está constituida por el Reglamento (UE) n.º 952/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión (CAU), aplicable a partir del 1 de mayo de 2016.

Asimismo, con el objeto de completar y desarrollar lo previsto en el CAU, se han publicado los dos siguientes reglamentos, aplicables a partir de la misma fecha:

- a) Reglamento Delegado (UE) n.º 2015/2446, de la Comisión, por el que se completa el Reglamento (UE) n.º 952/2013.
- b) Reglamento de Ejecución (UE) n.º 2015/2447, de la Comisión, por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) n.º 952/2013.

El artículo 201 del CAU regula el ámbito de aplicación y los efectos del despacho a libre práctica, disponiendo que las mercancías no pertenecientes a la Unión destinadas a ser introducidas en el mercado de la Unión o destinadas a utilización o consumo privados dentro de esta última se incluirán en el régimen de despacho a libre práctica.

El despacho a libre práctica implicará:

- a) La percepción de los derechos de importación debidos.
- b) La percepción, según proceda, de otros gravámenes, con arreglo a las disposiciones pertinentes en vigor relativas a la percepción de dichos gravámenes.
- c) La aplicación de medidas de política comercial y de prohibiciones y restricciones en la medida en que no se hayan aplicado en una fase anterior.
- d) El cumplimiento de las demás formalidades aduaneras previstas para la importación de las mercancías.

El despacho a libre práctica conferirá a las mercancías no pertenecientes a la Unión el estatuto aduanero de mercancías de la Unión.

Apartado 2.º

El artículo 203 del CAU regula el despacho a libre práctica y la exención de derechos de importación en el caso de mercancías de retorno, estableciendo que, previa solicitud del interesado, quedarán exentas de derechos de importación las mercancías no pertenecientes a la Unión que, tras haber sido inicialmente exportadas fuera del territorio aduanero de esta última como mercancías de la Unión, se reintroduzcan y declaren para su despacho a libre práctica en dicho territorio en un plazo de 3 años.

Lo dispuesto en el párrafo anterior será de aplicación incluso en los casos en que las mercancías de retorno representen únicamente una parte de las mercancías previamente exportadas desde el territorio aduanero de la Unión.

El plazo de 3 años se podrá superar atendiendo a circunstancias especiales.

Cuando, previamente a su exportación fuera del territorio aduanero de la Unión, las mercancías de retorno hayan sido despachadas a libre práctica con exención de derechos o con tipo reducido de derecho de importación en razón de su destino final particular, la exención del derecho solo se concederá si van a ser despachadas a libre práctica con el mismo destino final.

En caso de que el destino final para el que vayan a ser despachadas a libre práctica las mercancías ya no sea el mismo, el derecho de importación se reducirá en la cuantía de los derechos percibidos, en su caso, con ocasión del primer despacho a libre práctica. Si este último importe fuera superior al resultante del despacho a libre práctica de las mercancías de retorno, no se concederá devolución alguna.

Cuando las mercancías hayan perdido su estatuto aduanero de mercancías de la Unión con arreglo a lo dispuesto en el artículo 154 y en una fase posterior se despachen a libre práctica, se aplicará lo dispuesto en los párrafos anteriores.

La exención de derechos de importación solo se concederá en caso de que las mercancías se devuelvan en el mismo estado en el que fueron exportadas.

La exención de los derechos de importación se justificará mediante la información que permita determinar que se cumplen las condiciones para concederse dicha exención.

En el presente caso, nos encontramos con un supuesto de aplicación de la exención de los derechos de importación por mercancía de retorno, previsto en el artículo 203 del CAU, en los que una parte de los jamoneros, previamente exportados a Japón, se vuelven a importar en la Unión.

El artículo 158 del Reglamento Delegado (UE) n.º 2015/2446, de la Comisión, por el que se completa el Reglamento (UE) n.º 952/2013, establece varios supuestos en que las mercancías se reintroducen en el mismo estado en que fueron exportadas (supuestos de presunción):

- Siempre que no hayan sido sometidas a un tratamiento o manipulación que vaya más allá de alterar su presentación o que no sea necesario para su reparación, restauración, recuperación de buen estado o mantenerse en buenas condiciones.
- Aunque se sometan a un tratamiento o manipulación que vaya más allá de lo indicado en el párrafo anterior, que quede patente, una vez empezados que no eran apropiados para el uso previsto de las mercancías.
- Si han sido sometidas a un tratamiento o manipulación que haría nacer derechos de importación de haberse acogido al régimen de perfeccionamiento pasivo, si no exceden de lo estrictamente necesario para que las mercancías puedan ser utilizadas de igual manera que en el momento de la exportación fuera del territorio aduanero de la Unión.

El artículo 253 del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 2015/2447, de la Comisión, por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) n.º 952/2013, establece la información exigida al declarante para la aplicación de la exención del artículo 203 del CAU:

1. El declarante pondrá a disposición de la aduana de presentación de la declaración de despacho a libre práctica información que permita determinar que se cumplen las condiciones para la exención de los derechos de importación.
2. La información a que se refiere el apartado 1 podrá facilitarse mediante cualquiera de los siguientes medios:
 - a) El acceso a los datos pertinentes de la declaración en aduana o la declaración de reexportación al amparo de la cual se exportaron o reexportaron inicialmente las mercancías de retorno desde el territorio de aplicación de la Unión.
 - b) Una copia impresa, autenticada por la aduana competente, de la declaración en aduana o la declaración de reexportación al amparo de la cual se exportaron o reexportaron inicialmente las mercancías de retorno desde el territorio de aplicación de la Unión.
 - c) Un documento expedido por la aduana competente con los datos pertinentes de esa declaración en aduana o de reexportación.
 - d) Un documento expedido por las autoridades aduaneras que certifique que se han cumplido las condiciones para la exención de los derechos de importación (boletín de información INF 3).
3. Cuando la información a disposición de las autoridades aduaneras competentes permita determinar que las mercancías declaradas para su despacho a libre práctica fueron inicialmente exportadas desde el territorio de aplicación de la Unión y que a la sazón cumplían las condiciones para acogerse a una exención de los derechos de importación en calidad de mercancías de retorno, no se exigirá la información a que se refiere el apartado 2.
4. El apartado 2 no se aplicará cuando las mercancías puedan declararse para el despacho a libre práctica oralmente o mediante cualquier otro acto. Tampoco se aplicará en caso de circulación internacional de embalajes, de medios de transporte o de determinadas mercancías sujetas a medidas aduaneras particulares, salvo que se disponga en contrario.

Apartado 3.º

En el caso que nos ocupa, se puede vincular la mercancía al régimen aduanero especial de importación temporal.

El artículo 250 del CAU regula el ámbito de aplicación del régimen aduanero de importación temporal estableciendo que, en el marco del régimen de importación temporal, las mercancías no pertenecientes a la Unión destinadas a la reexportación podrán ser objeto de un destino especial en el territorio aduanero de la Unión con exención total o parcial de derechos de importación y sin estar sometidas a lo siguiente:

- a) A otros gravámenes prescritos por otras disposiciones pertinentes en vigor.
- b) A medidas de política comercial en la medida en que no prohíban la entrada de mercancías en el territorio aduanero de la Unión o su salida de él.

El régimen de importación temporal se utilizará cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a) Que no esté previsto que las mercancías sufran cambio alguno, a excepción de la depreciación normal causada por el uso que se haga de ellas.
- b) Que sea posible garantizar la identificación de las mercancías incluidas en el régimen, excepto cuando, habida cuenta de la naturaleza de las mercancías o del destino previsto, la ausencia de medidas de identificación no pueda conducir a un abuso del régimen, o, en el caso mencionado en el artículo 223, cuando sea posible comprobar el cumplimiento de las condiciones estipuladas para las mercancías equivalentes.
- c) Que el titular del régimen esté establecido fuera del territorio aduanero de la Unión, salvo que se disponga lo contrario.
- d) Que se cumplan las condiciones necesarias para la exención total o parcial de derechos establecidas en la legislación aduanera.

Por otra parte, el artículo 251 del CAU regula el plazo de permanencia de las mercancías en el régimen de importación temporal, estableciendo que las autoridades aduaneras fijarán el plazo al término del cual las mercancías incluidas en el régimen de importación temporal deberán ser reexportadas o incluidas en un régimen aduanero posterior. Este plazo deberá ser suficiente para que se pueda alcanzar el objetivo del destino autorizado.

Salvo que se disponga lo contrario, el plazo máximo de permanencia de las mercancías en el régimen de importación temporal, para el mismo fin y bajo la responsabilidad del mismo titular de la autorización, será de 24 meses, aun cuando el régimen se hubiera ultimado por inclusión de las mercancías en otro régimen especial, a su vez seguido de una nueva inclusión en el régimen de importación temporal.

Cuando, en circunstancias excepcionales, el fin autorizado no pueda alcanzarse dentro del plazo mencionado en los párrafos anteriores, las autoridades aduaneras podrán con-

ceder una prórroga de dicho plazo por un tiempo razonable, previa solicitud debidamente justificada del titular de la autorización.

El tiempo total de permanencia de las mercancías en el régimen de importación temporal no será superior a 10 años, salvo en caso de circunstancias imprevisibles.

Los supuestos de exención total se regulan en los artículos 208 a 236 del Reglamento Delegado (UE) n.º 2015/2446, de la Comisión, por el que se completa el Reglamento (UE) n.º 952/2013 (por ejemplo, medios de transporte, palés y contenedores, animales, mercancías y efectos personales importadas por viajeros con fines deportivos, material pedagógico y científico, mercancías destinadas a exposiciones...).

En caso de mercancías que no cumplan con todos los requisitos para la exención total, la autorización se concederá a condición de que se abone el importe de los derechos de importación exigible cuando se haya ultimado el régimen. No se concederá para mercancías fungibles.

El artículo 252 del CAU regula la cuantía del derecho de importación en caso de importación temporal con exención parcial de derechos de importación, disponiendo que el importe de los derechos de importación respecto de las mercancías incluidas en el régimen de importación temporal con exención parcial de esos derechos se fijará en el 3 % del importe del derecho de importación que habría sido exigible por dichas mercancías si hubieran sido despachadas a libre práctica en la fecha en que fueron incluidas en el régimen de importación temporal.

Dicho importe será exigible por cada mes o fracción de mes que las mercancías hayan estado incluidas en el régimen de importación temporal con exención parcial de los derechos de importación.

El importe de los derechos de importación no excederá del que hubiese sido exigible en caso de despacho a libre práctica de las mercancías de que se trate en la fecha de su inclusión en el régimen de importación temporal.

No podemos aplicar la exención total, dado que la mercancía objeto de importación temporal no es ninguno de los supuestos previstos en los artículos del Reglamento Delegado (UE) n.º 2015/2446, de la Comisión, por el que se completa el Reglamento (UE) n.º 952/2013 antes citados, por lo que debemos solicitar la aplicación del régimen especial con exención parcial de los derechos de importación, aplicando la regla del artículo 252 del CAU.

Con carácter previo, deberemos constituir garantía suficiente y tras la concesión de la autorización correspondiente, una vez que el régimen se haya ultimado (por el transcurso del tiempo concedido), las autoridades aduaneras liquidarán la deuda aduanera correspondiente con esta exención.

El enunciado nos indica que el material de cocina es valorado en 20.000 euros, que el plazo de permanencia de dichas mercancías en el régimen de importación temporal será de 2 meses, así como que el arancel aplicable a este tipo de mercancía es de un 5 %, por lo que el importe de la deuda aduanera ascenderá a 60 euros ($3 \% \times 2 \times 5 \% \times 20.000 \text{ €}$).

Pregunta 2

Apartado 1.º

De conformidad con lo establecido en el artículo 7.1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (LIE), el impuesto se devengará, en los supuestos de fabricación, en el momento de la salida de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación de la fábrica o depósito fiscal, si bien la salida de dichos productos se efectuará en régimen suspensivo cuando se destinen directamente a otras fábricas o depósitos fiscales.

Por lo tanto, en los casos a) y b), el devengo del impuesto especial se producirá en el momento de la salida de los productos del depósito fiscal.

En cambio, en el caso c), dado que el whisky se destina a un depósito fiscal de Finlandia, la salida del whisky se efectúa en régimen suspensivo, por lo que no se produce el devengo del impuesto.

Apartado 2.º

El artículo 31 de la LIE regula el ámbito objetivo de los productos intermedios, estableciendo que tendrán la consideración de productos intermedios todos los productos con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior a 1,2 % vol., e inferior o igual a 22 % vol., clasificados en los códigos NC 2204, 2205 y 2206, y que no estén comprendidos dentro del ámbito objetivo del impuesto sobre la cerveza, ni en el del impuesto sobre el vino y bebidas fermentadas.

El Reglamento de Ejecución (UE) 2020/2159, de la Comisión, de 16 de diciembre de 2020, por el que se modifica el anexo I del Reglamento (CEE) n.º 2658/87, del Consejo, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y el arancel aduanero común, dispone que deberán clasificarse en la nomenclatura combinada, en el código NC 2206 00: «las demás bebidas derivadas (por ejemplo: sidra, perada, aguamiel, sake)».

El artículo 33 de la LIE regula la base imponible del impuesto sobre productos intermedios, estableciendo que la base imponible estará constituida por el volumen de productos comprendidos dentro del ámbito objetivo de este impuesto, expresado en hectolitros de producto acabado a la temperatura de 20°C.

En consecuencia, en el caso a), el volumen de productos comprendidos dentro del ámbito objetivo del impuesto especial sobre productos intermedios, contenido en el envío de 10 cajas de sake a un almacén fiscal en Madrid es de 1,2 hectolitros ($10 \times 12 \times 1$ litros/100).

El artículo 34 de la LIE regula el tipo impositivo en el impuesto sobre productos intermedios, estableciendo que, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 23, el impuesto se exigirá a los siguientes tipos impositivos:

1. Productos intermedios con un grado alcohólico volumétrico adquirido no superior al 15 % vol.: 38,48 euros por hectolitro.
2. Los demás productos intermedios: 64,13 euros por hectolitro.

Por lo tanto, la liquidación a practicar por impuestos especiales, tratándose el sake de un producto intermedio con un grado alcohólico volumétrico adquirido del 20 % vol., ascenderá a 76,96 euros ($1,2 \times 64,13$ €).

El artículo 36 de la LIE regula el ámbito objetivo del impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas, disponiendo que el mismo estará integrado por:

- a) Todos los productos con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior a 1,2 % vol. clasificados en los códigos NC 2207 y 2208, incluso cuando dichos productos formen parte de un producto clasificado en un capítulo de la nomenclatura combinada distinto del 22.
- b) Los productos clasificados en los códigos NC 2204, 2205 y 2206 con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 22 % vol.
- c) El alcohol que contenga productos sólidos u otros productos vegetales en solución.

El Reglamento de Ejecución (UE) 2020/2159, de la Comisión, de 16 de diciembre de 2020, por el que se modifica el anexo I del Reglamento (CEE) n.º 2658/87, del Consejo, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y el arancel aduanero común, dispone que el whisky deberá clasificarse en la nomenclatura combinada, en el código NC 2208 30, mientras que la ginebra deberá clasificarse en la nomenclatura combinada, en el código NC 2208 50 91.

El artículo 38 de la LIE regula la base imponible del impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas, estableciendo que la base estará constituida por el volumen de alcohol puro, a la temperatura de 20°C, expresado en hectolitros, contenido en los productos objeto del impuesto.

En el caso b), el volumen de alcohol puro contenido en el envío de dos cajas de ginebra y una de whisky a uno de sus restaurantes de la sierra norte es de 0,09367 hectolitros de alcohol puro, de acuerdo con el siguiente detalle:

- Ginebra: 0,08887 hectolitros alcohol puro ($2 \times 12 \times 1$ litros $\times 37\%/100$)
- Whisky: 0,048 hectolitros del alcohol puro ($1 \times 12 \times 1$ litros $\times 40\%/100$).

El artículo 39 de la LIE regula el tipo impositivo en el impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas, estableciendo que el impuesto se exigirá al tipo de 958,94 euros por hectolitro de alcohol puro.

Por lo tanto, la liquidación a practicar por impuestos especiales ascenderá a 131,18 euros, de acuerdo con el siguiente detalle:

- Ginebra: 85,15 euros ($0,08887 \times 958,94$ €).
- Whisky: 46,03 euros ($0,048 \times 958,94$ €).

En cambio, en el caso c), dado que la salida del whisky se efectúa en régimen suspensivo, no se produce el devengo del impuesto, por lo que no procede liquidar el impuesto especial sobre el alcohol y bebidas derivadas.

Apartado 3.º

Las expediciones de productos sujetos a los impuestos especiales, siempre que tengan carácter comercial, deberán estar amparadas por determinados documentos, recogidos en el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Impuestos Especiales (RIE), que acrediten haber satisfecho el impuesto en España o encontrarse en régimen suspensivo, al amparo de una exención o de un sistema de circulación intracomunitaria o interna con impuesto devengado. Dichos documentos de circulación, como norma general, deben ser expedidos por los titulares de los establecimientos desde los que se remiten los productos.

El documento administrativo electrónico es el documento de circulación que permite tener un mayor control sobre los productos. Su envío se realiza de forma electrónica a través del sistema EMCS. La Directiva 2008/118/CE exige la utilización del e-DA para las operaciones con mayor riesgo fiscal al disponer que «la circulación intracomunitaria en régimen suspensivo se realizará únicamente si tiene lugar al amparo de un e-DA».

Asimismo, el legislador español exige su utilización en el ámbito interno cuando se trate de productos a los que no les sea aplicable el tipo normal o cuando no circulen con el impuesto devengado.

Por tanto, se exige la utilización del e-DA en los siguientes supuestos:

- Las expediciones intracomunitarias que circulen en régimen suspensivo del impuesto.

- Las expediciones que circulen en el ámbito interno en régimen suspensivo o con aplicación de un supuesto de exención o de un tipo impositivo reducido.

En consecuencia, en el caso c), la circulación debe realizarse al amparo de un e-DA.

Por otra parte, el uso de los albaranes de circulación está previsto para los supuestos en los que no proceda la utilización del e-DA o del documento simplificado de acompañamiento. En todo caso, son utilizados para envíos realizados fuera de régimen suspensivo de productos objeto de los impuestos especiales y, como consecuencia del bajo riesgo fiscal de las circulaciones que ampara, sus requisitos formales son mínimos, pudiendo incluso no estar sujeto a modelo. Por tanto, este documento de circulación ampara las expediciones de productos devengadas a tipo normal, realizadas en el ámbito interno, siempre que no atraviesen otro Estado miembro. Además, la utilización del albarán es compatible con la llevanza de marcas fiscales, cuando proceda su uso.

Tienen la consideración de albaranes de circulación las facturas, los albaranes, los conductos y demás documentos comerciales utilizados habitualmente por la empresa expedidora. En ellos deberán consignarse los siguientes datos: el nombre, el NIF y, en su caso, el CAE del expedidor y del destinatario, la clase y cantidad de productos y la fecha de expedición, el lugar de expedición y entrega y, en su caso, la graduación del producto. Asimismo, se exige, en el artículo 24 del RIE, que sean enumerados secuencialmente por años naturales y que sean firmados por el expedidor o por persona que le represente, salvo que el documento se expida por procedimientos informáticos autorizados por la oficina gestora, y, por esta, se haya autorizado la dispensa de firma.

Por último, las precintas o marcas fiscales tienen una doble función, ya que son documentos de circulación específicos para determinados productos (bebidas derivadas, cigarrillos y picadura para liar) y, al mismo tiempo, constituyen la prueba de que el impuesto especial ha sido satisfecho. Por tanto, los productos que lleven incorporados las precintas deben encontrarse con el impuesto devengado y circular fuera de régimen suspensivo.

En cuanto a su papel como documento de circulación, la regulación de las marcas fiscales se encuentra en el artículo 26 del RIE, precepto que recoge la obligación de que los productos las lleven incorporadas:

Con independencia de los requisitos que hayan de cumplirse en materia técnico-sanitaria y de etiquetado y envasado, las bebidas derivadas, los cigarrillos y la picadura para liar que circulen, fuera de régimen suspensivo, con un destino dentro del ámbito territorial interno que no sea una planta embotelladora o envasadora independiente deberán contenerse en recipientes o envases provistos de una precinta de circulación u otra marca fiscal en las condiciones previstas en este reglamento.

En consecuencia, en los casos a) y b), al tratarse de expediciones en el ámbito nacional a consumidores finales, los envíos se realizarán con el impuesto devengado y amparados en un albarán de circulación.

Por otra parte, en el caso b), al haberse pagado el impuesto y tratarse de bebidas derivadas embotelladas, también deberán llevar adheridas las correspondientes marcas fiscales.

Pregunta 3

Apartado 1.º

El artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, regula el IGFEI, cuyo apartado Seis regula el hecho imponible, disponiendo que está sujeta al impuesto:

- a) La primera venta o entrega de los GFEI tras su producción, importación o adquisición intracomunitaria. Tendrán, asimismo, la consideración de primera venta o entrega las ventas o entregas subsiguientes que realicen los empresarios que destinen los gases fluorados de efecto invernadero a su reventa y les haya sido aplicable al adquirirlos la exención regulada en la letra a) del número 1 del apartado Siete.
- b) El autoconsumo de los gases fluorados de efecto invernadero. Tendrá la consideración de autoconsumo la utilización o consumo de los gases fluorados de efecto invernadero por los productores, importadores, adquirentes intracomunitarios, o empresarios a que se refiere la letra anterior.
- c) La importación y adquisición intracomunitaria de los gases fluorados de efecto invernadero objeto del impuesto contenidos en los productos cuya utilización lleve aparejada inherentemente las emisiones de los mismos a la atmósfera, como los aerosoles, sistemas y espumas de poliuretano y poliestireno extruido, entre otros.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que los GFEI han sido objeto de ventas o entregas sujetas al impuesto cuando los contribuyentes no justifiquen el destino dado a los productos fabricados, importados o adquiridos.

Por lo que se refiere a la importación y la adquisición intracomunitaria de GFEI, cabe señalar que no constituye hecho imponible del IGFEI, en la medida en que los GFEI no estén contenidos en productos cuya utilización implica inherentemente su emisión a la atmósfera, tal y como establece el artículo 5.Seis.1 c) de la Ley 16/2013.

Por otra parte, la utilización por Jaysa de los GFEL importados y adquiridos en la recarga de sus equipos o aparatos no nuevos constituye hecho imponible del IGFEI, como autoconsumo sujeto y no exento, tal y como establece el artículo 5.Seis.1 b) de la Ley 16/2013.

La venta por Jaysa de los GFEL importados y adquiridos a un empresario asturiano no autorizado como revendedor constituye hecho imponible del IGFEI, como primera venta o entrega sujeta y exenta, en la medida en que los gases se destinen a una primera incorporación en equipos o aparatos nuevos, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.Siete.1 d) de la Ley 16/2013.

El empresario asturiano tiene la condición de consumidor final, por lo que debe soportar la repercusión del IGFEI devengado, tal y como establece el artículo 5.Trece.1 de la Ley 16/2013. Para poder beneficiarse de la mencionada exención, el empresario asturiano debe acreditar el carácter del equipo o aparato, tal y como dispone el artículo 14 del Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero.

Jaysa, como contribuyente, debe hacer constar en factura el precepto en que se basa la exención aplicada (art. 5.Trece.2 de la Ley 16/2013).

Finalmente, la falta de justificación de los gases importados y adquiridos constituye un hecho imponible presunto, dado que el artículo 5.Seis.3 de la Ley 16/2013 dispone que se presumirá, salvo prueba en contrario, que los gases fluorados de efecto invernadero han sido objeto de ventas o entregas sujetas al impuesto cuando los contribuyentes no justifiquen el destino dado a los productos fabricados, importados o adquiridos.

Por lo que se refiere a la adquisición interior de GFEL a un empresario establecido en Toledo, que tiene acreditada la condición de revendedor, cabe señalar que dicho empresario es contribuyente, tal y como establece el artículo 5.Nueve.1 de la Ley 16/2013, estando autorizado para adquirir los GFEL exentos del IGFEI, según dispone el artículo 5.Siete.1 a) de la Ley 16/2013, por destinarlos a su reventa en territorio español. Para disfrutar de la exención debe exhibir a su proveedor su CAF, que acredita su inscripción como revendedor.

La posterior venta a Jaysa también constituye hecho imponible del IGFEI, como primera venta o entrega sujeta y no exenta, según dispone el artículo 5.Seis.1 a) de la Ley 16/2013. Ni la posterior venta de los GFEL así adquiridos ni su falta de justificación por Jaysa constituyen hecho imponible del IGFEI.

Apartado 2.º

La condición de revendedor recae en la persona o entidad que, por estar autorizada por la oficina gestora en los términos establecidos reglamentariamente, adquiera exentos los gases objeto del impuesto para cualquiera de los siguientes fines:

- a) Ser entregados a un consumidor final, a otra persona o entidad para su posterior comercialización en el ámbito territorial de aplicación del impuesto o para su uso o envío fuera del ámbito territorial de aplicación del impuesto.
- b) Ser utilizados para efectuar una carga, recarga, reparación o mantenimiento de equipos o aparatos de sus clientes.

El apartado Seis del artículo 5 de la Ley 16/2013 regula el hecho imponible, disponiendo que está sujeta al impuesto la primera venta o entrega de los gases fluorados de efecto invernadero tras su producción, importación o adquisición intracomunitaria. Tendrán, asimismo, la consideración de primera venta o entrega las ventas o entregas subsiguientes que realicen los empresarios que destinen los gases fluorados de efecto invernadero a su reventa y les haya sido aplicable al adquirirlos la exención regulada en la letra a) del número 1 del apartado Siete.

A este respecto, el apartado Trece del artículo 5 de la Ley 16/2013 regula la repercusión, disponiendo que los contribuyentes deberán repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de los productos objeto del impuesto, quedando estos obligados a soportarlas.

La repercusión de las cuotas devengadas se efectuará en la factura separadamente del resto de conceptos comprendidos en ella. Cuando se trate de operaciones no sujetas o exentas, se hará mención de dicha circunstancia en el referido documento, con indicación del precepto de este artículo en que se basa la aplicación de tal beneficio.

Por lo tanto, cabe concluir que el empresario toledano, que tiene acreditada la condición de revendedor, tiene el deber de repercutir el IGFEI devengado con la puesta a disposición de los GFEI, y Jaysa, en su condición de consumidor final, tiene el deber de soportarlo, tal y como establece el artículo 5.Trece de la Ley 16/2013.

Apartado 3.º

El artículo 6 del Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, y por el que se modifican el Reglamento del Procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora, aprobado por el Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, recoge que:

Los consumidores finales que destinen los gases fluorados de efecto invernadero para su uso en la fabricación de equipos o aparatos, carga, recarga, reparación o

mantenimiento de equipos o aparatos de sus clientes, en las facturas que expidan con ocasión de dichas operaciones deberán consignar la cantidad expresada en kilogramos y el epígrafe que corresponda al gas fluorado incorporado al equipo o aparato, de acuerdo con el apartado once del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, así como el importe del impuesto soportado.

Ello es así porque el destinatario último de los equipos o gases fluorados debe conocer el IGFEI que se repercutió en su momento en relación con el gas que adquiere para eventuales deducciones o, esencialmente, devoluciones del impuesto. Sin embargo, tal comunicación hasta el consumidor final (en sentido habitual de la palabra) del equipo que contiene gases fluorados no siempre se produce –por ejemplo, en las ventas entre particulares, que no están obligados a emitir factura–.

Adicionalmente, el artículo 5.Trece.2 de la Ley 16/2013 recoge que, cuando se trate de operaciones no sujetas o exentas, se hará mención de dicha circunstancia en la factura, con indicación del precepto de este artículo en que se basa la aplicación de tal beneficio. La relevancia de tal obligación tiene que ver con el control del impuesto, del mismo modo que ocurre en el ámbito de otros impuestos indirectos.

Parte 6.^a

Pregunta 1

El artículo 28 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF), contiene las reglas generales de cálculo del rendimiento neto, estableciendo en el apartado 4 que se atenderá al valor normal en el mercado de los bienes o servicios objeto de la actividad, que el contribuyente ceda o preste a terceros de forma gratuita o destine al uso o consumo propio.

Asimismo, cuando medie contraprestación y esta sea notoriamente inferior al valor normal en el mercado de los bienes y servicios, se atenderá a este último.

El enunciado indica que doña Josefina no ha facturado a su mejor amiga los servicios prestados durante el ejercicio en un pleito sobre cuestiones hereditarias, estimándose el valor de mercado de dichos servicios en 2.000 euros. En consecuencia, procederá computar como rendimiento íntegro de la actividad económica de doña Josefina ese importe de 2.000 euros.

Por otra parte, el artículo 30 de la LIRPF regula las normas para la determinación del rendimiento neto en estimación directa, estableciendo en su apartado 2, junto a las reglas

generales del artículo 28 de la LIRPF, unas reglas especiales, dentro de las cuales figura la siguiente:

3.^a Cuando el cónyuge o los hijos menores del contribuyente que convivan con él realicen cesiones de bienes o derechos que sirvan al objeto de la actividad económica de que se trate, se deducirá, para la determinación de los rendimientos del titular de la actividad, la contraprestación estipulada, siempre que no exceda del valor de mercado y, a falta de aquella, podrá deducirse la correspondiente a este último. La contraprestación o el valor de mercado se considerarán rendimientos del capital del cónyuge o los hijos menores a todos los efectos tributarios.

Lo dispuesto en esta regla no será de aplicación cuando se trate de bienes y derechos que sean comunes a ambos cónyuges.

El enunciado nos indica que, para compensar a su marido por la cesión de la parte del piso del que son cotitulares, Josefina le paga a Jaime 20.000 euros anuales, lo que supone el doble del valor de mercado de una cesión de estas características.

En consecuencia, tratándose de un bien ganancial, no resulta aplicable dicha regla, lo que supone que Josefina no podrá computar gasto alguno por la cesión del inmueble efectuada por su cónyuge, mientras que su cónyuge Jaime tampoco tendrá que computar rendimiento del capital inmobiliario alguno por esa cesión parcial del inmueble a su cónyuge.

Por otra parte, el enunciado nos indica que, para atender mejor a los clientes que visitan el despacho, Josefina tiene alquilada en el mismo edificio una plaza de aparcamiento de titularidad privativa de su marido por un importe anual de 3.000 euros. El valor de mercado de una cesión de estas características sería de 2.000 euros.

En este caso, a diferencia del caso anterior, al ser la plaza de aparcamiento un bien privativo de su cónyuge Jaime, Josefina se deducirá la contraprestación estipulada (3.000 €), si bien únicamente podrá deducirse el valor de mercado de la contraprestación, es decir, 2.000 euros.

Por otra parte, ese valor de mercado de la contraprestación (2.000 €) se considerará rendimiento del capital inmobiliario de su cónyuge Jaime.

El artículo 30 de la LIRPF regula las normas para la determinación del rendimiento neto en estimación directa, estableciendo en su apartado 2, junto a las reglas generales del artículo 28 de la LIRPF, unas reglas especiales, dentro de las cuales figura la siguiente:

4.^a Reglamentariamente podrán establecerse reglas especiales para la cuantificación de determinados gastos deducibles en el caso de empresarios y profesionales en estimación directa simplificada, incluidos los de difícil justificación. La cuantía que con arreglo a dichas reglas especiales se determine para el conjunto

de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación no podrá ser superior a 2.000 euros anuales.

En ausencia de renuncia, la modalidad simplificada del régimen de estimación directa debe aplicarse para la determinación del rendimiento neto de todas las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- 1.º No determine el rendimiento neto de alguna de sus actividades por el método de estimación objetiva.
- 2.º El importe neto de la cifra de negocios del año anterior, correspondiente al conjunto de las actividades desarrolladas por el contribuyente, no supere los 600.000 euros anuales.
- 3.º Ninguna actividad desarrollada por el contribuyente se encuentre en la modalidad normal del método de estimación directa.

En el caso que nos ocupa, el enunciado nos indica que, durante 2019, el importe neto de la cifra de negocios de esta actividad profesional ha ascendido a 300.000 euros, sin que conozcamos la cifra de negocios de esta actividad profesional del ejercicio inmediatamente anterior (2018). En el caso de que, en dicho ejercicio, el importe neto de la cifra de negocios no hubiera superado los 600.000 euros anuales, el contribuyente deberá determinar el rendimiento neto de la actividad económica de 2019 por la modalidad simplificada del método de estimación directa, lo que significa que dicho rendimiento se determinará según las normas contenidas en los artículos 28 y 30 de la LIRPF, con las especialidades siguientes:

- 1.^a Las amortizaciones del inmovilizado material se practicarán de forma lineal, en función de la tabla de amortizaciones simplificada que se apruebe por el ministro de Hacienda (Orden de 27 de marzo de 1998).

Sobre las cuantías de amortización que resulten de estas tablas serán de aplicación las normas del régimen especial de entidades de reducida dimensión previstas en la LIS que afecten a este concepto.

- 2.^a El conjunto de las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación se cuantificará aplicando el porcentaje del 5 % sobre el rendimiento neto, excluido este concepto, sin que la cuantía resultante pueda superar 2.000 euros anuales.

El artículo 30 de la LIRPF regula las normas para la determinación del rendimiento neto en estimación directa, estableciendo en su apartado 2, junto a las reglas generales del artículo 28 de la LIRPF, unas reglas especiales, dentro de las cuales figura la siguiente:

- 5.^a Tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto en estimación directa:

- a) Las primas de seguro de enfermedad satisfechas por el contribuyente en la parte correspondiente a su propia cobertura y a la de su cónyuge e hijos menores de 25 años que convivan con él. El límite máximo de deducción será de 500 euros por cada una de las personas señaladas anteriormente o de 1.500 euros por cada una de ellas con discapacidad.
- b) En los casos en que el contribuyente afecte parcialmente su vivienda habitual al desarrollo de la actividad económica, los gastos de suministros de dicha vivienda, tales como agua, gas, electricidad, telefonía e internet, en el porcentaje resultante de aplicar el 30 % a la proporción existente entre los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad respecto a su superficie total, salvo que se pruebe un porcentaje superior o inferior.
- c) Los gastos de manutención del propio contribuyente incurridos en el desarrollo de la actividad económica, siempre que se produzcan en establecimientos de restauración y hostelería y se abonen utilizando cualquier medio electrónico de pago, con los límites cuantitativos establecidos reglamentariamente para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los trabajadores.

El enunciado nos indica que, entre los gastos de la actividad profesional de Josefina, se incluyen 2.500 euros correspondientes a las primas de seguro de enfermedad satisfechas por Josefina, de los que 600 euros corresponden a su propia cobertura, 900 euros a la de su marido (que tiene reconocida una discapacidad del 43 %) y 500 euros a la de cada uno de sus hijos.

Por lo tanto, procede computar como gasto por este concepto la cuantía de 1.900 euros, de acuerdo con el siguiente detalle:

- 500 euros correspondientes a la cobertura de Josefina (si bien la prima satisfecha asciende a 600 euros, el límite es de 500 €).
- 900 euros correspondientes a la cobertura de Jaime (al tener reconocida una discapacidad del 43 %, el límite es de 1.500 €).
- 500 euros correspondiente a la cobertura del hijo de 23 años (al ser menor de 25 años).

No procede computar gasto alguno por la prima de seguro de enfermedad, correspondiente a la cobertura del hijo de 28 años, al no ser menor de 25 años.

Por otra parte, el enunciado nos indica que Josefina afecta parcialmente la vivienda habitual del matrimonio al desarrollo de su actividad económica, por lo que se deducirán los gastos de suministros de dicha vivienda, tales como agua, gas, electricidad, telefonía e internet, en el porcentaje resultante de aplicar el 30 % a la proporción existente entre los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad respecto a su superficie total (en

este caso, la vivienda tiene una superficie de 200 metros cuadrados, de los que están afectados a la actividad profesional 100 metros cuadrados), resultando un importe deducible por este concepto de 1.050 euros, de acuerdo con el siguiente cálculo:

- Porcentaje afectación = $100/200 = 50\%$.
- Coste anual suministros = 6.000 euros, de acuerdo con el siguiente desglose:
 - Gas: 2.000 euros.
 - Electricidad: 3.000 euros.
 - Teléfono fijo e internet: 1.000 euros.
- Importe gasto suministros deducible = $6.000 \times 30\% \times 50\% = 900$ euros.

No resulta deducible el importe correspondiente a la televisión de pago (1.000 €), dado que el artículo 30 de la LIRPF considera como suministros: agua, gas, electricidad, telefonía e internet.

En cuanto al IBI, al tratarse de un gasto derivado de la titularidad de la vivienda afecta a la actividad económica, resultará deducible en proporción a la parte de la vivienda afecta al desarrollo de la actividad y al porcentaje de titularidad en el inmueble, sin que se ponderen por el porcentaje del 30 % previsto para suministros, por lo que el importe deducible por este concepto ascenderá a 1.000 euros ($2.000 \times 100/200$).

A este respecto, la DGT, en la contestación a la Consulta Vinculante V2310/2018, de 7 de agosto (NFC069957), concluye que en caso de afectación parcial de una vivienda de carácter ganancial a la actividad económica realizada por uno de los cónyuges, los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad se deben computar en su totalidad, aunque solo correspondan a la titularidad del cónyuge empresario o profesional en un 50 %, tanto para la deducción de los gastos correspondientes a la titularidad de la vivienda, como los correspondientes a los suministros.

Por otra parte, el enunciado nos indica que Josefina ha incurrido en gastos de manutención en el ejercicio de su actividad profesional, cuyo importe ha ascendido a un total de 16.000 euros.

De conformidad con lo establecido en el artículo 30.2.5.º de la LIRPF, se considera gasto deducible para la determinación del rendimiento neto en estimación directa los gastos de manutención del propio contribuyente incurridos en el desarrollo de la actividad económica, siempre que se produzcan en establecimientos de restauración y hostelería y se abonen utilizando cualquier medio electrónico de pago, con los límites cuantitativos que reglamentariamente se establecen para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los trabajadores.

Dichos límites son:

- a) Sin pernoctar en municipio distinto: 26,67 euros diarios que se incrementará hasta los 48,08 euros cuando el trabajador autónomo esté en el extranjero.
- b) Pernoctando en municipio distinto: 53,34 euros diarios que se incrementará hasta los 91,35 euros cuando el trabajador autónomo esté en el extranjero.

A este respecto, la remisión que la LIRPF realiza para los gastos de manutención de empresarios o profesionales a la regulación reglamentaria establecida para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los trabajadores, contenida en el artículo 9 del RIRPF aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, se circunscribe a los límites cuantitativos establecidos para dichos gastos de manutención, sin que, en consecuencia, en dicha remisión se contemplen gastos distintos a los de manutención, como los gastos de estancia, ni otros aspectos regulados en el artículo 9 del RIRPF respecto a los gastos de manutención distintos a sus límites cuantitativos, dada su distinta naturaleza, teniendo en cuenta que las dietas constituyen asignaciones efectuadas por el empresario al trabajador por cuenta ajena que, en virtud del poder de organización que asiste al empresario, debe desplazarse fuera de su centro de trabajo para desarrollar el mismo; mientras que los gastos deducibles por manutención del empresario o profesional a que se refiere el artículo 30.2.5.^a de la LIRPF son gastos en que incurre el propio empresario o profesional, en desarrollo de su actividad económica.

Por lo tanto, y dado que el enunciado nos indica que la totalidad de los gastos de manutención están dentro de los límites cuantitativos establecidos por el RIRPF para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los trabajadores, cabe distinguir:

- En cuanto a los 6.000 euros que corresponden a gastos de manutención incurridos en el extranjero, la parte de dicho importe (3.000 €) que fueron abonados en metálico, por haber tenido lugar en restaurantes que no disponían de la posibilidad de pago con medios electrónicos, no resulta deducible, dado que la norma exige como requisito para su deducción que se abonen utilizando cualquier medio electrónico de pago.
- En cuanto a los 10.000 euros que corresponden a gastos de manutención incurridos en territorio nacional y que han sido abonados en su totalidad con tarjeta de crédito, conviene distinguir:
 - El importe de 4.000 euros, correspondiente a establecimientos de restauración de la localidad de residencia de Josefina, resulta deducible, dado que la remisión al artículo 9 del RIRPF no contempla aspectos distintos a sus límites cuantitativos, dada su distinta naturaleza.
 - El importe de 5.800 euros, correspondiente a hoteles y restaurantes fuera de la localidad de residencia de Josefina, resulta deducible.

- El importe de 200 euros, correspondiente a compras de alimentos en supermercados y tiendas de alimentación en lugares en los que no existían servicios de restauración de ningún tipo, no resulta deducible, dado que la norma exige como requisito que el gasto se produzca en establecimientos de restauración y hostelería.

Por último, el enunciado nos indica que, en concepto de gastos por atenciones a clientes y proveedores, aparecen registrados 5.000 euros durante todo el año.

A este respecto, el artículo 28 de la LIRPF establece que el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del IS, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de la LIRPF para la estimación directa, y en el artículo 31 de la LIRPF para la estimación objetiva.

El artículo 15.1 e) de la LIS establece que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles los donativos y liberalidades. No obstante, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 % del importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo.

En el caso que nos ocupa, el enunciado nos indica que, durante 2019, el importe neto de la cifra de negocios de esta actividad profesional ha ascendido a 302.000 euros (debemos tener en cuenta el ingreso de 2.000 euros por los servicios prestados durante el ejercicio a su mejor amiga en un pleito sobre cuestiones hereditarias), por lo que el importe deducible en concepto de gastos por atenciones a clientes y proveedores ascenderá al 1 % de dicha cuantía, es decir, 3.020 euros ($1\% \times 302.000 \text{ €}$), y el exceso sobre dicha cuantía (1.980 €) no resultará deducible.

Pregunta 2

El artículo 7 e) de la LIRPF dispone que estarán exentas las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, en los supuestos de despidos colectivos realizados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores, o producidos por las causas previstas en la letra c) del artículo 52 del citado Estatuto, siempre que, en ambos casos, se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor, quedará exenta la parte de indemnización percibida que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente.

El importe de la indemnización exenta a que se refiere esta letra tendrá como límite la cantidad de 180.000 euros.

Al tratarse de un despido improcedente producido el 1 de junio de 2019, para determinar la indemnización exenta, ha de tenerse en cuenta que la disposición transitoria 11.ª 2 del Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores (BOE del 24), establece que la indemnización por despido improcedente de los contratos formalizados con anterioridad al 12 de febrero de 2012 se calculará a razón de 45 días de salario por año de servicio por el tiempo de prestación de servicios anterior a dicha fecha, prorrateándose por meses los periodos de tiempo inferiores a un año, y a razón de 33 días de salario por año de servicio por el tiempo de prestación de servicios posterior, prorrateándose igualmente por meses los periodos de tiempo inferiores a 1 año.

El importe indemnizatorio resultante no podrá ser superior a 720 días de salario, salvo que del cálculo de la indemnización por el periodo anterior al 12 de febrero de 2012 resultase un número de días superior, en cuyo caso se aplicará este como importe indemnizatorio máximo, sin que dicho importe pueda ser superior a 42 mensualidades, en ningún caso.

Determinación del importe exento conforme a la disposición transitoria undécima.2 del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores:

- Periodo 01-01-2005 al 11-02-2012 (7 años, 1 mes y 11 días de antigüedad):

Días trabajados en la empresa:

- $45 \text{ días} \times 7 \text{ años} = 315 \text{ días.}$
- $(45 \text{ días} \times 1,4 \text{ meses})/12 \text{ meses} = 5,25 \text{ días.}$
- Total $(315 + 5,25) = 320,25 \text{ días.}$

- Periodo 12-02-2012 al 01-06-2019 (7 años, 3 meses y 18 días de antigüedad):

Días trabajados en la empresa:

- $33 \text{ días} \times 7 \text{ años} = 231 \text{ días.}$
- $(33 \text{ días} \times 3,6 \text{ meses})/12 \text{ meses} = 9,9 \text{ días.}$
- Total $(231 + 9,9): 240,9 \text{ días.}$

Importe de la indemnización exento:

En la medida en que los días tomados en cuenta para el cálculo de la indemnización por los dos periodos es de 561,15 días (320,25 días + 240,9 días) y el importe de la indemniza-

ción no puede superar los 720 días de salario, la cuantía establecida como obligatoria por el Estatuto de los Trabajadores será de 168.345 euros ($300 \text{ €} \times 561,15 \text{ días}$).

La cuantía de la indemnización por despido improcedente establecida como obligatoria por el Estatuto de los Trabajadores (168.345 €) no supera el límite de 180.000 euros que fija el artículo 7 e) de la Ley del IRPF, por lo que está exenta en su totalidad.

Importe de la indemnización no exento:

El exceso de la cantidad percibida sobre el importe exento, que asciende a 46.655 euros ($215.000 - 168.345$), está sujeto a gravamen en concepto de rendimientos del trabajo.

No obstante, sobre dicha cantidad deberá aplicarse el porcentaje de reducción del 30 %, por entenderse generada en un periodo de tiempo superior a 2 años.

A tal efecto, el artículo 18 de la LIRPF establece que se aplicará una reducción del 30 % del importe de los rendimientos íntegros, cuando se den todos y cada uno de los siguientes requisitos:

- Que los rendimientos tengan un periodo de generación superior a 2 años.

El periodo de generación del rendimiento debe entenderse como el tiempo transcurrido desde el inicio de la existencia del derecho a percibir el rendimiento hasta que este se materializa, produciéndose el devengo del rendimiento. El periodo de generación así entendido debe ser superior a 2 años, computados de fecha a fecha.

Tratándose de indemnizaciones derivadas de la extinción de una relación laboral, común o especial, se considerará como periodo de generación el número de años de servicio del trabajador.

- Que los rendimientos se imputen en un único periodo impositivo.
- Que en el plazo de los cinco periodos impositivos anteriores a aquel en el que resulten exigibles, el contribuyente no hubiera obtenido otros rendimientos con periodo de generación superior a 2 años, a los que hubiera aplicado la reducción.

Tratándose de indemnizaciones derivadas de la extinción de una relación laboral, común o especial, el contribuyente puede aplicar la reducción, aunque en el plazo de los cinco periodos impositivos anteriores hubiera obtenido otros rendimientos con periodo de generación superior a 2 años, a los que hubiera aplicado la reducción del 30 %.

Pregunta 3

En cuanto a la distribución de la prima de emisión, el artículo 25.1 e) de la LIRPF dispone que tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital mobiliario, obte-

nidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, entre otros, los derivados de la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones. El importe obtenido minorará, hasta su anulación, el valor de adquisición de las acciones o participaciones afectadas y el exceso que pudiera resultar tributará como rendimiento del capital mobiliario.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en el caso de distribución de la prima de emisión, correspondiente a valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, cuando la diferencia entre el valor de los fondos propios de las acciones o participaciones correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de la distribución de la prima o a la de la reducción de capital y su valor de adquisición sea positiva, el importe obtenido o el valor normal de mercado de los bienes o derechos recibidos se considerará rendimiento del capital mobiliario con el límite de la citada diferencia positiva.

Si la diferencia fuera negativa o cero, lo percibido minorará el valor de adquisición de las acciones o participaciones hasta anularlo.

A efectos del cálculo de la diferencia positiva, el valor de los fondos propios se minorará en su caso, en los siguientes importes:

- En el importe de los beneficios repartidos con anterioridad a la fecha de la distribución de la prima de emisión o a la de la reducción de capital, procedentes de reservas incluidas en los citados fondos propios.
- En el importe de las reservas legalmente indisponibles incluidas en dichos fondos propios que se hubieran generado con posterioridad a la adquisición de las acciones o participaciones.

El exceso sobre este límite minorará el valor de adquisición de las acciones o participaciones hasta anularlo y la parte de dicho exceso que supere el valor de adquisición tributará como rendimiento del capital mobiliario no sujeto a retención o a ingreso a cuenta.

- Valor fondos propios

Capital social (10.000 accs. × 10): 100.000.

Reservas totales: + 60.000.

Reservas indisponibles: – 0.

Valor fondos propios sociedad ME, SL: 160.000.

Valor fondos propios correspondientes a las acciones de don Jaime/doña Jose-fina ($16 \text{ €} \times 1.000 \text{ accs.}$)²: 16.000.

- Límite tributación

Valor fondos propios de las acciones: 16.000.

Valor de adquisición de las acciones: 12.000.

Diferencia positiva: 4.000.

- Tributación de la prima de emisión

Prima de emisión ($1.000 \text{ accs.} \times 4$): 4.000.

Límite: 4.000.

- Importe que tributa como rendimiento de capital mobiliario³: 4.000.
- Exceso que minorra el valor de adquisición⁴: 0 euros.

En cuanto a la donación de las participaciones, la determinación del importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales que procedan de la transmisión, onerosa o lucrativa, de elementos patrimoniales no afectos viene determinada por la diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición de los elementos patrimoniales, tal y como dispone el artículo 34 de la LIRPF.

El valor de adquisición estará formado por la suma de:

- El importe real por el que dicha adquisición se hubiese efectuado o, cuando la misma hubiere sido a título lucrativo o gratuito (herencia, legado o donación), por

² El valor de los fondos propios por acción será de 16 euros (resultado de dividir el valor de los fondos propios de la sociedad correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de la distribución de la prima entre el número total de acciones de dicha sociedad, esto es, 160.000 euros/10.000 acciones). Entendemos que los 20.000 euros de reservas legalmente indisponibles incluidas en los fondos propios han sido generados con anterioridad a la adquisición de las acciones o participaciones, por lo que no procede minorar su importe del valor de los fondos propios.

³ Será la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios correspondiente a las acciones y el valor de adquisición de estas, ya que el rendimiento del capital mobiliario a computar en estos casos tiene como límite la citada diferencia positiva y no está sujeto a retención.

⁴ Vendrá determinado por el exceso entre la diferencia positiva entre el valor fondos propios correspondiente a las acciones y el valor de adquisición de estas y el importe de la prima percibido, esto es, 0 euros ($4.000 - 4.000$). Al no existir exceso, el valor de adquisición de las acciones seguirá siendo de 12.000 euros.

el declarado o el comprobado administrativamente a efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones, sin que este pueda exceder del valor de mercado.

- El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos, sin que se computen, a estos efectos, los gastos de conservación y reparación. Tiene la consideración de mejora, a estos efectos, la indemnización que satisface el propietario a su inquilino para que este desaloje el inmueble.
- Los gastos (comisiones, fedatario público, registro, etc.) y tributos inherentes a la adquisición (transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, IVA o impuesto sobre sucesiones o donaciones si la adquisición se realizó a título gratuito), excluidos los intereses que hubieran sido satisfechos por el adquirente.
- De la suma correspondiente a las anteriores cantidades se restará el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima. No procede computar amortización por aquellos bienes no susceptibles de depreciación, como por ejemplo, los terrenos, los valores mobiliarios, etc.

El valor de transmisión estará formado por:

- El importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado o el valor declarado o, en su caso, el comprobado administrativamente a efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones cuando la transmisión se hubiese realizado a título lucrativo o gratuito, sin que este pueda exceder del valor de mercado.

Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al valor normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá este.

- De la cantidad anterior podrán deducirse los gastos y tributos inherentes a la transmisión, excluidos los intereses, en cuanto hubieren resultado satisfechos por el transmitente.

Por lo tanto, cada cónyuge habrá obtenido una ganancia patrimonial de 3.000 euros, por la donación de las participaciones, de acuerdo con el siguiente cálculo:

• Valor transmisión	15.000 euros ⁵
• Valor adquisición	12.000 euros
• Ganancia patrimonial	3.000 euros

⁵ No procede deducir los gastos derivados de la donación y el impuesto satisfecho por los donatarios, por importe de 3.000 euros por cada uno de ellos, dado que la LIRPF exige como requisito para su deducción que los mismos hubieren resultado satisfechos por el transmitente.

Parte 7.ª

Pregunta 1

Apartado a)

El artículo 136 de la LGT regula la comprobación limitada estableciendo que, en el procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria podrá comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria.

En este procedimiento, la Administración tributaria podrá realizar únicamente, y entre otras, las siguientes actuaciones:

- c) Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, cuando en el curso del procedimiento el obligado tributario aporte, sin mediar requerimiento previo al efecto, la documentación contable que entienda pertinente al objeto de acreditar la contabilización de determinadas operaciones, la Administración podrá examinar dicha documentación a los solos efectos de constatar la coincidencia entre lo que figure en la documentación contable y la información de la que disponga la Administración tributaria.

El examen de la documentación a que se refiere el párrafo anterior no impedirá ni limitará la ulterior comprobación de las operaciones a que la misma se refiere en un procedimiento de inspección.

Apartado b)

El artículo 136 de la LGT regula la comprobación limitada estableciendo que, en el procedimiento de comprobación limitada la Administración tributaria podrá comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria.

En este procedimiento, la Administración tributaria podrá realizar únicamente, y entre otras, las siguientes actuaciones:

- d) Requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes.

Apartado c)

El artículo 91 del RGAT dispone que el órgano a quien corresponda la tramitación del procedimiento podrá conceder, a petición de los obligados tributarios, una ampliación de los plazos establecidos para el cumplimiento de trámites que no exceda de la mitad de dichos plazos.

Para que la ampliación pueda otorgarse serán necesarios los siguientes requisitos:

- a) Que se solicite con anterioridad a los 3 días previos a la finalización del plazo que se pretende ampliar.
- b) Que se justifique la concurrencia de circunstancias que lo aconsejen.
- c) Que no se perjudiquen derechos de terceros.

La ampliación se entenderá automáticamente concedida por la mitad del plazo inicialmente fijado con la presentación en plazo de la solicitud, salvo que se notifique de forma expresa la denegación antes de la finalización del plazo que se se pretenda ampliar.

La notificación expresa de la concesión de la ampliación antes de la finalización del plazo inicialmente fijado podrá establecer un plazo de ampliación distinto e inferior al previsto en el párrafo anterior.

En este caso, suponiendo que el plazo inicialmente concedido a El Delantal para atender el requerimiento hubiera sido de 10 días, la ampliación de plazo que podría haberse concedido por la Administración, por el periodo máximo permitido, sería de 5 días (la mitad del plazo fijado inicialmente).

Apartado d)

El artículo 104 de la LGT regula los plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa, disponiendo que el plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de 6 meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, este será de 6 meses.

El plazo se contará:

- a) En los procedimientos iniciados de oficio, desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio.

- b) En los procedimientos iniciados a instancia del interesado, desde la fecha en que el documento haya tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación.

Queda excluido de lo dispuesto en este apartado el procedimiento de apremio, cuyas actuaciones podrán extenderse hasta el plazo de prescripción del derecho de cobro.

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.

En el caso de sujetos obligados o acogidos voluntariamente a recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración tributaria o en la DEH.

Los periodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente, las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, y los periodos de suspensión del plazo que se produzcan conforme a lo previsto en la LGT no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.

Por otra parte, el artículo 139 de la LGT regula la terminación del procedimiento de comprobación limitada, disponiendo que el procedimiento de comprobación limitada terminará de alguna de las siguientes formas:

- a) Por resolución expresa de la Administración tributaria, con el contenido al que se refiere el apartado siguiente.
- b) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el artículo 104 de esta ley sin que se haya notificado resolución expresa, sin que ello impida que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.
- c) Por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada.

El artículo 104 del RGAT regula las dilaciones por causa no imputable a la Administración disponiendo que, a efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la LGT, se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes:

- c) La concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado, 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.

No obstante lo anterior, cabe señalar que las únicas dilaciones que son imputables al contribuyente son aquellas de las que este puede ser responsable, para lo que es necesario que los hechos hayan ocurrido de modo que solo una conducta diferente del contribuyente hubiera permitido una mayor diligencia en la realización de las actividades de que se trate.

Por tanto, no procede considerar como dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria la concesión a El Delantal de la ampliación del plazo para atender al requerimiento formulado por la Administración.

En el caso que nos ocupa, el procedimiento de comprobación limitada se inició en fecha 10 de junio de 2019, finalizando en fecha 13 de diciembre de 2019, con la puesta a disposición en la DEH de la liquidación provisional, por lo que cabe concluir que se ha excedido del plazo máximo (6 meses) de duración del procedimiento de comprobación limitada.

Apartado e)

El artículo 104 de la LGT regula los plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa, disponiendo en su apartado 2 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.

En el caso de sujetos obligados o acogidos voluntariamente a recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración tributaria o en la DEH.

Por tanto, cabe concluir que el procedimiento de comprobación limitada se entiende finalizado en fecha 13 de diciembre de 2019, con la puesta a disposición en la DEH de la liquidación provisional.

Apartado f)

El artículo 104.5 de la LGT establece que, producida la caducidad, esta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones.

Dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de la LGT.

Las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario.

Por otra parte, el artículo 139.1 b) de la LGT dispone que el procedimiento de comprobación limitada terminará por caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el artículo 104 de la LGT sin que se haya notificado resolución expresa, si bien ello no impedirá que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.

Por lo tanto, dado que el objeto del procedimiento de comprobación limitada se refería al IVA correspondiente a 2016, cabe concluir que la Administración podrá iniciar un nuevo procedimiento de comprobación limitada, al no haber transcurrido el plazo de prescripción de 4 años a que se refiere el artículo 66 de la LGT.

Apartado g)

El artículo 235 de la LGT regula la iniciación, disponiendo en su apartado 3 que el escrito de interposición se dirigirá al órgano administrativo que haya dictado el acto reclamable, que lo remitirá al tribunal competente en el plazo de 1 mes junto con el expediente, en su caso electrónico, correspondiente al acto, al que se podrá incorporar un informe si se considera conveniente. En el supuesto previsto en el artículo 229.6 de la LGT, el escrito de interposición se remitirá al tribunal económico-administrativo a quien corresponda la tramitación de la reclamación.

No obstante, cuando el escrito de interposición incluyese alegaciones, el órgano administrativo que dictó el acto podrá anular total o parcialmente el acto impugnado antes de la remisión del expediente al tribunal dentro del plazo señalado en el párrafo anterior, siempre que no se hubiera presentado previamente recurso de reposición. En este caso, se remitirá al tribunal el nuevo acto dictado junto con el escrito de interposición.

Si el órgano administrativo no hubiese remitido al tribunal el escrito de interposición de la reclamación, bastará que el reclamante presente ante el tribunal la copia sellada de dicho escrito para que la reclamación se pueda tramitar y resolver.

Pregunta 2

Apartado a)

El artículo 118 de la LIS regula el índice de entidades, estableciendo que, en cada Delegación de la AEAT se llevará un índice de entidades en el que se inscribirán las que tengan

su domicilio fiscal dentro de su ámbito territorial, excepto las entidades a que se refiere el apartado 1 del artículo 9 de la LIS (entidades totalmente exentas).

Reglamentariamente se establecerán los procedimientos de alta, inscripción y baja en el índice de entidades.

Por su parte, el artículo 119 de la LIS regula la baja en el índice de entidades, disponiendo que la AEAT dictará, previa audiencia de los interesados, acuerdo de baja provisional en los siguientes casos:

- a) Cuando los débitos tributarios de la entidad para con la Hacienda pública del Estado sean declarados fallidos de conformidad con lo dispuesto en el RGR.
- b) Cuando la entidad no hubiere presentado la declaración por este impuesto correspondiente a tres periodos impositivos consecutivos.

Apartado b)

El acuerdo de baja provisional será notificado al registro público correspondiente, que deberá proceder a extender en la hoja abierta a la entidad afectada una nota marginal en la que se hará constar que, en lo sucesivo, no podrá realizarse ninguna inscripción que a aquella concierna sin presentación de certificación de alta en el índice de entidades.

El acuerdo de baja provisional no exime a la entidad afectada de ninguna de las obligaciones tributarias que le pudieran incumbir.

Pregunta 3

Apartado a)

Dentro de los procedimientos de comprobación se encuentra el procedimiento de verificación de datos, que puede calificarse como aquel procedimiento de comprobación en el que la Administración ejercita las actuaciones de comprobación con una limitación bastante severa de sus facultades, de modo tal que en el curso de dicho procedimiento únicamente puede realizar una serie de actuaciones con las que obtener determinados medios de prueba en los que sustentar su resolución. La realización de actuaciones de verificación de datos se incluye por la LGT dentro de las funciones de gestión tributaria (art. 117.1 f) LGT).

De conformidad con lo establecido en el artículo 131 b) de la LGT, 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 otra parte, la realización de actuaciones de comprobación limitada se incluye entre las actuaciones y procedimientos de gestión tributaria (art. 117.1 h) LGT), sin perjuicio de que también se pueden encuadrar dentro de las funciones de inspección tributaria (art. 141 h) LGT). No obstante, el procedimiento es único y se regula en los artículos 136 a 140 de la LGT y 163 a 165 del RGAT.

Mediante el procedimiento de comprobación limitada, la Administración ejercita sus facultades de comprobación del adecuado cumplimiento de obligaciones tributarias. Este procedimiento tiene un carácter intermedio entre el procedimiento de verificación de datos y el procedimiento de inspección puesto que las facultades que la Administración tributaria puede desarrollar son más amplias que las previstas para el procedimiento de verificación de datos, pero sin que en ningún caso se igualen con las propias del procedimiento de inspección.

De conformidad con lo establecido en el artículo 163 del RGAT, la Administración puede iniciar un procedimiento de comprobación limitada, entre otros supuestos, cuando en relación con las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por el obligado tributario, se adviertan errores en su contenido o discrepancias entre los datos declarados o justificantes aportados y los elementos de prueba que obren en poder de la Administración tributaria.

Este supuesto viene a coincidir con lo fijado en el artículo 131 b) de la LGT, relativo al procedimiento de verificación de datos, por lo que la Administración debe valorar qué procedimiento inicia, si el de verificación de datos o el de comprobación limitada, teniendo en cuenta las facultades y los efectos que se derivan de uno u otro procedimiento.

A este respecto el TEAC, en Resoluciones de fechas 5 de julio de 2006 y 3 de julio de 2014, entre otras, dispone que el alcance máximo del procedimiento de verificación de datos es que el órgano administrativo aprecie la indebida aplicación de la norma en la autoliquidación de forma «patente» (esto es, palmaria, evidente, notoria, clara) a la vista de la propia declaración presentada o de los justificantes aportados («mero control formal»), pero no pueden sustanciarse discrepancias jurídicas como, por ejemplo, cumplir con los requisitos para calificar la vivienda como habitual, que exigiría llevar a cabo actuaciones de comprobación en sentido estricto, para las que la LGT prevé el procedimiento de comprobación limitada o el procedimiento inspector.

Por tanto, se considera que lo más correcto hubiera sido iniciar un procedimiento de comprobación limitada, a la vista de los datos del supuesto y de las facultades que la Administración puede desarrollar en el seno de este procedimiento.

Apartado b)

El artículo 132 de la LGT regula la iniciación y tramitación del procedimiento de verificación de datos, disponiendo en su apartado 1 que el procedimiento de verificación de datos

se podrá iniciar mediante requerimiento de la Administración para que el obligado tributario aclare o justifique la discrepancia observada o los datos relativos a su declaración o autoliquidación, o mediante la notificación de la propuesta de liquidación cuando la Administración tributaria cuente con datos suficientes para formularla.

En el mismo sentido, el artículo 137.2 de la LGT dispone que el inicio de las actuaciones de comprobación limitada deberá notificarse a los obligados tributarios mediante comunicación que deberá expresar la naturaleza y alcance de las mismas e informará sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.

Cuando los datos en poder de la Administración tributaria sean suficientes para formular la propuesta de liquidación, el procedimiento podrá iniciarse mediante la notificación de dicha propuesta.

El enunciado nos indica que la Agencia Tributaria, en virtud de las alegaciones y documentación presentada por don Francisco sobre sus rentas obtenidas en el extranjero, procedió a realizar un análisis jurídico-tributario complejo de los requisitos necesarios para aplicar la exención alegada por el contribuyente, concluyendo el incumplimiento de dichos requisitos.

Por tanto, se considera que lo más correcto hubiera sido iniciar el procedimiento mediante una comunicación o requerimiento, y no mediante una propuesta de liquidación, dado que la Administración tributaria no estaba en poder de los datos suficientes para iniciar el procedimiento mediante una propuesta de liquidación.

Apartado c)

El artículo 132 de la LGT regula la iniciación y tramitación del procedimiento de verificación de datos, disponiendo en su apartado 2 que cuando el obligado tributario manifieste su disconformidad con los datos que obren en poder de la Administración, se aplicará lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 108 de la LGT.

A este respecto, el artículo 108.4 de la LGT establece que los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y solo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario.

Los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de la LGT que vayan a ser utilizados en la regularización de la situación tributaria de otros obligados se presumen ciertos, pero deberán ser contrastados cuando el obligado tributario alegue la inexactitud o falsedad de los mismos. Para ello podrá exigirse al declarante que ratifique y aporte prueba de los datos relativos a terceros incluidos en las declaraciones presentadas.

El enunciado nos indica que don Francisco negó haber percibido de la empresa Jaysa el importe de los rendimientos del trabajo que le fueron imputados en la propuesta de liquidación. Ante esta circunstancia, y de conformidad con lo establecido en el artículo 108.4 de la LGT, la Administración debió exigir a Jaysa que ratificara y aportara prueba de los pagos efectuados a don Francisco, en concepto de rendimientos del trabajo.

Parte 8.^a

Pregunta 1

Apartado a)

Por lo que se refiere al importe de la deuda tributaria a pagar en las alternativas 1 y 3, el artículo 62.5 de la LGT establece:

5. Una vez iniciado el periodo ejecutivo y notificada la providencia de apremio, el pago de la deuda tributaria deberá efectuarse en los siguientes plazos:

a) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

b) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del mes siguiente o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

Por otra parte, el artículo 28 de la LGT regula los recargos del periodo ejecutivo, estableciendo que:

3. El recargo de apremio reducido será del 10 por ciento y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario y el propio recargo antes de la finalización del plazo previsto en el apartado 5 del artículo 62 de la LGT para las deudas apremiadas.

4. El recargo de apremio ordinario será del 20 por ciento y será aplicable cuando no concurran las circunstancias a las que se refieren los apartados 2 y 3 de este artículo.

5. El recargo de apremio ordinario es compatible con los intereses de demora. Cuando resulte exigible el recargo ejecutivo o el recargo de apremio reducido no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del periodo ejecutivo.

El enunciado del supuesto indica que la notificación de la providencia de apremio correspondiente a una liquidación firme consecuencia de la calificación como retribuciones labo-

rales, de rentas y de dietas abonadas a gran parte de sus empleados en el ejercicio 2017, consideradas, por la entidad, exentas en el IRPF, se produjo el lunes 7 de septiembre de 2020.

En consecuencia, dado que la notificación de la providencia de apremio se produjo entre los días 1 y 15 del mes de septiembre de 2020, el plazo de pago a que se refiere el artículo 62.5 de la LGT finalizará el día 20 del mes de septiembre de 2020. Ahora bien, dado que el día 20 del mes de septiembre de 2020 es un domingo –día inhábil–, el plazo de pago finalizará el inmediato día hábil siguiente, es decir, el lunes 21 de septiembre de 2020.

Resultará aplicable el recargo de apremio reducido del 10 % en el caso de que se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario y el propio recargo antes de la finalización del plazo previsto en el apartado 5 del artículo 62 de la LGT para las deudas apremiadas (dicho plazo finaliza el 21 de septiembre de 2020). En este caso, no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del periodo ejecutivo.

En caso contrario, deberá satisfacerse la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario, el recargo de apremio ordinario del 20 %, así como los intereses de demora devengados desde el inicio del periodo ejecutivo.

Por lo que se refiere al importe de la deuda tributaria sobre la que se debe solicitar aplazamiento en la alternativa 2, el artículo 48 del RGR, regula las garantías en aplazamientos y fraccionamientos, disponiendo que cuando la deuda se encuentre en periodo ejecutivo, la garantía deberá cubrir el importe aplazado, incluyendo el recargo del periodo ejecutivo correspondiente, los intereses de demora que genere el aplazamiento, más un 5 % de la suma de ambas partidas.

Por lo que se refiere al importe que se debe garantizar en la alternativa 2, el artículo 48.4 del RGR dispone que si la valoración del bien ofrecido en garantía resultara insuficiente para garantizar el aplazamiento o fraccionamiento en los términos previstos en el RGR, deducidas las cargas en su caso existentes y no se tratase de un supuesto de los regulados en el artículo 50 del RGR, se requerirá al solicitante para que en el plazo de 10 días contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento aporte garantías complementarias o bien acredite la imposibilidad de aportarlas, conforme a lo dispuesto en el artículo 46.4 y 5 del RGR.

Si el requerimiento no es atendido o, siéndolo, no se entiende complementada la garantía o suficientemente justificada la imposibilidad de complementarla, procederá la denegación de la solicitud.

Por lo que se refiere al importe que se debe garantizar en la alternativa 4, el artículo 233.1 de la LGT regula la suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa, estableciendo que la ejecución del acto impugnado quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado si se garantiza el importe de dicho acto, los intereses

de demora que genere la suspensión y los recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

Apartado b)

En cuanto a la alternativa 2, el artículo 65.5 de la LGT dispone que la presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en periodo voluntario impedirá el inicio del periodo ejecutivo, pero no el devengo del interés de demora.

Las solicitudes en periodo ejecutivo podrán presentarse hasta el momento en que se notifique al obligado el acuerdo de enajenación de los bienes embargados. La Administración tributaria podrá iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento de apremio durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento. No obstante, deberán suspenderse las actuaciones de enajenación de los bienes embargados hasta la notificación de la resolución denegatoria del aplazamiento o fraccionamiento.

En cuanto a la alternativa 3, el artículo 40.1 del RGR establece que la solicitud de pago en especie presentada en periodo voluntario junto con los documentos a los que se refieren los párrafos anteriores impedirá el inicio del periodo ejecutivo, pero no el devengo del interés de demora que corresponda.

La solicitud en periodo ejecutivo podrá presentarse hasta el momento en que se notifique al obligado el acuerdo de enajenación de los bienes embargados o sobre los que se hubiese constituido garantía de cualquier naturaleza y no tendrá efectos suspensivos. No obstante, el órgano de recaudación podrá suspender motivadamente las actuaciones de enajenación de los citados bienes hasta que sea dictado el acuerdo que ponga fin al procedimiento de pago en especie por el órgano competente.

En cuanto a la alternativa 4, el artículo 42 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de revisión en vía administrativa (RGRVA), establece que la suspensión concedida tendrá efectos desde la fecha de la solicitud.

Por otra parte, el artículo 44 del RGRVA regula la suspensión con prestación de otras garantías, disponiendo que la solicitud de suspensión con prestación de otras garantías a que se refiere el artículo 233.3 de la LGT, presentada junto con la documentación a la que se refiere el artículo 40.2 b) del RGR, suspenderá cautelarmente el procedimiento de recaudación relativo al acto recurrido si la deuda se encontrase en periodo voluntario en el momento de presentarse la solicitud.

Si la deuda se encontrara en periodo ejecutivo, la solicitud de suspensión no impedirá la continuación de las actuaciones de la Administración, sin perjuicio de que proceda la anula-

ción de las efectuadas con posterioridad a la fecha de solicitud si la suspensión fuese concedida finalmente.

Por último, el artículo 46 del RGRVA regula la suspensión por el tribunal económico-administrativo, disponiendo que el tribunal económico-administrativo que conozca de la reclamación contra el acto cuya suspensión se solicita será competente para tramitar y resolver las peticiones de suspensión con dispensa total o parcial de garantías que se fundamenten en perjuicios de difícil o imposible reparación, tanto para los supuestos de deuda tributaria o cantidad líquida como en aquellos otros supuestos de actos que no tengan por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida.

Si la deuda se encontrara en periodo ejecutivo, la solicitud de suspensión no impedirá la continuación de las actuaciones de la Administración, sin perjuicio de que proceda la anulación de las efectuadas con posterioridad a la fecha de la solicitud si finalmente llegase a producirse la admisión a trámite.

Apartado c)

Por lo que se refiere a la alternativa 2, cabe señalar que el enunciado nos indica que la providencia de apremio notificada a la entidad corresponde a una liquidación firme consecuencia de la calificación como retribuciones laborales, de rentas y de dietas abonadas a gran parte de sus empleados en el ejercicio 2017, consideradas, por la entidad, exentas en el IRPF.

A este respecto, el artículo 65.2 b) de la LGT dispone que no podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las deudas tributarias que correspondan a obligaciones tributarias que deba cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta.

Sin perjuicio de lo anterior, el artículo 50 del RGR regula la dispensa de garantías en aplazamientos y fraccionamientos, disponiendo que cuando se solicite un aplazamiento o fraccionamiento con dispensa total o parcial de garantías de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 82.2 b) de la LGT, el órgano competente investigará la existencia de bienes o derechos susceptibles de ser aportados en garantía del aplazamiento o fraccionamiento solicitado.

Comprobada la existencia de dichos bienes y derechos, se efectuará requerimiento al solicitante para que complemente su solicitud con la aportación de aquellos como garantía en los términos previstos en el artículo 48.4 del RGR y con las consecuencias allí establecidas para el caso de inatención o de atención insuficiente a dicho requerimiento.

Concedido el aplazamiento o fraccionamiento con dispensa total o parcial de garantías, el solicitante quedará obligado durante el periodo a que aquel se extienda a comunicar al

órgano competente para la recaudación de las deudas aplazadas o fraccionadas cualquier variación económica o patrimonial que permita garantizar la deuda. En tal caso, se le concederá el plazo previsto en el artículo 48.6 del RGR para constituir la garantía.

Cuando la Administración conozca de oficio la modificación de dichas circunstancias, se procederá a su notificación al interesado concediendo un plazo de 15 días contados a partir del día siguiente al de la notificación para que alegue lo que estime conveniente. Transcurrido el plazo de alegaciones, la Administración requerirá, en su caso, al interesado para la formalización de la garantía o para la modificación de la garantía preexistente, indicándole los bienes sobre los que debe constituirse esta y el plazo para su formalización, en los términos del artículo 48 del RGR.

En particular, si durante la vigencia del aplazamiento o fraccionamiento se repartiessen beneficios, con anterioridad al reparto deberá constituirse la correspondiente garantía para el pago de las obligaciones pendientes con la Hacienda pública.

El incumplimiento de la obligación de constituir garantía prevista en este apartado tendrá las mismas consecuencias que las reguladas en este reglamento para la falta de formalización de garantías.

En los supuestos de fraccionamientos, en los que se hubiera solicitado su concesión con dispensa parcial de garantías, de accederse a la solicitud, dicha garantía parcial quedará afecta a la totalidad de las fracciones incorporadas al acuerdo, y será de aplicación, en caso de incumplimiento de pago, lo dispuesto en el artículo 54.2 del RGR.

Por lo que se refiere a la alternativa 3, el artículo 40 del RGR establece que, tratándose de una solicitud formulada en periodo ejecutivo de pago, el órgano de recaudación podrá suspender motivadamente las actuaciones de enajenación de los citados bienes hasta que sea dictado el acuerdo que ponga fin al procedimiento de pago en especie por el órgano competente.

Procederá la inadmisión de la solicitud en los siguientes casos:

- a) Cuando a la misma no se acompañe la documentación acreditativa de la inscripción de los bienes en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o de su inclusión en el Inventario General y se considere que el bien ofrecido, por su propia naturaleza, no comporta las características más básicas para poder formar parte del Patrimonio Histórico Español, calificándose la solicitud en estos casos como manifiestamente carente de fundamento.
- b) Cuando la deuda deba ser declarada mediante autoliquidación y esta última no haya sido objeto de presentación con anterioridad o conjuntamente con la solicitud de pago en especie.

- c) Cuando la autoliquidación haya sido presentada habiéndose iniciado con anterioridad un procedimiento de inspección que hubiera quedado suspendido de acuerdo con lo previsto en el artículo 150.3 a) de la LGT, siempre que la solicitud de pago en especie se refiera a conceptos y periodos respecto de los que se haya remitido conocimiento a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal.

En aquellos supuestos en los que la concurrencia de las circunstancias previstas en este párrafo c) se ponga de manifiesto una vez iniciada la tramitación de la solicitud de pago en especie, esta última quedará sin efecto de forma automática, debiendo comunicarse al Ministerio Fiscal o al órgano jurisdiccional la presentación de dicha solicitud.

- d) La presentación de solicitudes de pago en especie reiterativas de otras anteriores que hayan sido objeto de denegación previa implicará su inadmisión cuando no contengan modificación sustancial respecto de la solicitud previamente denegada y, en particular, cuando dicha reiteración tenga por finalidad dilatar, dificultar o impedir el desarrollo de la gestión recaudatoria.

Se considerará, en todo caso, realizada la solicitud con la finalidad de dilatar, dificultar o impedir el desarrollo de la gestión recaudatoria cuando se ofrezcan los mismos bienes que hayan sido ofrecidos en solicitudes anteriores.

La inadmisión deberá ser motivada y determinará que la solicitud se tenga por no presentada a todos los efectos, y frente al acuerdo de inadmisión cabrá la interposición de recurso o reclamación económico-administrativa.

En el ámbito de competencias del Estado, la resolución de inadmisión deberá adoptarse por el director del Departamento de Recaudación de la AEAT.

Cuando la solicitud no reúna los requisitos o no se acompañen los documentos que se señalan en los párrafos anteriores, el órgano competente para la tramitación requerirá al solicitante para que en el plazo de 10 días contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento subsane el defecto o aporte los documentos, con indicación de que, si así no lo hiciera, se tendrá por no presentada la solicitud y se archivará sin más trámite.

No procederá la subsanación si no se acompaña a la solicitud la autoliquidación que no obre en poder de la Administración. En este caso, procederá la inadmisión conforme a lo previsto en el anteriormente.

Si la solicitud de pago en especie se hubiese presentado en periodo voluntario de ingreso y el plazo para atender el requerimiento de subsanación finalizase con posterioridad al plazo de ingreso en periodo voluntario y aquel no fuese atendido, se iniciará el procedimiento de apremio mediante la notificación de la oportuna providencia de apremio.

Cuando el requerimiento de subsanación haya sido objeto de contestación en plazo por el interesado, pero no se hayan subsanado los defectos observados, procederá la denegación de la solicitud de pago en especie.

La resolución deberá notificarse en el plazo de 6 meses. Transcurrido el plazo sin que se haya notificado la resolución, los interesados podrán considerar desestimada la solicitud a efectos de interponer frente a la denegación presunta el correspondiente recurso o esperar la resolución expresa.

El órgano competente acordará de forma motivada la aceptación o no de los bienes en pago de la deuda.

En el ámbito de competencias del Estado, la resolución deberá ser adoptada por el director del Departamento de Recaudación de la AEAT.

De dicho acuerdo de aceptación o de denegación, así como del acuerdo de inadmisión, se remitirá copia al departamento ministerial competente en materia de cultura, o al que corresponda en función del tipo del bien, y a la Dirección General del Patrimonio del Estado.

Si se dictase acuerdo de aceptación, su eficacia quedará condicionada a la entrega o puesta a disposición de los bienes ofrecidos. De producirse esta en la forma establecida en el acuerdo de aceptación y en el plazo establecido en este reglamento, los efectos extintivos de la deuda se entenderán producidos desde la fecha de la solicitud.

En caso de aceptación del pago en especie, la deuda devengará interés de demora desde la finalización del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta que los bienes hayan sido entregados o puestos a disposición de la Administración con conocimiento de esta, pudiendo afectarse en el acuerdo de aceptación el bien dado en pago a la cancelación de dichos intereses de demora, de ser suficiente el valor del citado bien.

Si la resolución dictada fuese denegatoria, las consecuencias serán las siguientes:

- a) Si la solicitud fue presentada en periodo voluntario de ingreso, con la notificación del acuerdo denegatorio se iniciará el plazo de ingreso regulado en el artículo 62.2 de la LGT.

De no producirse el ingreso en dicho plazo, comenzará el periodo ejecutivo y deberá iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la LGT.

De realizarse el ingreso en dicho plazo, procederá la liquidación de los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del ingreso realizado durante el plazo abierto con la notificación de la denegación. De no realizarse el ingreso, los in-

tereses se liquidarán hasta la fecha de vencimiento de dicho plazo, sin perjuicio de los que puedan devengarse con posterioridad conforme a lo dispuesto en el artículo 26 de la LGT.

- b) Si la solicitud fue presentada en periodo ejecutivo de ingreso deberá iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la LGT, de no haberse iniciado con anterioridad.

La entrega o puesta a disposición de la Administración de los bienes deberá ser efectuada en el plazo de 10 días contados a partir del siguiente al de la notificación del acuerdo de aceptación de pago en especie, salvo que dicha entrega o puesta a disposición se hubiese realizado en un momento anterior. Del documento justificativo de la recepción en conformidad se remitirá copia al órgano de recaudación.

De no producirse la entrega o puesta a disposición de los bienes en los términos del párrafo anterior, quedará sin efecto el acuerdo de aceptación, con las consecuencias siguientes:

- a) Si la solicitud fue presentada en periodo voluntario de ingreso y este ya hubiese transcurrido, se iniciará el periodo ejecutivo al día siguiente de aquel en que finalizó el plazo para la entrega o puesta a disposición, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la LGT, exigiéndose el ingreso del principal de la deuda y el recargo del periodo ejecutivo.

Se procederá a la liquidación los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha de fin del plazo para entregar o poner a disposición los bienes, sin perjuicio de los que se devenguen posteriormente en virtud de lo dispuesto en el artículo 26 de la LGT.

- b) Si la solicitud fue presentada en periodo ejecutivo de ingreso, deberá continuarse el procedimiento de apremio.

Por lo que se refiere a la alternativa 4, el artículo 46 del RGRVA dispone que el tribunal económico-administrativo que conozca de la reclamación contra el acto cuya suspensión se solicita será competente para tramitar y resolver las peticiones de suspensión con dispensa total o parcial de garantías que se fundamenten en perjuicios de difícil o imposible reparación, tanto para los supuestos de deuda tributaria o cantidad líquida como en aquellos otros supuestos de actos que no tengan por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida.

También será competente para tramitar y resolver la petición de suspensión que se fundamente en error aritmético, material o de hecho.

Si la deuda se encontrara en periodo ejecutivo, la solicitud de suspensión no impedirá la continuación de las actuaciones de la Administración, sin perjuicio de que proceda la anu-

lación de las efectuadas con posterioridad a la fecha de la solicitud si finalmente llegase a producirse la admisión a trámite.

Examinada la solicitud, se procederá, en su caso, a la subsanación prevista en el artículo 2.2.

Cuando el requerimiento de subsanación haya sido objeto de contestación en plazo por el interesado, pero no se entiendan subsanados los defectos observados, se inadmitirá a trámite la solicitud de suspensión con las consecuencias previstas en los siguientes párrafos.

Subsanados los defectos o cuando el trámite de subsanación no haya sido necesario, el tribunal económico-administrativo decidirá sobre la admisión a trámite de la solicitud, y la inadmitirá cuando no pueda deducirse de la documentación incorporada al expediente la existencia de indicios de los perjuicios de difícil o imposible reparación o la existencia de error aritmético, material o de hecho.

La admisión a trámite producirá efectos suspensivos desde la presentación de la solicitud y será notificada al interesado y al órgano de recaudación competente.

La inadmisión a trámite supondrá que la solicitud de suspensión se tiene por no presentada a todos los efectos. Dicho acuerdo deberá notificarse al interesado y comunicarse al órgano de recaudación competente con indicación de la fecha de notificación al interesado.

El acuerdo de inadmisión a trámite no podrá recurrirse en vía administrativa.

Por otra parte, el artículo 47 del RGRVA regula la tramitación y resolución por el tribunal económico-administrativo de la solicitud de suspensión disponiendo que, admitida a trámite la solicitud de suspensión, el tribunal económico-administrativo podrá solicitar al órgano que fuese competente para la recaudación del acto reclamado un informe sobre la suficiencia jurídica y económica de las garantías ofrecidas, así como sobre la existencia de otros bienes susceptibles de ser prestados como garantía, especialmente en los supuestos de solicitud de suspensión con dispensa total de garantías. El órgano competente deberá pronunciarse expresamente sobre la suficiencia de los bienes ofrecidos y sobre la existencia de otros bienes susceptibles de ser prestados en garantía, tanto en los supuestos de dispensa total como parcial, y específicamente sobre la existencia de medidas cautelares adoptadas en relación con el acto objeto de impugnación cuya ejecución se pretende suspender.

El tribunal deberá dictar una resolución expresa que otorgue o deniegue la suspensión. En los supuestos de suspensión con dispensa parcial, el acuerdo especificará las garantías que deben constituirse.

Estos acuerdos se notificarán al interesado y al órgano de recaudación competente.

Contra la denegación podrá interponerse el correspondiente recurso contencioso-administrativo.

Cuando se otorgue la suspensión con garantía parcial, esta deberá ser constituida ante el órgano competente para la recaudación del acto, que procederá, en su caso, a la aceptación, y se aplicará lo dispuesto en el artículo 45 del RGRVA.

Pregunta 2

Apartado a)

Por un lado, al administrador de la sociedad Jaysa (según la información contenida en los estatutos y en el Registro Mercantil, la administradora única es doña Isabel Fernández), se le podría exigir responsabilidad tributaria al amparo del artículo 43.1 a) de la LGT, según el cual serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo estas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones.

Por lo que se refiere al alcance de la responsabilidad, el artículo 41.3 de la LGT dispone que la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en periodo voluntario. El propio artículo 43.1 a) de la LGT dispone que la responsabilidad del administrador infractor también se extenderá a las sanciones.

En consecuencia, la responsabilidad subsidiaria del administrador infractor alcanzará a la liquidación y a la sanción correspondiente al mismo concepto y periodo.

Por otro lado, se debe exigir responsabilidad a don Francisco García Fernández, al amparo del artículo 42.2 a) de la LGT, que establece que serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del periodo ejecutivo, cuando procedan, las personas o entidades que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.

En cuanto al alcance de la responsabilidad, el artículo 42.2 de la LGT limita la responsabilidad al importe de los bienes o derechos que se hubieran podido enajenar o embargar. En consecuencia, dado que la transferencia de fondos de la sociedad a don Francisco asciende a 200.000 euros, ese importe será el alcance de la responsabilidad de don Francisco.

Apartado b)

El artículo 124 del RGR regula la declaración de responsabilidad, estableciendo 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.

En dicho trámite, en su caso, se deberá dar la conformidad expresa a la que se refiere el artículo 41.4 de la LGT.

El plazo máximo para la notificación de la resolución del procedimiento será de 6 meses.

Por otra parte, el artículo 174 de la LGT dispone que el acto de declaración de responsabilidad será notificado a los responsables. El acto de notificación tendrá el siguiente contenido:

- 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 primer párrafo del apartado 6 del artículo 174 de la LGT señala que el plazo concedido al responsable para efectuar el pago en periodo voluntario será el establecido en el apartado 2 del artículo 62 de la LGT.

El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria será el previsto en el artículo 175 de la LGT, que dispone lo 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.

Por otra parte, el procedimiento para exigir la responsabilidad subsidiaria será el previsto en el artículo 176 de la LGT, que dispone que, una vez declarados fallidos el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios, la Administración tributaria dictará acto de declaración de responsabilidad, que se notificará al responsable subsidiario.



La contabilidad forense ¿en los planes de estudios de la universidad española?

Francisco Esteo Sánchez

Miguel Ángel Villacorta Hernández

*Profesores del Departamento de Administración Financiera y Contabilidad.
Universidad Complutense de Madrid*

festeosa@ucm.es

mianvi@ucm.es | <https://orcid.org/0000-0003-2515-2126>

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Santiago Durán Domínguez, don Pablo de Andrés Alonso, doña Silvia Gómez Ansón, don Francisco Javier Martínez García, doña Araceli Mora Enguidanos, doña Esther Ortiz Martínez y don José Pla Barber.

Extracto

El presente trabajo, en su epígrafe 1, propone un concepto de contabilidad forense para España que, además, permite establecer el marco de referencia de la presente investigación. A continuación, en los epígrafes 2 y 3, se explicita su objetivo y metodología.

El epígrafe 4 aborda la literatura que se ha ocupado de documentar las opiniones de las partes interesadas en la contabilidad forense y, tras conocerlas, se revisan los estudios más relevantes acerca de las oportunidades que ofrecen las universidades en Estados Unidos en cuanto a educación en la materia y cómo han articulado dicha formación. Antes de concluir este epígrafe, se analizan ciertos aspectos destacados por la doctrina en relación con algunas asignaturas que justifican su estudio en un marco educativo sobre contabilidad forense.

La existencia de posible formación en contabilidad forense en España se revisa en el epígrafe 5; la conclusión es que no existe en España ningún posgrado al respecto.

En el epígrafe 6, con el soporte de una consulta efectuada a profesionales experimentados en contabilidad forense, se hace una propuesta de posibles materias a incluir en un posgrado de especialización en España y se muestra la importancia que los profesionales le atribuyen.

La principal conclusión del trabajo es la conveniencia de que, en España, dada la notoria visibilidad de la contabilidad forense en el ámbito profesional, se oferten posgrados sobre ella.

Palabras clave: contabilidad forense; fraude.

Fecha de entrada: 01-06-2020 / Fecha de aceptación: 18-09-2020

Cómo citar: Esteo Sánchez, F. y Villacorta Hernández, M. Á. (2021). La contabilidad forense ¿en los planes de estudios de la universidad española? *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 457, 125-152.





Forensic accounting in Spanish university curricula?

Francisco Esteo Sánchez
Miguel Ángel Villacorta Hernández

Abstract

Section 1 of this paper proposes a concept of forensic accounting for Spain, which also establishes the reference framework for this research. Next, in sections 2 and 3, the objective and methodology of the research are explained.

Section 4 discusses the literature that has documented the opinions of stakeholders in forensic accounting and, after learning about them, reviews the most relevant studies on the opportunities offered by universities in the United States in terms of education in the field and how they have articulated such training. Before concluding this section, certain aspects highlighted by the doctrine are analyzed in relation to some subjects that justify their study in an educational framework on forensic accounting.

The existence of possible training in forensic accounting in Spain is reviewed in section 5; the conclusion is that there is no postgraduate course in this area in Spain.

In section 6, with the support of a consultation carried out with experienced professionals in forensic accounting, a proposal is made of possible subjects to be included in a postgraduate course of specialization in Spain and the importance that professionals attribute to it is shown.

The main conclusion of the paper is the advisability of offering postgraduate courses on forensic accounting in Spain, given the notorious visibility of forensic accounting in the professional field.

Keywords: forensic accounting; fraud.

Citation: Esteo Sánchez, F. y Villacorta Hernández, M. Á. (2021). La contabilidad forense ¿en los planes de estudios de la universidad española? *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 457, 125-152.





Sumario

1. Propuesta de un concepto de contabilidad forense para España
 2. Objetivo
 3. Método de investigación
 4. Revisión de la literatura en Estados Unidos
 - 4.1. Percepciones de las partes interesadas con respecto a la formación en contabilidad forense
 - 4.2. Disponibilidad de educación en contabilidad forense
 - 4.3. Incorporación de la contabilidad forense a los planes de estudios
 - 4.3.1. El plan de estudios de la *West Virginia University* financiado por *The National Institute of Justice*
 - 4.3.2. Otros planes de estudios de universidades o instituciones estadounidenses
 - 4.3.3. Planes de estudios en las universidades australianas
 - 4.4. Componentes interdisciplinarios de los planes de estudios
 - 4.4.1. Contabilidad en general
 - 4.4.2. Auditoría
 - 4.4.3. Fraude
 - 4.4.4. Derecho civil, derecho mercantil y derecho penal
 - 4.4.5. Actuación en el entorno judicial/litigio
 - 4.4.6. Valoración de empresas
 - 4.4.7. Tecnología de la información
 - 4.4.8. Ética
 - 4.4.9. Criminología
 - 4.4.10. Psicología y sociología
 5. Análisis de los planes de estudios universitarios en España
 6. Desarrollo de un plan de estudios de contabilidad forense en España
 7. Conclusiones
- Referencias bibliográficas



1. Propuesta de un concepto de contabilidad forense para España

El diccionario de la Real Academia Española ofrece dos acepciones en la entrada «Foro» que permiten entender el significado del término «forense» en el contexto de este trabajo: «1. m. Sitio en que los tribunales oyen y determinan las causas. 2. m. Curia, y cuanto concierne al ejercicio de la abogacía y a la práctica de los tribunales [...]».

La contabilidad forense es un área de especialidad de la contabilidad que, mediante el oportuno proceso de investigación, flexible y generalmente poco estructurado, y con apoyo en las técnicas y conocimientos que sean aplicables al asunto, trata de obtener evidencias para usarlas como medio de prueba en, básicamente, procedimientos judiciales y arbitrales, así como en tribunales administrativos, ayudando al juzgador a entender mejor un problema que afecta al litigio, o disputa o discrepancia a dirimir, para que pueda dictar su resolución de manera fundamentada y justa. No se ocuparía de trabajos que tuvieran una naturaleza preventiva, es decir, que traten de establecer *ex ante* mecanismos disuasorios, por ejemplo, de conductas inadecuadas, indeseables o fraudulentas.

La definición propuesta está bastante alineada con la ofrecida por el *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA, 2010), según la cual la contabilidad forense presta servicios que involucran la aplicación de conocimientos especializados y habilidades de investigación para resolver problemas financieros complejos, investigar fraudes, cuantificar daños, valorar negocios y resolver disputas financieras.

La investigación pertinente se lleva a cabo por un profesional llamado «perito» y queda plasmada en el correspondiente «dictamen» que, como prevé el artículo 299 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (LEC), se incluye entre sus «medios de prueba». En el dictamen se reúne y sistematiza toda la información necesaria para cimentar adecuadamente las conclusiones a que haya llegado el perito y que, en el momento procesal oportuno, suelen ser ratificadas en sede judicial o del arbitraje. La correcta redacción y presentación formal del dictamen así como la adecuada exposición y defensa oral en el momento de la, en su caso, ratificación, forman parte de las habilidades interpersonales del perito (Asociación Profesional Colegial de Peritos Judiciales del Reino de España, 2020).

La investigación y comprobación, por parte del perito, de todos aquellos elementos relevantes para su informe requieren, además de entrenamiento en métodos de investigación y capacidad interpretativa, de conocimientos técnicos especializados, que variarán depen-

diendo de la naturaleza concreta de cada encargo, en contabilidad y auditoría, finanzas corporativas, estadística, macroeconomía, derecho mercantil y procesal, inglés, informática o impuestos, entre algunas otras posibles, y todo ello sobre la base de un impoluto sentido de la ética y de la búsqueda de la verdad de los hechos. Esta búsqueda está prevista en el artículo 335.2 de la LEC donde se dispone que:

Al emitir el dictamen, todo perito deberá manifestar, bajo juramento o promesa de decir verdad, que ha actuado y, en su caso, actuará con la mayor objetividad posible, tomando en consideración tanto lo que pueda favorecer como lo que sea susceptible de causar perjuicio a cualquiera de las partes, y que conoce las sanciones penales en las que podría incurrir si incumpliere su deber como perito.

Como en otras muchas profesiones, los contables forenses suelen especializarse en subáreas concretas para conseguir mayor eficacia y eficiencia. Así, la especialidad podría ser, a título de ejemplo, el cálculo del lucro cesante, la cuantificación de daños o pérdidas, la valoración de empresas o grupos empresariales o de sus partes, la revisión de planes de negocio, el análisis de casos de auditorías externas insatisfactorias, el blanqueo de capitales y los paraísos fiscales, las particiones hereditarias y la división de los patrimonios de las sociedades de gananciales, la defensa del contribuyente ante las autoridades fiscales por actuaciones relativas al impuesto sobre sociedades o al impuesto sobre el valor añadido, el examen de la situación económica de una empresa para justificar demandas de despido, etc. Pues bien, dependiendo de su especialización, las técnicas y conocimientos relevantes para el contable forense pueden variar sensiblemente. Así, el acervo que el perito precisa no es el mismo si el mandato recibido consiste en investigar supuestas irregularidades contaminantes de la opinión de un informe de auditoría independiente o si debe seguir la pista, a través de varios paraísos fiscales y entramados societarios internacionales, a determinados flujos monetarios.

Frecuentemente, el contable forense ha de trabajar en un equipo multidisciplinar integrado por profesionales especialistas en diferentes áreas que se complementan, por ejemplo, cuando a los conocimientos contables han de sumarse los de la ingeniería y los del derecho administrativo en un asunto de cuantificación de lucro cesante originado en determinado negocio cuya base son unas patentes industriales.

A veces, se utiliza también el término «forense» para contemplar trabajos preventivos orientados a mitigar o eliminar riesgos de posible corrupción (soborno, etc.) o defraudación (hurto, apropiación indebida, falsedad documental, estafa, etc.), sea en el ámbito corporativo, institucional o de la Administración pública. Sin embargo, dentro del ámbito de esta investigación referiremos el concepto de contabilidad forense al conjunto de tareas posteriores a hechos ya acaecidos y considerados causantes de la disputa en litigio. Las tareas preventivas, que excluimos del campo de la contabilidad forense, quedarían más bien encuadradas en el ámbito de la especialización que, profesional y académicamente, en España suele denominarse «control interno».

2. Objetivo

Este trabajo surge de la profunda convicción de que mientras en España existe un importante mercado profesional¹ en el que la contabilidad forense es protagonista absoluta, la universidad española, en buena medida, ignora tal existencia, no ofreciendo unos programas formativos que, salvando las distancias, vendrían a ser como los másteres en auditoría para los futuros auditores de cuentas.

Con este artículo se pretende, además de constatar la laguna referida en el párrafo anterior, apoyar en su labor a los planificadores y diseñadores de los planes de estudios en las universidades españolas, posicionándonos a favor de la inclusión de ofertas educativas futuras sobre contabilidad forense de la misma forma en que, según documentamos, se hace en Estados Unidos.

3. Método de investigación

El método de investigación ha sido utilizado anteriormente por investigadores, predominantemente en los Estados Unidos, para explorar la estructura de la contabilidad forense en los planes de estudios universitarios.

En una primera aproximación, contribuimos a la literatura proporcionando información sobre las alternativas que se han tomado en los planes de estudios de contabilidad forense universitaria, básicamente norteamericana. Para ello se desarrollan cuatro subepígrafes. En el primero se analiza la percepción de las partes interesadas con respecto a la formación en contabilidad forense (epígrafe 4.1). En el segundo se revisan cuáles son las materias de estudio que las universidades estadounidenses han incorporado en sus planes de estudios, estableciendo una comparación con las propuestas establecidas en la literatura. También se hace alguna referencia a estudios en otros países como Australia o China (epígrafe 4.2).

¹ Su alcance se aprecia, por ejemplo, en los sitios web de *Forensic* de las ocho principales firmas españolas de auditoría y consultoría, por volumen de facturación, en 2018:

<<https://www2.deloitte.com/es/es/pages/finance/solutions/forensic.html>>.

<<https://www.pwc.es/es/forensic-services.html>>.

<<https://www.ey.com/es/es/services/assurance/fraud-investigation---dispute-services>>.

<<https://home.kpmg/au/en/home/services/advisory/risk-consulting/forensic.html>>.

<<https://www.bdo.es/es-es/servicios/advisory/forensic>>.

<<https://www.grantthornton.es/servicios/financiamiento/forensic>>.

<<https://etlheniaudit.com/forensic/>>.

<<https://auren.com/es/servicios/auditoria-y-assurance/pruebas-periciales-y-forenses/>>.

En el tercero se analiza la incorporación de la contabilidad forense a los planes de estudios en las universidades de las nacionalidades ya referidas (epígrafe 4.3). En el cuarto subepígrafe se revisa la literatura sobre las materias que los autores consideran adecuadas para incorporar a los planes de estudios de contabilidad forense (epígrafe 4.4).

En segundo lugar, se indaga sobre la presencia o alcance de los estudios de contabilidad forense en la educación superior en España comprobando, por un lado, lo que existe en la actualidad y, por otro, lo que sería deseable que existiera según nuestro entendimiento de las oportunidades profesionales existentes y el papel a desempeñar por la universidad en relación con ellas. Para ello nuestro trabajo incorpora dos estudios de campo. En uno de ellos se procede a la revisión de los sitios web de las universidades españolas para determinar en qué medida se ofrecen cursos o programas de estudio de contabilidad forense e identificar los modelos educativos empleados (cursos independientes *ad hoc*, por ejemplo, posgrados, o inclusión de materias específicas en programas de estudio más amplios, sean de grado o posgrado). En concreto se analizan las titulaciones de grado y posgrado (oficiales y títulos propios) que actualmente se ofrecen en las universidades de nuestro país, buscando los posgrados específicos que pudieran existir, así como todas las asignaturas que se denominan, o incluyen en su denominación, la expresión «contabilidad forense» u otra similar (epígrafe 5). El segundo estudio de campo ha consistido en la realización de una encuesta a 25 expertos españoles en contabilidad forense para que valoren del 1 al 10, según la importancia atribuida, las materias aportadas por la doctrina foránea revisada, y añadiendo una pregunta abierta para que pudieran sugerir, si así lo consideraran oportuno, una o varias materias no contempladas anteriormente pero que juzguen relevantes para ser incorporadas en un posible currículum universitario, prioritariamente con un formato de posgrado (epígrafe 6).

4. Revisión de la literatura en Estados Unidos

La literatura sobre contabilidad forense está aumentando cada año, reflejando así un énfasis e interés creciente en el tema (Apostolou *et al.*, 2010). En este epígrafe nos centramos en los estudios que analizan el modo en que las universidades estadounidenses han respondido a la demanda de educación forense en contabilidad.

La abrumadora mayoría de los estudios empíricos ha tenido como objeto la contabilidad forense en los Estados Unidos (Rezaee *et al.*, 2004; Curtis, 2008a, 2008b; Heitger y Heitger, 2008; Kranacher *et al.*, 2008; Young, 2008; O'Bryan, 2009; Smith y Crumbley, 2009; Hylton *et al.*, 2010; Moulding, 2010; Carpenter *et al.*, 2011; Huber, 2012; Seda y Kramer, 2014, 2015; Kern y Weber, 2016), mientras que ha habido poca evidencia sobre la estructura de los planes de estudios en otros países, destacando los trabajos sobre Australia (Van Akkeren *et al.*, 2013; Van Akkeren y Tarr, 2014; Alshurafat *et al.*, 2019), y China y Hong Kong (Wang *et al.*, 2016), siendo marginal el estudio referido a otros países (Seda y Kramer, 2014).

4.1. Percepciones de las partes interesadas con respecto a la formación en contabilidad forense

Un primer sector de los estudiosos se ha preocupado de consultar a diversos agentes interesados en la contabilidad forense por algunas de sus percepciones sobre aspectos relacionados con la formación académica en ella.

Uno de los primeros estudios encuestó a los directores financieros de las compañías del *Fortune 500* y concluyeron que más del 77 % de los encuestados creían que los cursos de contabilidad forense deberían incorporarse a los planes de estudios de contabilidad (Rezaee *et al.*, 1993). En el mismo estudio se recoge que más del 55 % de los encuestados pensaban que los estudiantes de contabilidad deben ser motivados a considerar oportunidades de carrera en el campo de la contabilidad forense.

Un estudio posterior encuestó a examinadores del *Certified Fraud Examiners* (CFE) y académicos (Rezaee y Burton, 1997) y descubrieron que la mayoría de los encuestados estuvo de acuerdo en que la contabilidad forense debiera incluirse en los planes de formación contable. La diferencia es que los profesionales prefirieron un curso independiente *ad hoc* y los académicos prefirieron la integración de temas de contabilidad forense a lo largo de los estudios generales de contabilidad y auditoría.

En un estudio centrado en el valor potencial de cara al empleo de la formación en contabilidad forense, Mounce y Frazier (2002) proporcionaron evidencia empírica de que el potencial de contratación de un candidato se ve reforzado por la realización de un curso de contabilidad forense.

Merservy *et al.* (2006) encuestaron a examinadores del CFE y descubrieron que faltaban en el mercado laboral auditores con habilidades forenses en cinco áreas críticas: interrogatorio y entrevistas; fuentes de evidencia, incluida la adecuada recopilación, evaluación y documentación; esquemas fraudulentos de estados financieros; cuestiones legales relacionadas con el fraude; y técnicas de fraude informático.

Más adelante, DiGabriele (2008) encuestó a profesionales, académicos y usuarios de servicios de contabilidad forense para ayudar a los educadores en el desarrollo del plan de estudios sobre la materia. El autor encontró que los encuestados creían que un alumno graduado debería poseer habilidades en pensamiento crítico no estructurado, resolución de problemas y comunicación oral y escrita, además de flexibilidad investigadora, competencia analítica, conocimiento legal, análisis deductivo y la capacidad de mantener la compostura.

Smith y Crumbley (2009) encuestaron a académicos contables docentes, especialistas en el área forense de la contabilidad en los Estados Unidos, así como en otros cuatro países, lo que enfatiza en la relevancia internacional de esta formación. Encontraron que el plan de estudios existente en ese momento se restringía al estudio del fraude (lo que más adelante llamaremos «enfoque limitado»).

McMullan y Sánchez (2010) encuestaron a profesionales forenses sobre las habilidades necesarias, los requisitos de formación y la capacitación de los expertos en contabilidad forense. La mayoría (59 %) creía que un título universitario era educación suficiente; para ellos bastaba con una especialización en sistemas de información contable e informática.

Durtschi y Rufus (2017) encuestaron a académicos y profesionales que poseían el *Certified Public Accountants* (CPA) y descubrieron que ambos colectivos tenían una preferencia porque la educación para un futuro especialista en contabilidad forense fuese proporcionada por medio de estudios de casos dentro de un aula tradicional. Los académicos preferían que se impartiera como un programa de posgrado, mientras que los CPA priorizaban que fuera un componente de un programa de grado.

A la vista de las contribuciones expuestas puede concluirse que el número de estudios que involucran, a través de las oportunas consultas, a los posibles interesados (*stakeholders* como directores financieros, examinadores, académicos, usuarios de servicios de contabilidad forense o profesionales especialistas en ella) en la formación en contabilidad forense es notorio y que no hay duda de que la formación en contabilidad forense mejora la posición de los estudiantes ante el reto de su profesionalización. Las materias a estudiar, así como su ubicación en programas generales o específicos, no gozan de consenso.

4.2. Disponibilidad de educación en contabilidad forense

Otra parte de la literatura se ocupa de ofrecer información sobre las posibilidades de estudiar contabilidad forense.

Los cursos universitarios donde se ofrecía la posibilidad de estudiar contabilidad forense o investigación de fraudes eran bastante escasos hasta mediados de la década de 1990 (Rebele *et al.*, 1998; ACFE, 2014, 1996; Carnes y Gierlasinski, 2001). Todo esto queda analizado por Groomer y Heintz (1994), que encontraron que 6 de los 19 cursos de auditoría interna encuestados incluían un tema genérico de fraude de empleados y directivos, pero la cobertura fue mínima, limitada a un promedio de 8,2 % del tiempo total de clase. Igualmente, Rezaee *et al.* (1996) identificaron cuatro universidades que enseñaban contabilidad forense y ofrecieron el contenido de cada curso en detalle.

Al final de la década de 1990 existió un aumento en el número de universidades que ofrecían este tipo de educación, así como la cantidad de tales cursos ofrecidos dentro de cada universidad. Peterson y Reider (2001) encuestaron universidades y encontraron que la mayoría de los encuestados (84 %) incluían temas de fraude en el primer curso de auditoría, pero a veces en auditoría avanzada (15 %). También identificaron 13 universidades que contaban con un curso específico sobre contabilidad forense, considerándolo una nueva tendencia emergente. En la misma época, Buckhoff y Schrader (2000) localizaron resultados

similares, identificando 13 universidades (5 % de los encuestados) que ponían a disposición de su alumnado un curso de contabilidad forense y 11 (4 %) que tenían planes de ofrecer tal curso en el futuro cercano. Al año siguiente, Peterson y Reider (2001) distinguieron 19 universidades que habían diseñado cursos de contabilidad forense.

En la década de los 2000, la *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE) estableció su *Higher Education Committee*, cuyo propósito era promover y aumentar la formación sobre fraude en universidades (Carozza, 2002). Como parte de esta iniciativa, ahora llamada *Anti-Fraud Education Partnership program*, ACFE ofrece recursos educativos digitales gratuitos para profesores miembros de esta asociación que enseñan el curso titulado *Fraud Examination* para la detección del fraude. El sitio web de ACFE actualmente incluye más de 400 universidades que participan en su programa (<www.acfe.com>).

Algunas investigaciones sobre la disponibilidad de formación en contabilidad forense se extendieron fuera de la universidad, considerando la naturaleza multidisciplinar de la profesión. Por ejemplo, Bundy *et al.* (2003) analizaron la oferta en las escuelas de negocios, concluyendo que la contabilidad forense tenía escasa participación en los programas de contabilidad. Los mismos autores señalaron que solo dos universidades ofrecían un título en investigación de delitos económicos, y ambas carecían de la deseable formación contable.

Las investigaciones realizadas con posterioridad al año 2000 constataron que un número creciente de universidades comenzó a ofrecer estos estudios, debido a la progresiva conciencia dentro de la profesión contable de la importancia de proporcionar educación forense en contabilidad a los estudiantes de contabilidad y sus afines. Por ejemplo, Rezaee *et al.* (2004) encontraron que 25 universidades (16 %) ofrecieron un curso de contabilidad forense y 77 encuestados (50 %) de educación integral en contabilidad forense a lo largo de los cursos de contabilidad y auditoría.

Seda y Kramer (2009) identificaron 11 universidades (incluyendo una fuera de los Estados Unidos, subrayando la relevancia internacional de esta educación) que impartían un programa de grado o posgrado en contabilidad forense por separado, y 48 daban cobertura a la materia a través de cursos de contabilidad y auditoría generalistas. Solo 36 universidades no cubrían la contabilidad forense, y de ellas, 19 planeaban ofrecerla en cinco años o menos.

Por su parte, Smith y Crumbley (2009) informaron de que el 65 % de las 40 universidades encuestadas solo tuvieron un curso de fraude/contabilidad forense en su programa, mientras que más del 22 % tenía dos cursos, y el 12,5 % tenía de tres a seis cursos.

Meier *et al.* (2010) analizaron 166 escuelas acreditadas de contabilidad AACSB (*Association to Advance Collegiate Schools of Business*) para determinar en qué medida han incorporado contabilidad forense a su plan de estudios, y encontraron que solo cuatro tenían dicho programa. Sin embargo, descubrieron que 50 de estas escuelas acreditadas de contabilidad AACSB ofrecían uno o dos cursos independientes de contabilidad forense, compatibles con el estudio simultáneo de otros cursos.

Continuando con sus estudios anteriores, Seda y Kramer (2014) se centraron en la oferta educativa de contabilidad forense a nivel internacional, encontrando que 447 universidades en todo el mundo ofrecían un curso de contabilidad forense dentro de un grado y 81 un programa de grado de contabilidad forense.

En conclusión, la educación universitaria norteamericana cuenta con una abundante, aunque dispar, oferta en contabilidad forense.

4.3. Incorporación de la contabilidad forense a los planes de estudios

En este epígrafe se realiza una revisión de las iniciativas, principalmente norteamericanas, para diseñar los planes de estudios de contabilidad forense.

El diseño del plan de estudios ha recibido una atención importante por parte de los investigadores en educación contable (Apostolou *et al.*, 2015, 2016).

Desde hace décadas, como ha quedado probado anteriormente, la doctrina y los líderes de la profesión subrayan la necesidad de educación y capacitación en contabilidad forense para atender las necesidades de un mercado en auge. El AICPA estimó que entre 20.000 y 30.000 contables brindan servicios de contabilidad forense. Asimismo, es cuestión pacífica que la demanda de este tipo de profesionales con la formación y habilidades necesarias no muestra signo de disminuir (Ainsworth, 2001; Carnes y Gierlasinski, 2001; Melancon, 2002; DiGabriele, 2008, 2009; Apostolou *et al.*, 2010; McMullan y Sanchez, 2010; Huber, 2012; Helliari, 2013; Van Akkeren *et al.*, 2013).

Aunque la demanda de contabilidad forense ha ido en progresivo aumento, la oferta de educación contable no siempre ha seguido un desarrollo paralelo (DiGabriele, 2008) y, además, se observa a veces una cierta falta de coherencia, o de similitud, entre los contenidos de algunas ofertas formativas (Daniels *et al.*, 2013). Ante este hecho, las universidades se están esforzando cada vez más por ofrecer una oferta atractiva, y razonablemente homogénea, para los estudiantes y el mercado laboral (MacDonald, 1996; Levine, 2002; Bundy *et al.*, 2003; Seda y Kramer, 2014).

En este proceso se observa que existe poco consenso sobre el modo de integrar la contabilidad forense en los planes de estudios contables (Smith y Crumbley, 2009; Seda y Kramer, 2014; Matson, 2016).

Los análisis más interesantes son los que identifican los cursos que ofrecen un programa separado en contabilidad forense y los que lo enseñan dentro de su programa general de contabilidad (Van Akkeren *et al.*, 2013).

En síntesis, por lo visto hasta ahora, parece que las universidades americanas tratan de dar respuesta a una necesidad sentida por el mercado si bien aún se está en proceso de conseguir una respuesta satisfactoria.

Veamos seguidamente algunos intentos normalizadores concretos.

4.3.1. El plan de estudios de la *West Virginia University* financiado por *The National Institute of Justice*

A finales de 2003, *The National Institute of Justice* (NIJ) tomó la iniciativa de desarrollar la contabilidad forense como un área de especialización en la que desarrollar prácticas orientadas a evitar futuras experiencias como las acaecidas en relación con grandes corporaciones como Enron y otros escándalos de fraude similares (Kranacher *et al.*, 2008; Seda y Kramer, 2015). El principal proyecto consistía en crear un cuerpo de conocimiento estandarizado con objeto de desarrollar un diseño curricular para enseñar la contabilidad forense.

NIJ otorgó una subvención de 614.000 dólares estadounidenses al Departamento de Contabilidad de la *West Virginia University* (WVU) para estructurar un plan de estudios en contabilidad forense e investigación de fraude (Fleming *et al.*, 2008). El objetivo era identificar el conocimiento, las habilidades y capacitación que necesitan los profesionales de la contabilidad forense y, en consecuencia, ayudar a los formadores en el desarrollo de contenidos y programas apropiados (WVU, 2007).

Cuando WVU recibió la subvención de NIJ, solo unas pocas universidades ofrecían cursos en esta área. Además, no solo las universidades estaban utilizando nombres, títulos de cursos y descripciones diferentes, sino que también variaban los contenidos. Por lo tanto, el objetivo era desarrollar un cuerpo común de conocimiento en contabilidad forense para simplificar y unificar los currículos y contenidos. «Como las instituciones académicas contemplan la incorporación del fraude y la contabilidad forense en sus planes de estudios, existe la necesidad de un examen en profundidad de los conocimientos, habilidades y capacidades necesarias para que las personas funcionen en estos campos». El objetivo de este proyecto era «desarrollar un currículum educativo en fraude y contabilidad forense para ayudar a las instituciones académicas, organizaciones públicas y privadas, profesionales, profesores y futuros estudiantes interesados en desarrollar profesionales con las habilidades y destrezas necesarias para sobresalir en estos campos emergentes» (WVU, 2007, p. 10).

Para llevar a cabo esta tarea, este proyecto bienal implicó la participación de un grupo técnico –*Technical Working Group* (TWG)– compuesto por 46 expertos en la materia. Estos expertos representaban a una gran variedad de grupos de *stockholders*, como *the Securities and Exchange Commission* (SEC), *the Internal Revenue Service* (IRS), *the Federal Bureau of Investigation* (FBI), *the Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE), *the Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB), *the Institute of Internal Auditors* (IIA), Ernst & Young, KPMG, PriceWaterhouseCoopers, Deloitte, y varias universidades de los Estados Unidos.

Durante un periodo de dos años, las personas integrantes del grupo trabajaron juntas para desarrollar pautas educativas para la investigación del fraude y la educación forense en contabilidad. Dichas pautas se clasificaron en tres áreas: conocimiento previo, fraude y contabilidad forense (WVU, 2007). La labor se centró en profundidad en el estudio del fraude mientras que se incidió mucho menos en el resto de aspectos de la contabilidad forense.

El TWG proporcionó definiciones de los siguientes términos que, aunque relacionados, son diferentes: contabilidad forense, fraude, examen de fraude, investigación de fraude, prevención de fraude, disuasión de fraude, detección de fraude y resolución de fraude.

El TWG estableció que la obtención del conocimiento previo necesario para la educación en contabilidad forense se obtuviera en cualquier plan de estudios contable tradicional: por ejemplo, conceptos contables básicos, como débitos y créditos, ratios financieros, estados financieros básicos; conceptos básicos de auditoría (como tipos de evidencia de auditoría, escepticismo profesional, estándares de auditoría, ciclos de transacción y controles internos); habilidades informáticas básicas, como familiaridad con Word, Excel y PowerPoint; conocimiento en derecho básico, como el papel del sistema de justicia, asuntos civiles, mercantiles y penales, derecho contractual y valores legales; ética de negocios; y habilidades básicas de comunicación comercial (oral y escrita). Los estudiantes sin estudios contables previos (por ejemplo, abogados) necesitarán obtener el conocimiento antecedente necesario antes de pasar al plan de estudios específico de investigación forense/investigación de fraude.

Como resultado de todo este proceso, la WVU ofrece un posgrado de Contabilidad Forense y Fraude, de cuatro cursos, denominado *Forensic Accounting and Fraud Investigation* (FAFI). El primer curso de FAFI se enfoca hacia los distintos tipos de fraude, documentos, fuentes de evidencia y análisis de esquemas de fraude internos y externos con énfasis en las habilidades necesarias para detectar e investigar el fraude. El segundo trata sobre el entorno de control digital, prevención y disuasión, evidencia digital, detección digital e investigación, incluida la minería de datos, presentación digital y herramientas de informes, cibercrimen, y herramientas electrónicas de gestión de casos. Los cursos tercero y cuarto se centran en auditores y examinadores de fraude, responsabilidades para detectar fraudes, técnicas de investigación, habilidades de entrevista, conceptos legales, manejo de evidencia, criminología y ética.

Cada uno de los cuatro cursos se imparten utilizando materiales de simulación real en el ámbito forense de contabilidad, ya que el TWG enfatizó que, para desarrollar efectivamente las habilidades necesarias, los estudiantes deben tener experiencia práctica, que pueden lograr a través de ejercicios de simulación judicial, extracción y análisis de datos, aprendizaje basado en problemas, casos simulados e investigaciones, incluyendo informes basados en detalles de casos de fraude.

El citado enfoque práctico para desarrollar habilidades, denominado «aprendizaje basado en problemas», consiste en dar a un equipo de estudiantes un problema vagamente

definido (pero realista) colocado en un contexto del mundo real (Bonk y Smith, 1998; Johnstone y Biggs, 1998; Buckhoff y Kramer, 2007; Durtschi, 2003).

El plan de estudios de TWG ha sido implementado en muchas otras universidades estadounidenses, las cuales han sido analizadas por la doctrina (Curtis, 2008a; Fleming *et al.*, 2008; Young, 2008).

Smith y Crumbley (2009) concluyeron que la gran mayoría de los planes de estudios analizados están definidos simplemente como examen de fraude porque de los temas recomendados por el TWG solo se cubren correctamente los relacionados con el mismo. No obstante, los autores reconocen que algunos otros programas de contabilidad forense de los Estados Unidos sí son realmente programas de «contabilidad forense».

Posteriormente, Seda y Kramer (2015) concluyeron que una gran mayoría de los programas universitarios de contabilidad forense de los Estados Unidos coinciden poco con el plan de estudios del modelo de contabilidad forense desarrollado por el grupo de expertos. Los programas ofertados generalmente carecían de cobertura en temas identificados por el TWG como relevantes, fundamentalmente entorno digital, medio ambiente y servicios de asesoramiento forense y de litigios, pero sí contenían cierta cobertura de declaraciones fraudulentas, apropiación indebida de activos, criminología y entorno legal y ética.

4.3.2. Otros planes de estudios de universidades o instituciones estadounidenses

En junio de 2008, el *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) creó el certificado en análisis forense financiero *Certified in Financial Forensics* (CFF), después de realizar una investigación entre contables y abogados, que apoyaron firmemente el desarrollo de tal título (Davis *et al.*, 2009). Esta iniciativa se produjo como respuesta a la mayor demanda de servicios de contabilidad forense y fue un intento de contribuir al futuro de la profesión de la especialidad. Está diseñado para ser un curso de tres créditos, donde los principales temas incluidos son: ética y responsabilidades profesionales, civiles y penales, procedimiento, evidencia, descubrimiento, servicios de litigio, gestión de compromiso y práctica, prevención de fraude, detección y respuesta, bancarrota, forense digital, forense matrimonial, tergiversación de estados financieros, daños económicos y valoración.

Además de él, tienen relevancia otros tres programas de universidades estadounidenses. El grado en contabilidad con una gran concentración de conocimientos en contabilidad forense ofrecido por la *Florida Atlantic University* (Young, 2008). La especialidad de grado en investigación de delitos económicos, el posgrado en gestión de delitos económicos y el posgrado empresarial en crimen económico y gestión de fraude, impartidos todos ellos por el *Utica College* (Curtis, 2008a). Y el curso interdisciplinario de 21 horas en examen de fraude de la *Pittsburg State University* (O'Bryan, 2009).

4.3.3. Planes de estudios en las universidades australianas

En Australia –al igual que en Estados Unidos–, la planificación curricular ha partido de los organismos contables privados que han definido las directrices generales, para luego pasar a acuerdos de colaboración con alguna universidad que ha desarrollado dichas directrices.

La profesión de la contabilidad forense australianas ha recibido atención de las asociaciones profesionales de contabilidad. *CPA Australia* gestiona el *Forensic Accounting and Investigation Discussion Group* (FAIDG), mientras que los *Chartered Accountants of Australia and New Zealand* (CA ANZ) gestionan el *Business Valuation Special Interest Group* (BVSIG) y el *Forensic Accounting Special Interest Group* (FASIG). Este último ha sido reemplazado por *The National Forensic Accounting Committee*.

CA ANZ ha colaborado con la *Macquarie University* en la coordinación del curso de especialización en contabilidad forense de esa universidad. Ese plan de estudios ha sido la base para un gran número de cursos y programas universitarios de contabilidad forense en Australia.

4.4. Componentes interdisciplinarios de los planes de estudios

En este epígrafe se analizan las materias que la doctrina ha considerado básicas para ser incorporadas a los planes de estudios de contabilidad forense, planes que han resultado ser, como veremos, una especialización interdisciplinaria (Ainsworth, 2001; Apostolou *et al.*, 2010).

La incorporación a los planes de estudios de materias procedentes de diversas especialidades –de ahí el carácter interdisciplinario–, ha supuesto, y sigue suponiendo, desafíos, ya que mantener el equilibrio entre las disciplinas que se pretende integrar es clave para el éxito de un plan de estudios de contabilidad forense (Rezaee *et al.*, 2004; Kresse, 2008; Chen y Van Akkeren, 2012).

Como especialización interdisciplinaria, se busca un equilibrio entre las disciplinas de contabilidad y auditoría, derecho (Tarr *et al.*, 2016; Botes y Saadeh, 2018), fraude (Kranacher *et al.*, 2008), criminología (Kresse, 2008; Daniels *et al.*, 2013), ética (Curtis, 2008b), psicología (Kresse, 2008), sociología (Ramamoorti, 2008), inteligencia, sistemas de información y tecnología de la información forense (Pearson y Singleton, 2008; Murthy, 2010).

Aunque los investigadores anteriores han enfatizado en la naturaleza interdisciplinaria de la contabilidad forense, no se ha alcanzado un pleno acuerdo sobre las materias, o asignaturas, que deberían integrarse en los planes de estudios. A continuación analizamos ciertos aspectos destacados por la doctrina en relación con algunas de ellas que justifican su estudio en un marco educativo sobre contabilidad forense.

4.4.1. Contabilidad en general

La contabilidad en general constituye la base fundamental de toda educación en contabilidad forense. La contabilidad goza de amplio consenso como un requisito previo de conocimiento para estos estudios (Kranacher *et al.*, 2008).

4.4.2. Auditoría

Parte de los conocimientos específicos de la auditoría deben ser incluidos en una formación en contabilidad forense, e incluso esa parte de la auditoría debería ser también un requisito previo de conocimiento.

Actualmente, la mayoría de los informes periciales están realizados por auditores lo cual se debe a que son considerados internacionalmente como una figura cercana a la de fedatario público en su ámbito de actuación, inspirando confianza y rigor, pero sobre todo es porque su formación es la más adecuada para realizar esta tarea.

4.4.3. Fraude

La proliferación de actividades de fraude en casos como Adelphia, Arthur Andersen, Enron, Harris, HIH Insurance, OneTel, Scarfe, Xerox y WorldCom, fue el detonante del surgimiento de la contabilidad forense para luchar contra estas actividades (Kranacher *et al.*, 2008; DiGabriele, 2009; Seda y Kramer, 2015).

Los temas integrados cubren muchas áreas de contenido: investigaciones de fraude, detección y prevención de fraude, lucha contra el lavado de dinero, financiación antiterrorista, rastreo y recuperación de activos, crímenes de cuello blanco y lucha contra el crimen financiero; manipulaciones financieras, manipulación de estados financieros, fraude al consumidor, fraude con tarjeta de crédito, prevención interna del delito financiero, evasión fiscal, esquemas Ponzi y piramidales y formas de gestión y abuso de empleados; e impulsores del fraude, técnicas y tendencias emergentes del fraude, motivaciones para el fraude, síntomas de fraude, alcance y escala del fraude.

Está consensuado por la doctrina que el papel de los contables forenses en el proceso de detección e investigación de actividades de fraude debe ser cubierto en el currículum (Rezaee y Burton, 1997; Kranacher *et al.*, 2008; Brickner *et al.*, 2010; Lehmann, 2015; Seda y Kramer, 2015; Huber y DiGabriele, 2015; Tiwari y Debnath, 2017).

En concreto, la doctrina destaca los siguientes aspectos que debe contener un plan de estudios sobre los temas de fraude: técnicas de investigación, enfoques para prevenir, disuadir y detectar fraudes, fraudes y abusos laborales (Curtis, 2008b; Fleming *et al.*, 2008), técnicas de entrevista e interrogatorio (Gates *et al.*, 2011; Porter y Crumbley, 2012), fraude de adquisiciones (Curtis, 2008a; Kresse, 2008), el triángulo básico del fraude (LaSalle, 2007; Trompeter

et al., 2012), los elementos clave del fraude, banderas rojas y síntomas de fraude (Singleton y Singleton, 2010), evaluación del riesgo de fraude (Brickner *et al.*, 2010), apropiación indebida de activos (Lehmann, 2015), corrupción, representaciones falsas y fraude en los estados financieros (Sofianti *et al.*, 2014), y fraude en un entorno digital (Pearson y Singleton, 2008).

Los términos «investigación de fraude» y «contabilidad forense» no se consideran sinónimos en la mayoría de la profesión contable, aunque una minoría los usa indistintamente. La opinión mayoritaria es que el examen de fraude es un subconjunto de la contabilidad forense (Baron, 2006; Wells, 2003; Rezaee *et al.*, 2004; Crumbley *et al.*, 2007, p. 1.001; Singleton y Singleton, 2010, p. 12; Hopwood *et al.*, 2012, y Crumbley *et al.*, 2015).

Al aclarar la diferencia entre contabilidad forense e investigación de fraude, la WVU señaló:

Las denuncias de fraude a menudo se resuelven mediante acciones judiciales que pueden incluir el cálculo de estimaciones de pérdidas (daños), lo que sugiere que la investigación de fraude y la contabilidad forense a menudo se superponen. Sin embargo, ambos abarcan actividades distintas; los profesionales del fraude a menudo ayudan en la prevención del fraude y los esfuerzos de disuasión que no se relacionan directamente con el sistema legal, y los especialistas en contabilidad forense trabajan con reclamación de daños, valoraciones y problemas legales que no implican acusaciones de fraude (WVU, 2007, p. 4).

4.4.4. Derecho civil, derecho mercantil y derecho penal

La contabilidad forense a menudo se ocupa de identificar actividades ilegales. Por lo tanto, la legislación y los procedimientos regulatorios y judiciales deben ser componentes importantes del plan de estudios de contabilidad forense (Rezaee y Burton, 1997; Marychurch, 2006; Curtis, 2008b).

Los responsables de la elaboración y aprobación de planes de estudios deben incluir en el currículum de contabilidad forense una atención significativa a ciertos elementos de derecho civil y mercantil (Curtis, 2008a) y del derecho penal (Heitger y Heitger, 2008).

4.4.5. Actuación en el entorno judicial/litigio

El término «forense» está relacionado con su uso en un tribunal de justicia, tribunal arbitral, o en otros litigios. La contabilidad forense es el área de especialidad de la contabilidad centrada en las demandas judiciales actuales o esperadas. Tanto es así que Stanbury y Paley-Menzies (2020, v) afirman que la contabilidad forense es «la ciencia de reunir y presentar información en una forma que será aceptada por un tribunal de justicia contra los autores de crimen económico». De igual forma, Hopwood *et al.* (2012, p. 2) definen la contabilidad forense como «la aplicación de habilidades investigadoras y analíticas con el propósito de

resolver problemas financieros de manera que cumpla con los estándares requeridos por los tribunales de justicia».

La doctrina ha destacado como la formación más relevante a la hora de elaborar un plan de estudio la siguiente: métodos y técnicas para reunir pruebas y justificaciones, admisibilidad, evaluación y presentación de pruebas de la manera más adecuada ante el tribunal, el propósito de un asunto relevante y la ley de evidencia, el rol del perito experto, capacitación para examinar peritos, repreguntar a peritos, preparar interrogatorios, conainterrogatorios, comunicaciones y preparación de informes de expertos (Heitger y Heitger, 2008, p. 565; Seda y Kramer, 2015, p. 39; Alshurafat *et al.*, 2019, p. 367).

4.4.6. Valoración de empresas

Los conocimientos de valoración de empresas son necesarios para el trabajo práctico de contabilidad forense. La valoración empresarial incluye, por ejemplo, la cuantificación de pérdidas y daños por insolvencia y bancarrota, interrupción de negocios, reclamación de seguros, fusiones y adquisiciones y estimación de los valores de activos y pasivos (Heitger y Heitger, 2008; DiGabriele, 2012; Durtschi y Rufus, 2017).

4.4.7. Tecnología de la información

El conocimiento de tecnología de la información tiene una importancia máxima para los profesionales de la contabilidad forense en tareas tales como investigación de fraude, análisis de datos y visualización de datos (Murthy, 2010, p. 549; Pearson y Singleton, 2008; Van Akkeren *et al.*, 2013, p. 193; Alshurafat *et al.*, 2019, p. 363).

Pearson y Singleton (2008, p. 189) resumen el contenido para la contabilidad forense en el conocimiento del entorno digital, que incluye prevención y disuasión de riesgos informáticos y cibercrimen, análisis del procedimiento de cómo la tecnología de la información se usa en fraudes, reglas y leyes de evidencia digital, herramientas y técnicas de detección e investigación, y en el uso de tecnología de la información para informar y comunicar los resultados en el entorno legal.

En informática forense, a los estudiantes se les presenta una amplia gama de herramientas y técnicas para el análisis de datos digitales. Alshurafat *et al.* (2019, p. 359) desarrollan los siguientes contenidos: diseño y desarrollo de sistemas de contabilidad informatizados que incluyen todos los ciclos del sistema; delitos cibernéticos, controles contables en forma electrónica fraude ambiental y de comercio electrónico; análisis de datos utilizando *software* avanzado de MS office y SAS, extracción y manejo de datos, visualización y almacenamiento, utilización de la nube, GPS y aplicaciones móviles; y sistemas de soporte de decisiones, aplicaciones y problemas de inteligencia empresarial, tecnologías de redes sociales para inteligencia empresarial e investigación forense, triangulación y documentación de evidencia.

4.4.8. Ética

Los estudiantes deberían aprender el contenido de los principios éticos, de lo socialmente responsable, dimensiones éticas del lavado de dinero, financiamiento antiterrorista, investigación de fraudes y finanzas del crimen.

Aunque en algunos casos las competencias de los expertos en contabilidad forense han descuidado su lado ético (Curtis, 2008b), es ampliamente compartido por la doctrina que la ética empresarial debería tener un papel importante dentro del plan de estudios de contabilidad forense (Rezaee y Burton, 1997; Kleinman y Anandarajan, 2011; Kern y Weber, 2016; Howieson, 2018).

4.4.9. Criminología

La integración de la criminología en los cursos de contabilidad forense permite examinar los factores que han llevado a la comisión de delitos financieros (Brickner *et al.*, 2010; Kern y Weber, 2016). Igualmente, ayudará a los estudiantes de contabilidad forense a comprender las raíces conductuales de tales delincuentes para proporcionar una mejor evaluación del riesgo y prevención del fraude (Trompeter *et al.*, 2012).

La criminología de estos cursos debe incluir las formas existentes de actividad criminal compleja y sofisticada, como las drogas, tráfico de personas, comercio ilegal de armas y delitos financieros; formas emergentes de criminalidad como delitos ambientales, tráfico de bienes culturales, piratería y tráfico de órganos; y la naturaleza de la criminología y ética con respecto al fraude, el medio ambiente y la gobernanza.

4.4.10. Psicología y sociología

La razón de la incorporación de la psicología y la sociología dentro del currículum de contabilidad forense es intentar mejorar la comprensión de los estudiantes de las raíces conductuales de la conducta criminal y el impacto social del fraude (Ramamoorti, 2008, p. 525; Alshurafat *et al.*, 2019, p. 363).

Los defensores de la incorporación de la psicología afirman que la contabilidad forense mejoraría si se aplicara un enfoque intuitivo (Bologna y Lindquist, 1995), análisis crítico y una comprensión perceptiva del comportamiento humano para obtener una visión verdadera y justa de los eventos, transacciones y negocios clave (Chilvers, 2000).

5. Análisis de los planes de estudios universitarios en España

Una vez observada la situación en Estados Unidos dirigimos ahora nuestro interés hacia las universidades de nuestro país.

Hemos realizado el análisis a partir del listado de universidades asociadas a Crue Universidades Españolas, formada por un total de 76 universidades: 50 públicas y 26 privadas. A través de los respectivos sitios web tratamos de localizar si existe algún posgrado sobre contabilidad forense, así como de identificar en cuáles de sus titulaciones de grado y posgrado (oficiales y títulos propios), en su caso, pudiera contenerse alguna asignatura que se denominara, o incluyera en su denominación, la expresión «contabilidad forense», u otra similar.

Asimismo, nos hemos asegurado de que los diversos másteres oficiales universitarios y títulos propios homologados, total o parcialmente, por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) para acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC), dado que por su naturaleza es en ellos donde cabría encontrar la contabilidad forense, figuraran en nuestra muestra o catálogo de titulaciones susceptibles, *a priori*, de recoger alguna asignatura relativa a contabilidad forense.

Con todo ello, se han listado y revisado, en total, 245 titulaciones.

La conclusión de este análisis es que no existe en la universidad española ningún posgrado en contabilidad forense y que solo el Máster Universitario en Auditoría y Contabilidad Superior, ofrecido por la Universidad de Sevilla, incluye una asignatura denominada Contabilidad Concursal y Forense a la que se asigna una carga de 3 ECTS. En ella, como uno de los contenidos o bloques temáticos, se recogen «Los informes periciales de carácter económico-financiero en el ámbito judicial» cuyos objetivos y competencias son «Capacitar para integrar conocimientos y enfrentarse a la complejidad de formular juicios basados en la información económico-financiera en informes periciales dentro del ámbito judicial». Estimamos que, en el marco de esta asignatura, a los informes periciales se les dedican unas 5 horas.

A esto hay que añadir el título propio de Perito Forense, impartido por un centro de estudios con titulación expedida por la Universidad Antonio de Nebrija, que ofrece formación sobre el peritaje, pero no restringido al ámbito contable, sino referido a las actuaciones periciales, en general, «en todo el ámbito civil, laboral o penal» (Euroinnova, 2020).

6. Desarrollo de un plan de estudios de contabilidad forense en España

Ante la total inexistencia en España de posgrados específicos que ofrezcan una formación integrada sobre contabilidad forense, y ante las necesidades que apreciamos en el mercado, parece razonable pensar que pudieran existir incentivos para diseñar planes de estudios sobre la especialidad. A continuación vamos a intentar identificar las materias o asignaturas más importantes, que habría que vertebrar en un currículum *ad hoc*, según los profesionales españoles.

Para ello realizamos una encuesta a 25 expertos españoles en contabilidad forense, con amplia experiencia en la elaboración y firma de informes y ratificación ante tribunales, para

que valoren del 1 al 10 la importancia que conceden a las materias aportadas por la doctrina norteamericana, dejando además una pregunta abierta para que, libremente, ofrezcan ellos, en su caso, la materia o materias no descritas anteriormente pero que consideren valiosas para ser incorporadas a un posible plan de estudios universitario. Los resultados de la encuesta aparecen en el cuadro 1.

Cuadro 1. Principales materias para incluir en los planes universitarios de contabilidad forense

Materias aportadas por los expertos anglosajones	Valoración de la importancia (1-10)
Conocimiento de contabilidad intermedia y avanzada	10
Conocimiento de auditoría	5
Fraude	5
Derecho Civil, Derecho Mercantil y Derecho Penal	8,5
Actuación judicial/litigio	5
Valoración de empresas	8,4
Tecnología de la información	8,6
Ética	8
Criminología	5
Psicología y sociología	5
Materias aportadas por los expertos españoles	
Inglés	8,6
Elaboración de estados contables proforma o proyectados	9,5
Técnicas de auditoría: investigación de transacciones en el sistema contable y archivos documentales	8,4
Análisis de estados contables	9,4
Impuestos, básicamente IS e IVA	7,9
Oratoria	8,5
Cómo escribir adecuadamente el dictamen pericial	8,7
Destrezas interpersonales en el ámbito de la comunicación oral forense	8,5

Fuente: elaboración propia.

Respecto a la auditoría, los expertos españoles consideran muy relevante una parte de ella, las técnicas de auditoría, entendidas como la investigación de transacciones en el sistema contable y la búsqueda y rastreo de todo tipo de evidencias documentales. El resto de los conocimientos propios de la auditoría independiente es identificado por los expertos como poco relevante en relación con la contabilidad forense.

Los expertos españoles no consideran muy relevantes las materias del fraude, criminología, psicología y sociología. Es necesario recordar que los expertos anglosajones tenían como principal materia a la investigación del fraude, y que varios de ellos sí concedían a las otras tres cierta importancia. En cuanto a la actuación del profesional en el juicio o litigio, igualmente, se valora de forma discreta para, al final, recuperar con buena puntuación algunas habilidades que podrían formar parte de dicha actuación (oratoria, escritura y destrezas interpersonales).

Los expertos españoles dan una notable importancia a tres materias no recogidas por los autores revisados: el idioma inglés, los impuestos –básicamente el de sociedades e IVA–, y análisis de estados contables, considerándolo algo diferente a la contabilidad en general.

En la misma línea, los expertos españoles han concedido una notable importancia a tres habilidades: oratoria, cómo escribir claro el dictamen pericial y destrezas interpersonales en el ámbito de la comunicación oral forense. La positiva valoración de estas materias es concordante con la adoptada por la Asociación Profesional Colegial de Peritos Judiciales del Reino de España (2020), que incluye en sus cursos de Destrezas Interpersonales del Perito Judicial los siguientes ámbitos: comunicación, redacción de informes, comunicaciones escritas, comunicación oral y presentaciones a clientes.

7. Conclusiones

- ^a La principal conclusión del presente trabajo es que, observada la relevancia de la contabilidad forense en el mercado profesional, parece necesario que se ofrezcan por parte de las universidades españolas estudios de especialización sobre ella, preferentemente con formato de posgrado. En la actualidad, únicamente un Máster Universitario de Auditoría incluye una asignatura, de 3 ECTS, que, en uno de sus apartados, se ocupa de la contabilidad forense. Estimamos que se conceden a nuestra materia alrededor de 5 horas lectivas.
- ^a Ante la necesidad de generar esa oferta, nos planteamos cuál debería ser el mejor modo de llevarla a cabo. En el mundo anglosajón la planificación curricular ha partido de los organismos contables privados que han definido las directrices generales, para luego pasar a acuerdos de colaboración con las universidades que han desarrollado detalladamente esas directrices. Sin embargo, en España, las iniciativas en el ámbito de la contabilidad corresponden al Estado por lo que proponemos que el liderazgo lo asuma el ICAC mediante la constitución de un grupo técnico integrado por abogados procesalistas, peritos contables experimentados y profesio-

res universitarios, igualmente concededores de la práctica contable forense, y tome así la iniciativa de establecer en España los contenidos más adecuados de un posgrado de especialización en contabilidad forense que, posteriormente, pueda ser tomado como referencia por sus universidades. Si bien es muy importante acertar al elegir las materias o asignaturas más idóneas para la formación del contable forense, también lo es su adecuada coordinación e integración entre sí para obtener una educación sólida. Dicha integración, al ser materias procedentes de distintas especialidades (contabilidad, análisis de estados financieros, derecho, destrezas comunicacionales, finanzas, inglés, tecnología) ya supone un reto en sí misma.

- 3.^a Los expertos estadounidenses y españoles coinciden en la necesidad de atribuir a la contabilidad, y a una parte de los contenidos de la auditoría de cuentas, la consideración de requisitos previos para cualquier estudiante que desee participar en un posgrado de contabilidad forense.
- 4.^a Las materias más relevantes a incluir en un posgrado de contabilidad forense, según los expertos españoles consultados, serían:

Materias aportadas por los expertos anglosajones	Valoración de la importancia (1-10)
Contabilidad intermedia y avanzada	10
Derecho Civil, Derecho Mercantil y Derecho Penal	8,5
Valoración de empresas	8,4
Tecnología de la información	8,6
Ética	8
Materias aportadas por los expertos españoles	
Inglés	8,6
Elaboración de estados contables proforma o proyectados	9,5
Técnicas de auditoría: investigación de transacciones en el sistema contable y archivos documentales	8,4
Análisis de estados contables	9,4
Impuestos, básicamente IS e IVA	7,9
Oratoria	8,5
Cómo escribir adecuadamente el dictamen pericial	8,7
Destrezas interpersonales en el ámbito de la comunicación oral forense	8,5

Referencias bibliográficas

- Ainsworth, P. (2001). Changes in accounting curricula: discussion and design. *Accounting Education*, 10(3), 279-297.
- Alshurafat, H.; Beattie, C.; Jones, G. y Sands, J. (2019). Forensic Accounting Core and Interdisciplinary Curricula Components in Australian Universities: Analysis of Websites. *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, 11(2,) Special Edition, 353-366.
- American Institute of Certified Public Accountants. (2010). *AICPA Report Educates CPA Firms Professors on Forensic Accounting*. April 8. AICPA Forensics and Valuation Services.
- Apostolou, B.; Hassell, J. M.; Rebele, J. E. y Watson, S. F. (2010). Accounting education literature review (2006-2009). *Journal of Accounting Education*, 28(3-4), 145-197.
- Apostolou, B.; Dorminey, J. W.; Hassell, J. M. y Rebele, J. E. (2015). Accounting education literature review (2013-2014). *Journal of Accounting Education*, 33(2), 69-127.
- Apostolou, B.; Dorminey, J. W.; Hassell, J. M. y Rebele, J. E. (2016). Accounting education literature review (2015). *Journal of Accounting Education*, 35, 20-55.
- Asociación Profesional Colegial de Peritos Judiciales del Reino de España-ASPEJURE. (2020). *Destrezas Interpersonales del Perito Judicial, Datos Generales*. <<https://www.aspejure.com/academia-curso.php?idc=244&ida=1>>. Consulta realizada el 2 de mayo de 2020.
- Association of Certified Fraud Examiners-ACFE. (1996). *Report to the nation on occupational fraud and abuse*. ACFE.
- Association of Certified Fraud Examiners-ACFE. (2014). *Report to the nations on occupational fraud and abuse*. ACFE.
- Baron, L. (2006). CPAs are a hot commodity. *Journal of Accountancy*, 201(2), 16-16.
- Bologna, J. y Lindquist, R. J. (1995). *Fraud auditing and forensic accounting: new tools and techniques*. John Wiley & Sons Inc.
- Bonk, C. J. y Smith, G. S. (1998). Alternative instructional strategies for creative and critical thinking in the accounting curriculum. *Journal of Accounting Education*, 16(2), 261-293.
- Botes, V. y Saadeh, A. (2018). Exploring evidence to develop a nomenclature for forensic accounting. *Pacific Accounting Review*, 30(2), 135-154.
- Brickner, D. R.; Mahoney, L. S. y Moore, S. J. (2010). Providing an applied-learning exercise in teaching fraud detection: A case of academic partnering with IRS Criminal Investigation. *Issues in Accounting Education*, 25(4), 695-708.
- Buckhoff, T. A. y Schrader, R. (2000). The teaching of forensic accounting in the United States. *Journal of Forensic Accounting*, 1(1), 135-146.
- Buckhoff, T. A. y Kramer, B. K. (2007). *Cardinal Wholesalers, Inc.: A fraud examination/auditing case simulation*. Georgia Southern University Center for Forensic Studies in Accounting and Business.
- Bundy, T. L.; Ward, S. P. y Ward, D. R. (2003). Forensic accounting: the profession's new growth industry. *Journal of Business, Industry and Economics*, 3(1), 29-38.
- Carnes, K. C. y Gierlasinski, N. J. (2001). Forensic accounting skills: will supply finally catch up to demand? *Managerial Auditing Journal*, 16(6), 378-382.
- Carpenter, T. D.; Durtschi, C. y Gaynor, L. M. (2011). The incremental benefits of a forensic accounting course on skepticism and fraud-related judgments. *Issues in Accounting Education, February*, 26, 1-21.

- Carozza, D. (2002). Accounting students must have armor of fraud examination. *The White Paper: Topical Issues on White-Collar Crime*, 16 (January/February), 30-33.
- Chen, Y. y Van Akkeren, J. (2012). The Theory of Profession: Accountability, qualifications, entry and ethics-a preliminary discussion and early findings on the current state of forensic accountancy in Australia. En *National Forensic Accounting, Teaching and Research Symposium, Wollongong*, 1-32.
- Chilvers (2000). View to a killing. *Financial Management (CIMA)*, 38, December.
- Crumbley, D. L.; Heitger, L. E. y Stevenson, S. (2015). *Forensic and investigative accounting*. (7.ª ed.). Commerce Clearing House.
- Crumbley, D. L.; Smith, G. S. y Apostolou, N. G. (2007). A broad approach to forensic accounting is needed. *The Value Examiner, March/April*, 13-19.
- Curtis, G. E. (2008a). The model curriculum in fraud and forensic accounting and economic crime programs at Utica College. *Issues in Accounting Education*, 23(4), 581-592.
- Curtis, G. E. (2008b). Legal and regulatory environments and ethics: Essential components of a fraud and forensic accounting curriculum. *Issues in Accounting Education*, 23(4), 535-543.
- Daniels, B. W.; Ellis, Y. y Gupta, R. (2013). Accounting educators and practitioners perspectives on fraud and forensic topics in the accounting curriculum. *Journal of Legal, Ethical and Regulatory Issues*, 16(2), 93-106.
- Davis, C.; Farrell, R. y Ogilby, S. (2009). *Characteristics and skills of the forensic accountant*. AICPA Forensics and Valuation Services.
- DiGabriele, J. A. (2009). Implications of regulatory prescriptions and audit standards on the evolution of forensic accounting in the audit process. *Journal of Applied Accounting Research*, 10(2), 109-121.
- DiGabriele, J. A. (2008). An empirical investigation of the relevant skills of forensic accountants. *Journal of Education for Business*, 83(6), 331-338.
- DiGabriele, J. A. (2012). A Case Study on the Determination of Lost Profits for the Forensic Accountant. *Issues in Accounting Education*, 27(3), 751-759.
- Durtschi, C. (2003). The Tallahassee Bean-Counters: A problem-based learning case in forensic auditing. *Issues in Accounting Education*, 18(2), 137-173.
- Durtschi, C. y Rufus, R. J. (2017). Arson or Accident: A Forensic Accounting Case Requiring Critical Thinking and Expert Communication. *Issues in Accounting Education Teaching Notes*, 32(1), 89-105.
- Euroinnova. (2020). *Perito forense: perito judicial en ciencias forenses + titulación universitaria por la Universidad Antonio de Nebrija en elaboración de informes periciales*. <<https://www.euroinnova.edu.es/Perito-Forense>>. Consulta realizada el 2 de mayo de 2020.
- Fleming, A. S.; Pearson, T. A. y Riley Jr., R. A. (2008). West Virginia University: Forensic accounting and fraud investigation (FAFI). *Issues in Accounting Education*, 23(4), 573-580.
- Gates, S.; Lee, P. y Sullivan, C. (2011). Integration of fraud videos throughout the accounting and business curriculum. *Journal of Forensic Studies in Accounting & Business*, 3(1), 25-31.
- Groomer, S. M. y Heintz, J. A. (1994). A survey of advanced auditing courses in the United States and Canada. *Issues in Accounting Education*, 9(1), 96-108.
- Heitger, L. E. y Heitger, D. L. (2008). Incorporating forensic accounting and litigation advisory services into the classroom. *Issues in Accounting Education*, 23(4), 561-572.

- Helliar, C. (2013). The global challenge for accounting education. *Accounting Education*, 22(6), 510-521.
- Hopwood, W. S.; Leiner, J. J. y Young, G. R. (2012). *Forensic accounting and fraud examination*. (2.^a ed.). McGraw-Hill/Irwin.
- Howieson, B. (2018). What is the «good» forensic accountant? A virtue ethics perspective. *Pacific Accounting Review*, 30(12), 1-27.
- Huber, W. (2012). Is forensic accounting in the United States becoming a profession? *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, 4(1), 255-284.
- Huber, W. y DiGabriele, J. A. (2015). Topics and methods in forensic accounting research. *Accounting Research Journal*, 28(1), 98-114.
- Hylton Meyer, H.; Kamath, R. R. y He, Y. (2010). Courses on forensics and fraud examination in the accounting curriculum. *Journal of Leadership, Accountability and Ethics*, 8(1), 25-33.
- Johnstone, K. M. y Biggs, S. F. (1998). Problem-based learning: Introduction, analysis, and accounting curricula implications. *Journal of Accounting Education*, 16(3/4), 407-427.
- Kern, S. y Weber, G. J. (2016). Implementing a «Real-World» Fraud Investigation Class: The Justice for Fraud Victims Project. *Issues in Accounting Education*, 31(3), 255-289.
- Kleinman, G. y Anandarajan, A. (2011). In attentional blindness and its relevance to teaching forensic accounting and auditing. *Journal of Accounting Education*, 29(1), 37-49.
- Kranacher, M. J.; Morris, B. W.; Pearson, T. A. y Riley Jr., R. A. (2008). A model curriculum for education in fraud and forensic accounting. *Issues in Accounting Education*, 23(4), 505-519.
- Kresse, W. J. (2008). The Saint Xavier University graduate program in financial fraud examination and management. *Issues in Accounting Education*, 23(4), 601-608.
- LaSalle, R. E. (2007). Effects of the fraud triangle on students' risk assessments» *Journal of Accounting Education*, 25(1-2), 74-87.
- Lehmann, C. M. (2015). Asset Misappropriation Schemes: Short Cases for Use in the Classroom. *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, 7(2), 1-23.
- Levine, S. (2002). Careers to count on. *U.S. News & World Report*, February 18, 46.
- MacDonald, E. (1996). Accounting sleuths ferret hidden assets. *Wall Street Journal*, December 18, B1-B2.
- Marychurch, J. M. (2006). Cross-disciplinary assessment: bringing law students and expert witnesses together. En *61st Annual ALTA Conference – «Legal Knowledge: Learning, Communicating and Doing»: Proceedings of the 61st Annual ALTA Conference – «Legal Knowledge: Learning, Communicating and Doing»* (pp. 1-16). Victoria University.
- Matson, D. M. (2016). Independent studies in forensic accounting: some practical ideas. *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, 8(2), 281-340.
- McMullan, D. A. y Sanchez, M. H. (2010). A preliminary investigation of the necessary skills, education requirements, and training requirements for forensic accountants. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 2(2), 30-48.
- Meier, H. H.; Kamath, R. R. y He, Y. (2010). Courses on forensics and fraud examination in the accounting curriculum. *Journal of Leadership, Accountability and Ethics*, 8(1), 25-33.
- Melancon, B. C. (2002). A new accounting culture. *Journal of Accountancy* (October), 27-30.
- Merservy, R. D.; Romney, M. y Zimbelman, M. F. (2006). Certified fraud examiners:

- a survey of their training, experience and curriculum recommendations. *Journal of Forensic Accounting*, 7(1), 163-184.
- Moulding, N. T. (2010). Intelligent design: Student perceptions of teaching and learning in large social work classes. *Higher Education Research and Development*, 29(2), 151-165.
- Mounce, P. H. y Frazier, J. J. (2002). The effect of forensic accounting education on an accountant's employment potential. *Journal of Forensic Accounting*, 3(1), 91-102.
- Murthy, U. S. (2010). Tampa electronics: an instructional case in computer-assisted fraud examination. *Issues in Accounting Education*, 25(3), 547-552.
- O'Bryan, D. (2009). The development of an interdisciplinary minor in fraud examination. *Journal of Forensic Studies in Accounting and Business*, 1(2), 81-91.
- Pearson, T. A. y Singleton, T. W. (2008). Fraud and forensic accounting in the digital environment. *Issues in Accounting Education*, 23(4), 545-559.
- Peterson, B. K. y Reider, B. (2001). An examination of forensic accounting courses: Content and learning activities. *Journal of Forensic Accounting*, 2(1), 25-41.
- Porter, S. F. y Crumbley, D. L. (2012). Teaching Interviewing Techniques to Forensic Accountants Is Critical. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 4(1), 122-46.
- Ramamoorti, S. (2008). The psychology and sociology of fraud: Integrating the behavioral sciences component into fraud and forensic accounting curricula. *Issues in Accounting Education*, 23(4), 521-533.
- Rebele, J. R.; Apostolou, B. A.; Buckless, F. A.; Hassell, J. M.; Paquette, L. R. y Stout, D. E. (1998). Accounting education literature review (1991-1997), part 1: curriculum and instructional approaches. *Journal of Accounting Education*, 16(1), 1-51.
- Rezaee, Z. y Burton, E. J. (1997). Forensic accounting education: insights from academicians and certified fraud examiner practitioners. *Managerial Auditing Journal*, 12(9), 479-489.
- Rezaee, Z. E.; Burton, E. J. y Strickland, T. H. (1993). Certified fraud examiners: Challenges of the 2000's. *Proceedings of the International Academy of Business Disciplines* (New Orleans, LA), 48-53.
- Rezaee, Z.; Crumbley, D. L. y Elmore, R. C. (2004). Forensic accounting education. *Advances in Accounting Education: Teaching and Curriculum Innovations*, 6, 193-231.
- Rezaee, Z. E.; Lander, G. H. y Reinstein, A. (1996). Integrating forensic accounting into the accounting curriculum. *Accounting Education: A Journal of Theory, Practice and Research*, 1, 147-162.
- Seda, M. y Kramer, B. K. P. (2009). State of forensic accounting tracks at the university undergraduate/graduate levels and the related need to change the educational model used in accounting. *Journal of Forensic Studies in Accounting and Business*, 1(1), 23-50.
- Seda, M. y Kramer, B. K. P. (2014). An examination of the availability and composition of forensic accounting education in the United States and other countries. *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, 6(1), 1-46.
- Seda, M. y Kramer, B. K. P. (2015). A Comparison of US Forensic Accounting Programs with the National Institute of Justice Funded Model Curriculum. *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, 7(2), 144-177.
- Singleton, T. W. y Singleton, A. J. (2010). *Fraud auditing and forensic accounting*. (11.ª ed.). John Wiley and Sons.

- Smith, G. S. y Crumbley, D. L. (2009). How divergent are pedagogical views toward the fraud/forensic accounting curriculum? *Global Perspectives on Accounting Education*, 6, 1-24.
- Sofianti, S. P. D.; Ludigdo, U. y Irianto, G. (2014). The perception of the practitioners and students towards the subject of forensic accounting and fraud examination. *Journal of Economics, Business and Accountancy Ventura*, 17(2), 281-292.
- Stanbury, J. y Paley-Menzies, C. (2020). Why Forensic Accounting Is Evolving. *Forensic Futurama*. <https://www.aicpastore.com/Content/media/PRODUCER_CONTENT/Newsletters/Articles_2010/CPA/Jun/ForensicFuturama.jsp>. Consulta realizada el 2 de mayo de 2020.
- Tarr, J. A.; Van Akkeren, J. y Buckby, S. (2016). Forensic accounting: Professional regulation of a multi-disciplinary field. *Australian Business Law Review*, 44(3), 204-215.
- Tiwari, R. K. y Debnath, J. (2017). Forensic accounting: a blend of knowledge. *Journal of Financial Regulation and Compliance*, 25(1), 73-85.
- Trompeter, G. M.; Carpenter, T. D.; Desai, N.; Jones, K. L. y Riley Jr., R. A. (2012). A synthesis of fraud-related research. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 32(sp1), 287-321.
- Van Akkeren, J. y Tarr, J. A. (2014). Regulation, compliance and the Australian forensic accounting profession. *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, 6(3), 1-26.
- Van Akkeren, J.; Buckby, S. y MacKenzie, K. (2013). A metamorphosis of the traditional accountant: An insight into forensic accounting services in Australia. *Pacific Accounting Review*, 25(2), 188-216.
- Wang, J.; Lee G. y Crumbley, D. L. (2016). Current Availability of Forensic Accounting Education and State of Forensic Accounting Services in Hong Kong and Mainland China. *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, 8(3), 515-535.
- Wells, J. (2003). The fraud examiners: Sleuthing careers bring CPAs personal and professional satisfaction. *Journal of Accountancy*, 196(4), 76-80.
- WVU-West Virginia University. (2007). *Education and training in fraud and forensic accounting: A guide for educational institutions, stakeholder organizations, faculty, and students*. March, document 217589.
- Young, G. R. (2008). Forensic accounting and FAU: An executive graduate program. *Issues in Accounting Education*, 23(4), 593-599.

Aportación no dineraria de una sociedad radicada en el extranjero cuando la aportante y la adquirida aplican NIIF

Análisis de la consulta 3 de la BOICAC 123, de septiembre de 2020

Anna Ayats Vilanova

Profesora del CEF.-

Extracto

▮ Sobre la aportación no dineraria a una empresa del grupo domiciliada en España de las acciones que otorga el control sobre otra empresa del grupo, cuando aportante y filial aplican NIIF.

Consulta 3

Sobre la aportación no dineraria a una empresa del grupo domiciliada en España de las acciones que otorga el control sobre otra empresa del grupo, que constituye un negocio, cuando la sociedad aportante y la filial, cuyas acciones son objeto de aportación, aplican las normas internacionales de información financiera (NIIF) y están radicadas en el extranjero.

Respuesta

La cuestión que se plantea es si sería aplicable la consulta 3 del BOICAC n.º 85, de marzo de 2011 (NFC040255), donde se recuerda que en caso de que no existan unos valores consolidados del negocio aportado se deben tomar los valores existente antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales de la sociedad aportante, salvo que el importe representativo de su porcentaje de participación en el patrimonio neto de la sociedad participada sea superior al precio de adquisición, en cuyo caso, se debe emplear el citado importe.

La interpretación de este Instituto sobre la valoración de una aportación no dineraria realizada entre empresas del grupo, desde el punto de vista de la sociedad adquirente, cuando la sociedad aportante y la sociedad adquirida están radicadas en el extranjero está publicada en la consulta 4 del BOICAC n.º 90, de julio de 2012 (NFC044632).

En la contestación, a partir de la norma de registro y valoración (NRV) 21.^a 2.1, «Aportaciones no dinerarias», contenida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, este Instituto concluye que ante la ausencia de unos valores consolidados obtenidos aplicando los criterios recogidos en el Código de Comercio y sus disposiciones de desarrollo, la sociedad española

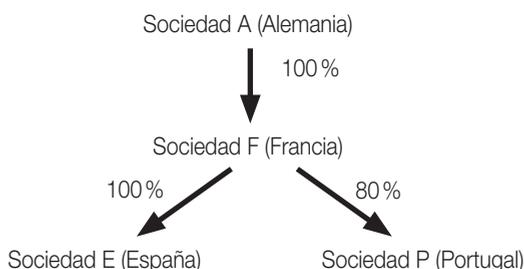
debería contabilizar las participaciones recibidas por el valor en libros antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales de la sociedad extranjera aportante.

Sin perjuicio de lo anterior, en el supuesto de que el importe representativo del porcentaje de participación de la sociedad aportante en el patrimonio neto de la filial que es objeto de aportación superase el valor en libros de la inversión, este Instituto opina que la sociedad adquirente deberá reconocer la inversión recibida por aquel importe sin necesidad de establecer una previa homogeneización valorativa del patrimonio neto porque en este caso concreto, al aplicar la sociedad adquirente las NIIF-UE, la presencia de dos marcos de información financiera en los hechos descritos no va en menoscabo del principio de uniformidad valorativa.

Todo ello dado que la Ley 16/2007, de 4 de julio, tal y como señala el preámbulo del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, en la búsqueda de la convergencia con las normas internacionales de contabilidad adoptadas por la Unión Europea, tiene por objetivo facilitar los procesos contables a las empresas españolas que consolidan aplicando los Reglamentos de la Comisión Europea, estableciendo a nivel individual unas normas contables con un elevado grado de armonización con las europeas.

Ejemplo

Un grupo internacional cuya entidad A, dominante del grupo, reside en Alemania tiene participaciones en la entidad F que reside en Francia y esta tiene el 80 % de la entidad P que reside en Portugal, además del 100 % de participación en la entidad E que reside en España.



El grupo decide reorganizar su estructura operativa mediante la aportación de la participación P a la entidad E, la cual ampliará capital social. La entidad P es operativa y realiza actividades económicas dedicadas al sector turístico.

El grupo formula cuentas consolidadas bajo la normativa NIIF, siendo 2.500.000 euros el valor del negocio P en el consolidado alemán en la fecha de la aportación no dineraria.

La entidad F adquirió por 1.500.000 euros la participación en P hace 3 años, siendo el valor del patrimonio contable de la entidad P en la fecha de la aportación no dineraria de 3.000.000 de euros.

La entidad E amplía capital social cuya valoración de la participación en P según el experto independiente es de 2.750.000 euros, de los cuales 2.000.000 de euros se escrituran como aumento del capital social y el resto tienen la consideración de prima mercantil.

Se pide:

- a) Comentar la normativa aplicable en la operación anterior.
- b) Contabilizar la ampliación de capital de la entidad española.
- c) ¿Qué cambios se producirían si el valor del patrimonio contable del negocio de Portugal fuera de 1.800.000 euros?

Solución

a) *Comentar la normativa aplicable en la operación anterior*

La entidad española realiza una ampliación de capital no dineraria recibiendo una participación de control de una sociedad del grupo que es P. Se trata de una entidad operativa, no patrimonial, tiene la consideración de negocio y al ser del grupo deberá aplicar las reglas particulares de aportaciones no dinerarias entre sociedades del grupo, NRV 21.^a 2.1 del PGC.

2.1. Aportaciones no dinerarias

En las aportaciones no dinerarias a una empresa del grupo, el aportante valorará su inversión por el valor contable de los elementos patrimoniales entregados en las cuentas anuales consolidadas en la fecha en que se realiza la operación, según las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, que desarrollan el Código de Comercio.

La sociedad adquirente los reconocerá por el mismo importe.

Las cuentas anuales consolidadas que deben utilizarse a estos efectos serán las del grupo o subgrupo mayor en el que se integren los elementos patrimoniales, cuya sociedad dominante sea española. En el supuesto de que las citadas cuentas no se formularan, al amparo de cualquiera de los motivos de dispensa previstos en las normas de consolidación, se tomarán los valores existentes antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales de la sociedad aportante.

El negocio P consolida en Alemania bajo la normativa NIIF, no dentro de un subgrupo español, no consolida bajo normativa española, de ahí que deba valorarse por el importe mayor entre:

- Valor contable de la participación en la contabilidad individual del aportante.
- Valor del patrimonio neto del negocio P en la fecha de la aportación.

b) *Contabilizar la ampliación de capital de la entidad española*

El coste que pagó la entidad francesa por la participación en P es de 1.500.000 euros, mientras que su valoración de acuerdo con el patrimonio neto en la fecha actual del negocio de Portugal es el siguiente:

- Patrimonio contable del negocio de Portugal = 3.000.000 de euros.
- Participación en el negocio de Portugal = 80 % de 3.000.000 = 2.400.000 euros.

La inversión en P se valora en 2.400.000 euros, no se aplica el valor razonable ni el valor del consolidado.

Por la inscripción en el Registro Mercantil de la ampliación de capital:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo «Inversión en P»	2.400.000	
100	Capital social (nominal escriturado)		2.000.000
110	Prima de emisión		400.000

La prima de emisión contable no coincide con la prima mercantil, prevalece el fondo económico de la operación a la forma jurídica.

c) *¿Qué cambios se producirían si el valor del patrimonio contable del negocio de Portugal fuera de 1.800.000 euros?*

El coste de la participación de P en la contabilidad individual de la entidad francesa es de 1.500.000 euros, mientras que el 80 % del patrimonio contable de la entidad portuguesa en la fecha de la aportación no dineraria es de $1.800.000 \times 80\% = 1.440.000$ euros, el mayor de ambos es 1.500.000 euros.

Por la inscripción en el Registro Mercantil de la ampliación de capital:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo «Inversión en P»	1.500.000	
110	Prima de emisión capital social (nominal escriturado)	500.000	
100	Capital social (nominal escriturado)		2.000.000

El capital escriturado debe registrarse en la cuenta 100, «Capital social», pero al tener que valorar la participación de P por el valor contable de la contabilidad individual del aportante hace que la prima sea negativa, ya que prevalece el fondo económico al fondo jurídico.

La prima mercantil es de 750.000 euros y se corresponde con la diferencia entre el valor razonable del 80 % de la participación en P y el nominal escriturado.

$2.750.000$ (valor razonable del 80 % de P) $- 2.000.000$ (nominal escriturado) = 750.000 euros.



Segundo ejercicio resuelto de los procesos selectivos para el ingreso en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores de la Administración de la Seguridad Social (1.ª parte)

Ana Luna García González

Interventora y auditora del Estado

(Segundo ejercicio de los procesos selectivos para el ingreso en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores de la Administración de la Seguridad Social, convocado por Resolución de 26 de marzo de 2019 [BOE de 3 de abril]).

Sumario

- Caso 1. Contabilidad de sociedades.** Escisión de un componente de la sociedad.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Varias operaciones, elaboración de un balance de comprobación y determinación del resultado del ejercicio.
- Caso 3. Contabilidad financiera.** Obtención de un préstamo.



Caso práctico núm. 1

Contabilidad de sociedades

La junta general de la sociedad X aprobó el 1 de enero de 20X3 la escisión parcial de su patrimonio de acuerdo con el proyecto de escisión de 1 de septiembre de 20X2. Se escinde una parte del patrimonio (constituye un negocio) de la sociedad X (sociedad escindida). La sociedad beneficiaria es la sociedad Y, que no tiene ninguna vinculación con la sociedad X. La junta general de la sociedad escindida X y de la sociedad beneficiaria Y aprueba el proyecto de escisión el 1 de enero de 20X3.

Se dispone de la siguiente información de la sociedad X:

1. Presenta el siguiente balance de forma esquemática en cada una de las fechas que se indican (en um):

Balance sociedad X	31-08-20X2	31-12-20X2	30-04-20X3
Activo diverso	9.800	10.000	9.840
Total activo	9.800	10.000	9.840
Capital social (10 acciones)	1.000	1.000	1.000
Reservas	6.000	6.000	6.000
Remanente	-	-	150
Resultado del ejercicio	90	150	80
Pasivo diverso	2.710	2.850	2.610
Total patrimonio neto y pasivo	9.800	10.000	9.840

2. El valor contable de los activos identificables y pasivos de la sociedad X es igual a su valor razonable.
3. El valor contable (igual al valor razonable) de todos los activos identificables y pasivos de la parte escindida del patrimonio de la sociedad X es en cada una de las fechas que se indican (en um):

Parte escindida de la sociedad X	31-08-20X2	31-12-20X2	30-04-20X3
Activo diverso	4.064	4.000	3.936
Pasivo diverso	1.228	1.140	1.044
Patrimonio neto	2.836	2.860	2.892

Las reducciones del «activo diverso» y del pasivo diverso se corresponden con las operaciones de explotación, incluida la amortización de 1 de enero de 20X3 a 30 de abril de 20X3. El importe del fondo de comercio en la fecha de escisión (fecha de adquisición) es 290 um.

4. Valor razonable de la sociedad X en:

Fecha	Parte escindida (um)	Total (um)
31-08-20X2	3.126	8.940
31-12-20X2	3.150	9.000
30-04-20X3	3.200	9.130

5. Información sobre ingresos y gastos de la sociedad X en los periodos que se indican (en um):

Ingresos y gastos sociedad X	01-09-20X2/31-12-20X2	01-01-20X3/30-04-20X3
Ingresos	4.000	4.200
Gastos	3.940	4.120
Diferencia	60	80

El porcentaje de los ingresos y gastos de la sociedad X que corresponde a la parte escindida es en cada uno de los periodos que se indican:

Porcentaje de ingresos y gastos sociedad X	01-09-20X2/31-12-20X2	01-01-20X3/30-04-20X3
Ingresos	40 %	40 %
Gastos	45 %	40 %



Se dispone de la siguiente información de la sociedad Y:

1. Presenta el siguiente balance de forma esquemática (en um):

Balance sociedad Y	31-08-20X2	31-12-20X2	30-04-20X3
Activo diverso	7.000	7.500	7.300
Total activo	7.000	7.500	7.300
Capital social (200 acciones)	3.000	3.000	3.000
Reservas	2.260	2.260	2.260
Remanente	-	-	80
Resultado del ejercicio	60	80	30
Pasivo diverso	1.680	2.160	1.930
Total patrimonio neto y pasivo	7.000	7.500	7.300

2. Valor razonable de la sociedad Y, en las fechas señaladas, asciende a:

Fecha	(um)
01-09-20X2	7.000
01-01-20X3	7.000
01-05-20X3	7.100

3. Información sobre ingresos y gastos de la sociedad Y en los periodos que se indican (en um):

Ingresos y gastos sociedad Y	01-09-20X2/31-12-20X2	01-01-20X3/30-04-20X3
Ingresos	5.200	5.100
Gastos	5.180	5.070
Diferencia	20	30

4. Acciones de la sociedad beneficiaria Y a entregar a los socios de la sociedad escindida X:



	De sociedad Y
N.º acciones	90
VR de 1 acción	35 um
Nominal por 1 acción	15 um

Se sabe además que:

1. La escisión se inscribe en el Registro Mercantil con fecha 1 de mayo de 20X3.
2. El fondo de comercio, en su caso, se amortiza al 10 % anual.
3. El ejercicio social de la sociedad X y de la sociedad Y coincide con el año natural.

Se pide:

Con la información proporcionada:

- a) Determinar:
 1. Empresa adquirente.
 2. Fecha de adquisición.
 3. Coste de la combinación de negocios.
- b) Contabilizar la reducción de capital de la sociedad escindida X derivada de la escisión.
- c) Contabilizar la escisión en la sociedad beneficiaria Y.

Solución

Apartado a)

Análisis de la operación

Sociedad X	Sociedad Y
Sociedad escindida parcial	Sociedad beneficiaria





Sociedad X	Sociedad Y
▶	
Capital social X: 10 accs. \times 100 = 1.000 euros.	Capital social Y: 200 accs. \times 15 = 3.000 euros.
Valor razonable parte escindida de X: Contraprestación acordada por Y: 90 accs. \times 35 = 3.150 euros.	Valor razonable de Y: 200 accs. \times 35 = 7.000 euros.

Calificación de la operación: se trata de la escisión parcial entre sociedades que no forman parte del mismo grupo, por lo que la operación será una combinación de negocios a la que le es de aplicación la norma de registro y valoración (NRV) 19.^a del Plan General de Contabilidad (PGC), siendo de aplicación el método de adquisición.

1. Determinación de la empresa adquirente

En aplicación de la norma general de la NRV 19.^a del PGC, se presumirá que la empresa adquirente será la que entrega contraprestación a cambio del negocio adquirido: en nuestro caso la empresa Y (beneficiaria) emite acciones para adquirir el negocio escindido de X.

Asimismo, se presume sociedad adquirente aquella que cuenta con un valor razonable significativamente superior entre los negocios que se combinan, de este modo:

- Valor razonable de la sociedad Y 7.000 euros
- Valor razonable de la parte escindida de X 3.150 euros

Por todo ello, concluimos que la sociedad Y es la sociedad adquirente y X el negocio adquirido.

2. Determinación de la fecha de adquisición

Según establece la NRV 19.^a del PGC, en los supuestos de fusión o escisión, con carácter general, dicha fecha será la de celebración de la junta de accionistas u órgano equivalente de la empresa adquirida en que se apruebe la operación, siempre que el acuerdo sobre el proyecto de fusión o escisión no contenga un pronunciamiento expreso sobre la asunción de control del negocio por la adquirente en un momento posterior.

De este modo, la fecha de adquisición en nuestro supuesto será el 1 de enero de 20X3.

3. Determinación del coste de la combinación de negocios

El valor razonable, en la fecha de adquisición, de los activos entregados y los pasivos asumidos, coincidirá con la contraprestación a entregar por la sociedad Y, es decir, 90 acciones \times 35 = 3.150 euros.

Asimismo, para realizar los puntos de los apartados b) y c) vamos a determinar el fondo de comercio o diferencia negativa de la combinación de negocios:

Determinación del valor razonable activos identificables y pasivos asumidos de la sociedad adquirida (negocio escindido de X) en la fecha de adquisición (1 de enero de 20X3) = 2.860 euros.

Determinación del fondo de comercio o diferencia negativa de la combinación de negocios

Se calculará por la diferencia entre los siguientes conceptos:

• Coste de la combinación de negocios	3.150 euros
• Valor razonable de los activos identificables y pasivos asumidos	2.860 euros
• Fondo de comercio	290 euros

Apartado b)

La contabilización de la combinación de negocios en ambas sociedades se realizará en la fecha de inscripción en el Registro Mercantil (1 de mayo de 20X3):

Contabilidad de la sociedad escindida parcial y adquirida X

1. Por la reapertura de la contabilidad

Código	Cuenta	Debe	Haber
-	Cuentas deudoras	9.840	
-	Cuentas acreedoras		9.840



2. Por el traspaso de sus activos y pasivos a la sociedad beneficiaria Y

Antes de contabilizar el traspaso de elementos patrimoniales, debemos calcular el resultado de la combinación de negocios, por la diferencia entre los siguientes importes:

- Valor razonable de la parte escindida de X a 1 de enero de 20X3 3.150 euros
- Valor contable de la parte escindida de X a 1 de enero de 20X3.. 2.860 euros
- Resultado de la combinación 290 euros

Código	Cuenta	Debe	Haber
-	Pasivo diverso	1.140	
5531	Socios cuenta de escisión	3.150	
-	Activo diverso		4.000
1291	Resultado de la combinación de negocios		290

Variación del activo y pasivo entre la fecha de adquisición y la fecha de inscripción

Las reducciones del «activo diverso» y del «pasivo diverso» se corresponden con las operaciones de explotación, incluida la amortización del 1 de enero de 20X3 al 30 de abril de 20X3.

Parte escindida de sociedad X	31-12-20X2	30-04-20X3	Variación
Activo diverso	4.000	3.936	- 64
Pasivo diverso	1.140	1.044	- 96
Patrimonio neto	2.860	2.892	+ 32

El porcentaje de los ingresos y gastos de la sociedad X que corresponde a la parte escindida es en cada uno de los periodos que se indican:

Porcentaje de ingresos y gastos sociedad X	01-09-20X2/31-12-20X2	01-01-20X3/30-04-20X3
Ingresos	40%	40%
Gastos	45%	40%



Variación del activo y pasivo entre la fecha de adquisición y la fecha de inscripción

Ingresos y gastos sociedad X	01-01-20X3/30-04-20X3	Variación
Ingresos	4.200	40% × 4.200 = 1.680
Gastos	4.120	40% × 4.120 = 1.648
Diferencia	80	+ 32

3. Por el saldo de los grupos 6 y 7 generados entre la fecha de adquisición (1 de enero de 20X3) y la fecha de inscripción en el Registro Mercantil (1 de mayo de 20X3)

Código	Cuenta	Debe	Haber
7-	Ingresos	1.680	
6-	Gastos		1.648
1292	Resultado del ejercicio 20X3 por cuenta de Y		32

4. Por el traspaso (baja) de los elementos relativos a las operaciones realizadas por la sociedad X entre la fecha de adquisición (1 de enero de 20X3) y la fecha de inscripción en el Registro Mercantil (1 de mayo de 20X3)

Código	Cuenta	Debe	Haber
1292	Resultado del ejercicio 20X3 por cuenta de Y	32	
-	Activo diverso	64	
-	Pasivo diverso		96

5. Por el cierre de la contabilidad y la entrega de las acciones a los socios

Cálculo del patrimonio neto a dar de baja en X:

• Patrimonio neto de X a 1 de enero de 20X3	7.150 euros
• Patrimonio neto de la parte escindida de X a 1 de enero de 20X3	2.860 euros
• Porcentaje escindido	40 %



Código	Cuenta	Debe	Haber
-	Patrimonio neto (40% × 7.150)	2.860	
1291	Resultado de la combinación de negocios	290	
5531	Socios cuenta de escisión		3.150

Apartado c)

Sociedad beneficiaria y adquirente Y

1. Por la reapertura de la contabilidad

Código	Cuenta	Debe	Haber
-	Cuentas deudoras	7.300	
-	Cuentas acreedoras		7.300

2. Por la recepción de los activos y pasivos a la sociedad X a valor razonable en la fecha de adquisición

Código	Cuenta	Debe	Haber
204	Fondo de comercio	290	
-	Activo diverso	4.000	
-	Pasivo diverso		1.140
5532	Socios de la sociedad escindida		3.150

3. Por la incorporación de los elementos relativos a las operaciones realizadas por la sociedad X entre la fecha de adquisición y la fecha de inscripción en el Registro Mercantil

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (290/10 × 4/12)	9,67	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
6-	Otros gastos	1.648	
-	Pasivo diverso	96	
7-	Ingresos		1.680
-	Activo diverso		64
2804	Amortización acumulada del fondo de comercio		9,67

4. Por la entrega de las acciones a los socios de X

Código	Cuenta	Debe	Haber
5532	Socios de la sociedad escindida	3.150	
100	Capital social (90 × 15)		1.350
110	Prima de emisión (90 × 20)		1.800

Caso práctico núm. 2

Contabilidad financiera

La empresa Fitosán, SA presenta el 30 de septiembre de 2018 los siguientes saldos expresados en euros:

Cuentas	Importes	Saldos deudores	Saldos acreedores
Capital social	200.000		
Reserva legal	40.000		





Cuentas	Importes	Saldos deudores	Saldos acreedores
▶			
Reservas voluntarias (Sa)	4.000.000		
Subvenciones oficiales de capital	100.000		
Terrenos	100.000		
Construcciones	800.000		
Amortización acumulada de construcciones	100.000		
Mobiliario	100.000		
Amortización acumulada de mobiliario	50.000		
Elementos de transporte	500.000		
Maquinaria	1.000.000		
Amortización acumulada de maquinaria	400.000		
Equipos para procesos de información	100.000		
Maquinaria en montaje	400.000		
Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio Dansa	1.800.000		
Mercaderías (240.000 unidades)	240.000		
Clientes	1.300.000		
Activo por diferencias temporarias deducibles	70.000		
Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	100.000		
Bancos	A determinar		
Compras de mercaderías (700.000 unidades)	610.000		
Devoluciones de compras (20.000 unidades)	18.000		
Primas de seguros	30.000		
Servicios de profesionales independientes	30.000		





Cuentas	Importes	Saldos deudores	Saldos acreedores
▶			
Otros servicios	60.000		
Suministros	80.000		
Publicidad y propaganda	200.000		
Sueldos y salarios	750.000		
Seguridad Social a cargo empresa	250.000		
Gastos excepcionales	50.000		
Venta de mercaderías (900.000 unidades)	9.100.000		
<i>Rappels</i> sobre ventas	100.000		
Prestación de servicios	300.000		
Beneficios procedentes inmovilizado material	400.000		
Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio	50.000		
Total			

Información complementaria y operaciones pendientes de contabilizar:

1. Todas las operaciones de tesorería se realizan a través de banco.
2. Fitosán tiene dos líneas de negocio:
 - Importación, comercialización y distribución de un producto fitosanitario: Fito 1 que importa de Estados Unidos.
 - Alquiler de maquinaria para las labores agrícolas.
3. Si hubiera registros incorrectos en el balance de saldos de Fitosán los corregirá antes del cierre de 31 de diciembre de 2018.
4. El tipo de gravamen del impuesto sobre sociedades asciende al 25 %. El tipo de interés efectivo, en las operaciones en las que se requiera su aplicación, es del 3 % anual.
5. A todos los elementos amortizables, se les aplica el sistema lineal.

6. El día 1 de enero de 2018, recibió mediante transferencia bancaria la única subvención que disfruta procedente del Ministerio de Economía por importe de 100.000 euros, para adquisición de ordenadores y programas informáticos. El mismo día se adquirieron los ordenadores por 80.000 euros, junto con los programas informáticos por 20.000 euros, se pagaron mediante transferencia bancaria y se pusieron en condiciones de funcionamiento. Se estima que su valor residual será 0 en ambos casos y su vida útil estimada es de: 4 años los ordenadores y 2 años los programas.
7. La sociedad tiene un acuerdo con un concesionario de automóviles. Cada 5 años le vende vehículos nuevos y le recompra los antiguos. El 30 de septiembre de 2018 compró 4 vehículos nuevos, incluyendo en el acuerdo la recompra por parte del proveedor de 4 vehículos usados, que están totalmente amortizados. Los vehículos se utilizan para repartir productos a los clientes. El concesionario emitió la correspondiente factura por 500.000 euros y la sociedad emitió también una factura por los 4 vehículos usados, por un importe de 400.000 euros. La sociedad abonó la diferencia a través de banco.
8. La sociedad ha importado de EE.UU. 500.000 unidades del producto P1 a un precio de compra unitario de 1 dólar USA. La operación es CIF para el comprador. El tipo de cambio existente es de 1 euro = 1,25 dólares el día 10 de octubre de 2018, fecha de emisión de la factura y de embarque en el barco con destino a Cádiz. El día 30 de octubre de 2018 llega la mercancía al puerto. El DUA (documento único administrativo de aduanas) se despacha a un tipo de cambio de 1 euro = 1,20 dólares, y un arancel del 8,25%, siendo los restantes gastos de la operación 5.625 euros. Ambos importes se pagaron en el momento. Al finalizar el ejercicio la factura estaba todavía pendiente de pago, siendo el tipo de cambio existente en ese momento de 1 euro = 1,10 dólares.
9. Al finalizar el periodo de montaje de la máquina que figura en balance, el 31 de octubre de 2018, se ha iniciado un periodo de pruebas que ha durado todo el mes de noviembre de 2018. Los gastos por primeras pruebas incurridos ascienden a 150.000 euros siendo abonados el día 30 de noviembre de 2018 y realizadas por una empresa de ingeniería. Los ingresos por cesión de la máquina ascienden a 100.000 euros, siendo cobrados el día 30 de noviembre de 2018, fecha en que la máquina se consideró que estaba en condiciones de entrar en funcionamiento, siendo estimados su vida útil en 5 años y su valor residual en 0.
10. El 1 de octubre de 2018 la sociedad acuerda una operación de venta con el cliente X que no tiene tesorería y necesita la mercancía dentro de 6 meses, pero quiere asegurarse el precio de venta del momento actual, en las siguientes condiciones: Fitosán vende el 1 de octubre de 2018 a una empresa financiera que pasa a obtener la titularidad del activo, pero no «todos los riesgos y derechos que deriven de tal condición» pagando en efectivo 1.000.000 de euros, por 100.000 unidades, siendo la beneficiaria de la póliza del seguro Fitosán. La mercancía físicamente

sigue en el almacén de Fitosán. Dentro de 6 meses, cuando el cliente X necesite la mercancía, Fitosán recomprará a la financiera la mercancía, por el importe inicial más los intereses devengados al 3 % (nominal) anual y al mismo tiempo, Fitosán venderá la mercancía al cliente X y en la factura incluirá el precio de venta (1.000.000 €) más el coste por transporte (5.000 €). En ese momento: la financiera recibirá del importe facturado por Fitosán (1.005.000 €), y se realizará la liquidación entre la financiera y Fitosán.

11. La cuenta «Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio» recoge la posesión de 90.000 acciones de la sociedad Dansa con un valor nominal de 10 euros cada una. Dansa el día 1 de noviembre de 2018 realizó una ampliación de capital social en la proporción de 1 acción nueva por cada 3 antiguas por el valor nominal que tenían las antiguas. La sociedad no acudió a la ampliación vendiendo todos sus derechos preferentes de suscripción a 3 euros cada uno. Las acciones de Dansa están en la cartera de disponible para la venta y al cierre cotizan a 30 euros por acción.
12. Otros gastos del periodo:

Conceptos	Euros
Sueldos y salarios	500.000
Seguridad Social a cargo de la empresa	120.000
Retención IRPF	80.000
Seguridad Social a cargo de los trabajadores	20.000

Al cierre adeudaba:

Conceptos	Euros
A trabajadores	100.000
Por Seguridad Social	35.000
A Hacienda Pública	20.000

13. El día 10 de diciembre de 2018 Fitosán, como consecuencia de superar 1.000.000 de unidades compradas, recibió un cheque del proveedor extranjero en concepto de *rappels* de 118.000 dólares. El cambio era 1 euro = 1,25 dólares. Las compras hasta el 30 de septiembre de 2018 fueron:



Fechas	Operación	Unidades	Precio en euros
31-03-2018	Compra	400.000	0,85
30-06-2018	Compra	300.000	0,90
10-08-2018	Devolución	20.000	0,90

Al cierre, el valor neto de realización unitario era de 1,1 euros. El método seguido para la asignación de valor de las existencias es el FIFO.

14. La amortización del ejercicio se calcula por el método lineal teniendo en cuenta las siguientes vidas útiles:

- Mobiliario: 10 años.
- Maquinaria que figura en balance: se estima que la vida útil finalizará el 31 de diciembre de 2018, como consecuencia de una previsible renovación decidida en 2017. Se había adquirido el 1 de enero de 2016 y hasta el 31 de diciembre de 2017 se venía amortizando al 20 % anual. Fiscalmente su vida útil es de 5 años.
- Construcciones: 40 años.
- Elementos de transporte: 5 años.

15. Para el cálculo del gasto por impuesto sobre beneficios hay que tener en cuenta la siguiente información:

- Tipo impositivo, 25 %.
- Los gastos excepcionales corresponden a una donación que no es fiscalmente deducible, pero que tiene una deducción de la cuota de un 15 %.
- Todas las amortizaciones del inmovilizado coinciden con los criterios fiscales salvo la amortización de los programas informáticos que fiscalmente tienen una vida útil de 4 años.
- Los activos por diferencias temporarias deducibles que figuran en el balance corresponden a:
 - 30 % de la dotación para amortizaciones del inmovilizado material de 2012 y 2013, que la sociedad empezó a revertir en 10 años a partir de 2015.
 - Deducciones y bonificaciones de la cuota. Solo existe la mencionada anteriormente.



Se pide:

- a) Elaborar el balance de comprobación a 30 de septiembre de 2018 de Fitosán. El saldo de la cuenta «Bancos», se obtiene por diferencia de las sumas de los saldos deudores y acreedores.
- b) Contabilizar las operaciones pendientes.
- c) Determinar el resultado del ejercicio que se cierra el 31 de diciembre de 2018.

Solución

Para la realización del supuesto vamos a comenzar analizando las operaciones realizadas por la sociedad Fitosán y que se describen en los puntos 6 a 15 del enunciado, observando las consecuencias contables para la elaboración de los apartados a) y b) del Se pide del enunciado.

Apartados a) y b)

Punto 6

- 1 de enero de 2018: recibe una subvención de capital de 100.000 euros.
- 1 de enero de 2018: adquiere ordenadores por 80.000 euros y programas informáticos por 20.000 euros.

Datos del balance del enunciado a 30 de septiembre de 2018:

- 130, «Subvenciones oficiales de capital» 100.000 euros
- 218, «Equipos para procesos de información» 100.000 euros

El 1 de enero de 2018, cuando la empresa recibió la subvención debería haber reflejado el efecto fiscal de la operación. De este modo, la cuenta de la subvención debería figurar por el importe neto del efecto fiscal, 75.000 euros, reflejando el mismo como un pasivo por impuesto diferido por 25.000 euros.

Por otra parte, los equipos para procesos de información deberían haberse reflejado por 80.000 euros y las aplicaciones informáticas por 20.000 euros.

Corregiremos los errores a 31 de diciembre de 2018, por lo que no incluiremos por esta operación modificaciones en el balance de 30 de septiembre de 2018.

31 de diciembre de 2018

Por la corrección del error de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital (25% × 100.000)	25.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		25.000

Por la corrección del error en la contabilización inicial de los equipos informáticos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
206	Aplicaciones informáticas	20.000	
217	Equipos para procesos de información		20.000

Por la amortización de los equipos informáticos (vida útil 4 años):

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	20.000	
2817	Amortización acumulada de los equipos para procesos de información (80.000/4)		20.000

Por la amortización de las aplicaciones informáticas (vida útil 2 años):

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	10.000	
2806	Amortización acumulada de las aplicaciones informática (20.000/2)		10.000

Por el traspaso de la subvención al resultado del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	30.000	
746	Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio		30.000



Por el efecto fiscal:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	7.500	
8301	Impuesto diferido (25% x 30.000)		7.500

Por el saldo del grupo 8:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	7.500	
130	Subvenciones oficiales de capital	22.500	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		30.000

Punto 7

Para este apartado debemos tener en cuenta lo establecido en la consulta 8 del BOICAC 113/marzo 2018 (NFC068021), en ella se analiza una operación similar estableciendo los siguientes argumentos:

Apartado 2.2 de la norma segunda de la Resolución del ICAC del inmovilizado material: cuando se entregue el elemento sustituido dentro del proceso de renovación, a cambio del nuevo elemento, se aplicarán las normas relativas a las permutas parciales.

Las permutas parciales se presumirán comerciales, salvo que la contraprestación monetaria no sea significativa en comparación con el componente no monetario de la operación.

Datos de la operación:

- Elementos entregados:
 - Vehículos usados:
 - Valor contable: 0.
 - Valor razonable: 400.000 euros.
 - Efectivo: diferencia entre el valor razonable de los vehículos nuevos y el valor razonable de los usados: $500.000 - 400.000 = 100.000$ euros.

- Elementos recibidos:
 - Vehículos nuevos: valor razonable: 500.000 euros.

De este modo, si aplicásemos los criterios de valoración establecidos para las permutas comerciales, los vehículos recibidos se valorarán por el valor razonable de los entregados más el efectivo entregado: $400.000 + 100.000 = 500.000$ euros.

La citada consulta establece que sin perjuicio de lo anterior, a la vista de los hechos descritos, es preciso realizar las siguientes observaciones.

Las máquinas a entregar están totalmente amortizadas, a pesar de que su valor razonable es significativo. Es decir, las máquinas que se dan de baja no han agotado su capacidad productiva a pesar de su total amortización, circunstancia que desde un punto de vista contable no parece correcto.

Si se tratase la permuta como no comercial, el uso de las nuevas máquinas no tendría reflejo contable como gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias de la consultante, circunstancia que podría perpetuarse a futuro si la práctica que se describe en la consulta fuese recurrente (renovaciones periódicas entregando como pago parcial las máquinas usadas con un valor económico significativo).

Por ello, antes de calificar la operación como una permuta comercial o no comercial, sería preciso analizar si el fondo económico de los acuerdos alcanzados es la cesión del control del derecho de uso sobre las máquinas por un periodo inferior a su vida económica a cambio de un precio, cuyo importe se ha predeterminado por diferencia entre la contraprestación acordada a cambio de las máquinas en el momento inicial y el valor residual garantizado por el proveedor.

Pues bien, si el resultado del citado análisis confirma esta hipótesis, como parece inferirse de los términos del acuerdo, la operación debería calificarse a efectos contables como un arrendamiento operativo, aplicando los criterios establecidos en la consulta 6 del BOICAC 106/junio 2016 (NFC059920).

Aplicando los criterios de la citada consulta, la cuantía monetaria pactada se considerará un importe anticipado del arrendamiento, por analogía con el criterio seguido por el ICAC en la consulta 7 del BOICAC 77/marzo 2009 (NFC032489).

Como la adquisición se produce el 30 de septiembre de 2018, deberá estar reflejada en el balance que nos proporciona el enunciado.

En el citado balance aparecen unos elementos de transporte por 500.0000 euros y un beneficio procedente del inmovilizado material de 400.000 euros, por lo que debemos suponer que la operación ya está contabilizada, habiendo realizado el siguiente asiento contable:



Código	Cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte recibidos	500.000	
2818	Amortización acumulada de los elementos de transporte entregados	x	
218	Elementos de transporte entregados		x
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		100.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		400.000

El punto 3 del balance indica que si hubiera algún registro incorrecto se corregirá a 31 de diciembre de 2018.

31 de diciembre de 2018

Por la adquisición de los vehículos, al considerar la operación como un arrendamiento operativo, estos no se darán de alta en la contabilidad de la sociedad Fitosán.

El importe del contrato de arrendamiento se determinará por la diferencia entre el valor razonable de los vehículos nuevos y el valor razonable de los usados: $500.000 - 400.000 = 100.000$ euros.

Esta operación supone, en términos contables, adelantar la cuota de alquiler que deberíamos abonar durante los 5 años en los que la sociedad renueva los vehículos.

De esta forma, la anualidad que supuestamente deberíamos abonar cada año sería:

Cuantía abonada en el momento inicial:

$$100.000 = A \times a_{5; 3\%}$$

$$A = 21.835,56 \text{ euros}$$

Cuadro de amortización

Fecha	Interés (3%)	Cuota a imputar a pérdidas y ganancias	Amortización	Coste amortizado
	(762)	(621)		
30-09-2018	-	-	-	100.000





Fecha	Interés (3%) (762)	Cuota a imputar a pérdidas y ganancias (621)	Amortización	Coste amortizado
▶				
30-09-2019	3.000	21.835,56	(18.835,56)	81.164,44
30-09-2020	2.434,93	21.835,56	(19.400,62)	61.763,81
30-09-2021	1.852,91	21.835,56	(19.982,64)	41.781,16
30-09-2022	1.253,43	21.835,56	(20.582,12)	21.199,03
30-09-2023	635,97	21.835,56	(21.199,59)	-

Por la corrección del error en la contabilización de la adquisición de los elementos de transporte, dando de alta el anticipo por el importe pagado por el arrendamiento y dando de baja el inmovilizado y el resultado de la permuta comercial:

Código	Cuenta	Debe	Haber
261-	Anticipos entregados por prestaciones de servicios a largo plazo	100.000	
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material	400.000	
218	Elementos de transporte		500.000

Por la actualización de valor del anticipo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
261-	Anticipos entregados por prestaciones de servicios a largo plazo (3.000 × 3/12)	750	
762	Ingresos de créditos		750

Por la imputación del anticipo a la cuenta de pérdidas y ganancias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones (21.835,56 × 3/12)	5.458,89	
261-	Anticipos entregados por prestaciones de servicios a largo plazo		5.458,89



Punto 8

Como la adquisición se produce el 10 de octubre de 2018 no figurará en el balance de 30 de septiembre de 2018.

10 de octubre de 2018

La operación se ha calificado como CIF para el comprador. En estas operaciones, el vendedor realiza la entrega colocando las mercancías a bordo del buque en la fecha acordada, o dentro del periodo acordado. La entrega se produce cuando la mercancía se libera del control directo del vendedor, no cuando la mercancía llega al destino.

Por la adquisición de los productos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6001	Compra de mercaderías en moneda extranjera	400.000	
4001	Proveedores en moneda extranjera [(500.000 uds. × 1 \$/1,25)]		400.000

La partida de proveedores es una partida monetaria a efectos de la NRV 11.^a de PGC, por lo que tendrá que ajustarse al tipo de cambio de 31 de diciembre de 2018.

30 de octubre de 2018

Por el pago de los aranceles y gastos adicionales a la operación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6001	Compra de mercaderías en moneda extranjera	40.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros [8,25% × (500.000 \$/1,20) + 5.625]		40.000

31 de diciembre de 2018

Por el ajuste de la partida monetaria a tipo de cambio de cierre:

• Valor contable (500.000 \$/1,25)	400.000 euros
• Valor con tipo de cambio de 31 de diciembre de 2018 (500.000 \$/1,10)	454.545,45 euros
• Aumento	54.545,45 euros



Código	Cuenta	Debe	Haber
668	Ajustes negativos de cambio	54.545,45	
4001	Proveedores en moneda extranjera		54.545,45

Punto 9

Como la operación se produce el 31 de octubre de 2018 no figurará en el balance de 30 de septiembre de 2018.

31 de octubre de 2018

Los gastos e ingresos generados en el periodo de pruebas se deben considerar como parte del coste del inmovilizado en curso.

La máquina figura en el balance que proporciona el enunciado por 400.000 euros.

30 de noviembre de 2018

Por los gastos e ingresos generados en el periodo de pruebas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
233	Maquinaria en montaje (150.000 – 100.000)	50.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		50.000

Nota: Si consideramos que los ingresos no son imputables al periodo de pruebas, no formarán parte del coste del inmovilizado, imputándose en la cuenta de pérdidas y ganancias en función a su devengo.

Por la puesta en condiciones de funcionamiento de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	450.000	
233	Maquinaria en montaje		450.000



31 de diciembre de 2018

Por la amortización de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	7.500	
2813	Amortización acumulada de la maquinaria (450.000/5 x 1/12)		7.500

Punto 10

Como la operación se produce el 1 de octubre de 2018 no figurará en el balance de 30 de septiembre de 2018.

1 de octubre de 2018

A esta operación le resulta de aplicación lo establecido en la consulta 1 del BOICAC 101/marzo 2015 (NFC054141), sobre el tratamiento contable de una operación de venta de mercancía a un cliente extranjero, y la firma de un contrato con una financiera extranjera de venta con pacto de recompra de dicha mercancía.

La citada consulta remite a la NRV 14.^a del PGC «Ingresos por ventas y prestación de servicios», cuando establece que se contabilizará un ingreso por venta cuando la empresa ha transferido al comprador los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, con independencia de su transmisión jurídica. Se presumirá que no se ha producido la citada transferencia, cuando el comprador posea el derecho de vender los bienes a la empresa, y esta la obligación de recomprarlos por el precio de venta inicial más la rentabilidad normal que obtendría un prestamista.

La empresa tendrá que analizar si a la vista de los acuerdos suscritos ha transferido al cliente los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, con independencia de su transmisión jurídica, y no retiene el control efectivo de los mismos.

De este modo, en el caso de que se concluya que se ha producido la citada transferencia del control, la empresa mantendrá en su balance un derecho de cobro frente al cliente y un pasivo frente a la entidad financiera, salvo que la empresa haya cedido el derecho de cobro frente al cliente a la entidad financiera. Asimismo, se darán de baja las existencias.

En caso contrario, se mantendrán las existencias, no se registrará la venta, y se contabilizará el pasivo financiero por la financiación recibida.



En el caso planteado en el enunciado, la empresa Fitosán no ha transferido a la entidad financiera los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, y retiene el control efectivo de la misma.

De este modo, el 1 de octubre de 2018:

- No se produce la venta, porque la empresa Fitosán retiene todos los riesgos, beneficios inherentes a la propiedad y el control.
- Se mantienen las mercancías en el inventario por su valor de coste.

Por la financiación recibida:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (100.000 uf × 10)	1.000.000	
521	Deudas a corto plazo		1.000.000

31 de diciembre de 2018

Por el devengo de los intereses:

- Interés anual 3 %
- Interés total de la financiación (1.000.000 × 3 % × 6/12) 15.000 euros

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (15.000 × 3/6)	7.500	
528	Intereses a corto plazo de deudas		7.500

Punto 11

Como la operación se produce el 1 de noviembre de 2018 no figurará en el balance de 30 de septiembre de 2018.

En el balance de 30 de septiembre de 2018, figura la cuenta de inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio Dansa, por un saldo de 1.800.000 euros.

La cartera está formada por 90.000 acciones de 10 nominal.

Nota: El enunciado hace referencia a que están clasificadas en la cartera de activos financieros disponibles para la venta. En aplicación de la modificación del Plan General de Contabilidad, aprobada por el Real Decreto 1/2021, las entenderemos clasificadas en la cartera de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto, por designación de Fitosán.

No disponemos del dato del precio de adquisición y en el balance no figura la cuenta de patrimonio neto por ajustes de valoración de estas acciones, por lo que supondremos que no hay resultados acumulados en el patrimonio neto derivados de esta inversión.

El valor contable de las acciones es de $90.000 \times 20 = 1.800.000$ euros. No conocemos el valor *ex ante* de las acciones de Dansa en el momento inmediatamente anterior a la ampliación. En este caso hay dos posibles soluciones:

1. Entender que el valor *ex ante* de las acciones es de 20.
2. Entender que el valor teórico de los derechos de suscripción es de 3 y calcular así el valor *ex ante* de las acciones.

En la solución vamos a optar por la primera opción.

Relación de canje de la ampliación: 1 N \times 3 A.

1 de noviembre de 2018

Valor teórico de los derechos de suscripción

Antiguas	3×20	60
Nuevas	1×10	10
Total	4 acciones	70
Valor teórico <i>ex ante</i>	$60/3$	20
Valor teórico <i>ex post</i>	$70/4$	17,5
Valor teórico de los derechos de suscripción		2,5 euros/derecho

Por la segregación de los derechos de suscripción:

90.000 acciones antiguas = 90.000 derechos de suscripción.

Código	Cuenta	Debe	Haber
25-	Derechos de suscripción (90.000 \times 2,5)	225.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio Dansa		225.000

Por la venta de los derechos de suscripción:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (90.000 × 3)	270.000	
25-	Derechos de suscripción (90.000 × 2,5)		225.000
766	Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda		45.000

Al haber vendido derechos de suscripción de acciones clasificadas como activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto, deberíamos transferir los resultados acumulados en el patrimonio neto por derecho de suscripción vendido a la cuenta de pérdidas y ganancias. No obstante, hemos supuesto que no hay resultados acumulados en el patrimonio neto derivados de esta inversión.

31 de diciembre de 2018

Por la valoración de las acciones por su valor razonable:

- Valor contable (90.000 × 17,5) 1.575.000 euros
- Valor razonable (90.000 × 30) 2.700.000 euros
- Aumento de valor 1.125.000 euros

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio Dansa	1.125.000	
900	Beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en patrimonio neto		1.125.000



Por el efecto fiscal:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido (25% × 1.125.000)	281.250	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		281.250

Por el saldo de los grupos 8 y 9:

Código	Cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en patrimonio neto	1.125.000	
8301	Impuesto diferido		281.250
133	Ajustes por valoración en activos financieros a valor razonable con cambios en patrimonio neto		843.750

Punto 12

Como la operación se produce el 31 de diciembre de 2018 no figurará en el balance de 30 de septiembre de 2018.

En el balance de 30 de septiembre de 2018 figuran las cuentas:

- 640, «Sueldos y salarios» 750.000 euros
- 642, «Seguridad Social a cargo de la empresa» 250.000 euros

31 de diciembre de 2018

Por la contabilización de la nómina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios	500.000	
642	Seguridad Social a cargo de la empresa	120.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas		80.000
476	Organismos de la Seguridad Social acreedores (20.000 + 120.000)		140.000
465	Remuneraciones pendientes de pago		400.000

Por el pago de las partidas relativas a la nómina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas (80.000 – 20.000)	60.000	
476	Organismos de la Seguridad Social acreedores (140.000 – 35.000)	105.000	
465	Remuneraciones pendientes de pago (400.000 – 100.000)	300.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		465.000

Punto 13

Como la operación se produce el 10 de diciembre de 2018 no figurará en el balance de 30 de septiembre de 2018.

En el balance de 30 de septiembre de 2018 figuran las cuentas:

- 600, «Compra de mercaderías» (700.000 unidades) 610.000 euros
- 608, «Devoluciones de compras» (20.000 unidades) 18.000 euros

Los datos del balance coinciden con los datos proporcionados en el punto 13.

- 700, «Venta de mercaderías» 900.000 unidades físicas

Por otra parte, desde el 30 de septiembre de 2018 se han efectuado las siguientes operaciones relativas a las existencias:

- Punto 8 => compra de mercaderías => 500.000 unidades físicas \times 0,88 = 440.000 euros.

- Punto 10 => venta con pacto de recompra => no hay salida de mercaderías del almacén.

De este modo, los datos de las mercaderías a 31 de diciembre de 2018 son los siguientes:

- Mercaderías compradas 1.180.000 unidades físicas
(700.000 – 20.000 + 500.000)

10 de diciembre de 2018

Por la recepción de *rappels* sobre compras:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (118.000 \$/1,25)	94.400	
609	<i>Rappels</i> por compras		94.400

- *Rappel* por unidad física: $94.400/1.180.000$ 0,08 euros/unidad

31 de diciembre de 2018

Determinación del valor de las existencias finales => método FIFO:

	1	$0,85 - 0,08 = 0,77$	$0,90 - 0,08 = 0,82$	$0,88 - 0,08 = 0,80$
Existencias iniciales	240.000	-	-	-
Compra 31-03-2018	-	400.000	-	-
Compra neta 30-06-2018	-	-	280.000 (300.000 – 20.000)	-
Compra 10-10-2018	-	-	-	500.000
Ventas 900.000 uf	(240.000)	(400.000)	(260.000)	-
Existencias finales	0	0	20.000	500.000

- Valor de las existencias finales 416.400 euros
($20.000 \times 0,82 + 500.000 \times 0,80$)



Por la baja de las existencias iniciales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías	240.000	
300	Mercaderías		240.000

Por el alta de las existencias finales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías	416.400	
610	Variación de existencias de mercaderías		416.400

Por el test de deterioro de las mercaderías:

- Valor contable de las existencias finales 416.400 euros
- Valor neto de realización ($520.000 \times 1,1$) 572.000 euros
- No procede deterioro.

Punto 14

- Mobiliario: 10 años.

Por la amortización del mobiliario:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	10.000	
2816	Amortización acumulada del mobiliario ($100.000/10$)		10.000

- Maquinaria que figura en balance.

Datos del balance a 30 de septiembre de 2018:

- Maquinaria 1.000.000 euros
- Amortización acumulada de la maquinaria 400.000 euros
($20\% \times 1.000.000 \times 2$ años)



Por la amortización de la maquinaria:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	600.000	
2813	Amortización acumulada de la maquinaria (1.000.000 – 400.000)		600.000

De cara a la realización de la liquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio, observamos:

– Amortización contable	– 600.000 euros
– Amortización fiscal (1.000.000/5)	– 200.000 euros
– Diferencia temporaria deducible	+ 400.000 euros

- Construcciones: 40 años.

Por la amortización de las construcciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	20.000	
2811	Amortización acumulada de las construcciones (800.000/40)		20.000

- Elementos de transporte: 5 años.

Dados de baja en el punto 7.

Balance a 30 de septiembre de 2018:

Cuentas	Importes	Saldos deudores	Saldos acreedores
Capital social	200.000	–	200.000
Reserva legal	40.000	–	40.000
Reservas voluntarias (Sa)	4.000.000	–	4.000.000





Cuentas	Importes	Saldos deudores	Saldos acreedores
▶			
Subvenciones oficiales de capital	100.000	–	100.000
Terrenos	100.000	100.000	–
Construcciones	800.000	800.000	–
Amortización acumulada de construcciones	100.000	–	100.000
Mobiliario	100.000	100.000	–
Amortización acumulada de mobiliario	50.000	–	50.000
Elementos de transporte	500.000	500.000	–
Maquinaria	1.000.000	1.000.000	–
Amortización acumulada de maquinaria	400.000	–	400.000
Equipos para procesos de información	100.000	100.000	–
Maquinaria en montaje	400.000	400.000	–
Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio Dansa	1.800.000	1.800.000	–
Mercaderías (240.000 unidades)	240.000	240.000	–
Clientes	1.300.000	1.300.000	–
Activo por diferencias temporarias deducibles	70.000	70.000	–
Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	100.000	100.000	–
Compras de mercaderías (700.000 unidades)	610.000	610.000	–
Devoluciones de compras (20.000 unidades)	18.000	–	18.000
Primas de seguros	30.000	30.000	–
Servicios de profesionales independientes	30.000	30.000	–
Otros servicios	60.000	60.000	–





Cuentas	Importes	Saldos deudores	Saldos acreedores
►			
Suministros	80.000	80.000	-
Publicidad y propaganda	200.000	200.000	-
Sueldos y salarios	750.000	750.000	-
Seguridad Social a cargo empresa	250.000	250.000	-
Gastos excepcionales	50.000	50.000	-
Venta de mercaderías (900.000 unidades)	9.100.000	-	9.100.000
Rappels sobre ventas	100.000	100.000	-
Prestación de servicios	300.000	-	300.000
Beneficios procedentes inmovilizado material	400.000	-	400.000
Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio	50.000	-	50.000
Total sin bancos	23.428.000	8.670.000	14.758.000
Bancos	A determinar	6.088.000	-
TOTAL	-	14.758.000	14.758.000

Apartado c)

Por el saldo de los grupos 6 y 7 con saldo deudor:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	3.955.004,34	
600	Compra de mercaderías		610.000
6001	Compra de mercaderías en moneda extranjera		440.000
625	Primas de seguros		30.000





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
623	Servicios de profesionales independientes		30.000
629	Otros servicios		60.000
628	Suministros		80.000
627	Publicidad, propaganda y relaciones públicas		200.000
640	Sueldos y salarios		1.250.000
642	Seguridad Social a cargo de la empresa		370.000
678	Gastos excepcionales		50.000
709	<i>Rappels</i> sobre ventas		100.000
681	Amortización del inmovilizado material		657.500
680	Amortización del inmovilizado intangible		10.000
621	Arrendamientos y cánones		5.458,89
668	Ajustes negativos de cambio		54.545,45
662	Intereses de deudas		7.500

Por el saldo de los grupos 6 y 7 con saldo acreedor:

Código	Cuenta	Debe	Haber
608	Devoluciones de compras	18.000	
700	Venta de mercaderías	9.100.000	
705	Ingresos por prestación de servicios	300.000	
760	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio	50.000	
746	Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio	30.000	
762	Ingresos de créditos	750	
766	Beneficios de participaciones y valores representativos de deuda	45.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
609	Rappels por compras	94.400	
610	Variación de existencias de mercaderías	176.400	
129	Resultado del ejercicio		9.814.550

Resultado contable antes de impuestos = 9.814.550 – 3.955.004,34 = 5.859.545,66 euros

Punto 15

Análisis de las diferencias entre el resultado contable y el resultado fiscal:

- Los gastos excepcionales corresponden a una donación que no es fiscalmente deducible, pero que tiene una deducción de la cuota de un 15 %.
 - Gasto contable: 678, «Gastos excepcionales» = – 50.000 euros.
 - Gasto fiscal: 0.
 - Diferencia permanente positiva; ajuste positivo + 50.000 euros.
 - Deducción en cuota: 15 % × 50.000 = 7.500 euros.
- Todas las amortizaciones del inmovilizado coinciden con los criterios fiscales salvo la amortización de los programas informáticos que fiscalmente tienen una vida útil de 4 años.

Programas informáticos punto 6:

Se estima que su vida útil estimada es de 2 años los programas.

- Gasto contable: 681, «Amortización contable»: 20.000/2 = – 10.000 euros.
- Amortización fiscal: 20.000/4 = – 5.000 euros.
- Diferencia temporaria deducible en origen; ajuste positivo + 5.000 euros.

Punto 14

- Maquinaria:
 - Gasto contable: 681, «Amortización contable» – 600.000 euros
 - Amortización fiscal (1.000.000/5) – 200.000 euros

Nota: Presumimos que fiscalmente continúa con su ritmo de amortización inicialmente previsto.

- Diferencia temporaria deducible en origen; ajuste positivo + 400.000 euros.
- Los activos por diferencias temporarias deducibles que figuran en el balance corresponden a:

- 30 % de la dotación para amortizaciones del inmovilizado material de 2012 y 2013, que la sociedad empezó a revertir en 10 años a partir de 2015.

En el balance de 30 de septiembre de 2018 aparece la cuenta 4740, «Activos por diferencias temporarias deducibles», por importe de 70.000 euros, lo cual implica que la diferencia temporaria pendiente de reversión importa: $70.000/0,25 = 280.000$ euros.

Esta diferencia revierte en 10 años desde 2015, por lo que vamos a calcular cuál fue su importe inicial.

Llamando «A» al activo por la diferencia temporaria deducible derivada del 30 % de la amortización de 2012 y 2013, obtenemos la siguiente ecuación:

$$A - 1/10 A_{2015} - 1/10 A_{2016} - 1/10 A_{2017} = 70.000$$

De este modo, «A», es decir, el saldo inicial de la cuenta 4740, «Activos por diferencias temporarias deducibles», es de 100.000.

Así, la diferencia temporaria deducible inicial fue de $100.000/0,25 = 400.000$ euros.

Por tanto, la reversión de la diferencia en el ejercicio 2018, será: $1/10 \times 400.000 = -40.000$ euros.

- Deducciones y bonificaciones de la cuota. Solo existe la mencionada anteriormente

Liquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2018

Resultado contable antes de impuestos	5.859.545,66
Ajustes:	+ 415.000
• DP+: 50.000	
• DTD: + 5.000	
• DTD: + 400.000	
• DTD@: - 40.000	





Resultado fiscal	6.274.545,66
– Base imponible negativa de ejercicios anteriores	–
Base imponible	6.274.545,66
Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	1.568.636,41
– Deducciones y bonificaciones	– 7.500
Cuota líquida	1.561.136,61
– Retenciones y pagos a cuenta (473) balance 30-09-2018: 100.000	– 100.000
Cuota diferencial	1.461.136,41

Por el impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	1.561.136,61	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		1.461.136,41
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		100.000

Por el impuesto diferido:

Por la diferencia temporaria deducible derivada de la amortización de las aplicaciones informáticas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles	1.250	
6301	Impuesto diferido (25 % × 5.000)		1.250

Por la diferencia temporaria deducible derivada de la amortización de la maquinaria:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles	100.000	
6301	Impuesto diferido (25 % × 400.000)		100.000



Por la diferencia en reversión surgida por la amortización del inmovilizado de los años 2012 y 2013:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido (25% × 40.000)	10.000	
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles		10.000

Por la regularización del impuesto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	91.250	
129	Resultado del ejercicio	1.469.886,61	
6300	Impuesto corriente		1.561.136,61

Resultado después de impuestos = 5.859.545,66 – 1.469.886,61 = 4.389.659,05 euros

Caso práctico núm. 3

Contabilidad financiera

La sociedad Abasa firma un contrato de préstamo con el banco BB con las siguientes condiciones:

Fecha de inicio	La de la firma ante notario, el 1 de julio de 2018
Nominal prestado	100.000 €
Gastos iniciales a cargo del prestatario	2.000 €
Gastos iniciales a cargo del prestamista	3.000 €
Tipo de interés nominal (TIN)	6%





Pago de cuotas	Cuatrimestrales cada 1 de noviembre, 1 de marzo y 1 de julio
Años de duración del préstamo	3
Método de amortización	Francés con pagos cuatrimestrales constantes de 12.251,54 €
Tipo de interés efectivo anual	7,454098 %
Tipo de interés efectivo cuatrimestral	2,425398 %
Tipo de interés efectivo bimestral	1,205434 %

Se pide:

- Saldo final de las partidas contables referidas al préstamo que aparecerán en el balance de situación y cuenta de pérdidas y ganancias, modelo ordinario, de la sociedad Abasa a 31 de diciembre de 2018.
- Asientos contables en la sociedad Abasa, referidos al préstamo anterior, durante el año 2019.
- Saldo final de las partidas contables referidas al préstamo que aparecerán en el balance de situación y cuenta de pérdidas y ganancias, modelo ordinario, de la sociedad Abasa a 31 de diciembre de 2019.

Solución

Análisis de la operación:

- Fecha firma contrato: 1 de julio de 2018.
- Nominal prestado: 100.000 euros.
- Gastos iniciales del prestatario: 2.000 euros.
- Coste amortizado inicial: $100.000 - 2.000 = 98.000$ euros.

$$\text{TIE cuatrimestral} = 2,425398 \%$$

$$98.000 = 12.251,54 \times a_{6;\text{TIE}}$$



Cuadro de coste amortizado:

Fecha	Interés (TIE)	Pago	Amortización	Coste amortizado
01-07-2018	-	-	-	98.000
01-11-2018	2.376,89	12.251,54	- 9.874,65	88.125,35
01-03-2019	2.137,39	12.251,54	- 10.114,15	78.011,20
01-07-2019	1.892,08	12.251,54	- 10.359,46	67.651,74
01-11-2019	1.640,82	12.251,54	- 10.610,72	57.041,02
01-03-2020	1.383,47	12.251,54	- 10.868,07	46.172,95
01-07-2020	1.119,87	12.251,54	- 11.131,66	35.041,28
01-11-2020	849,89	12.251,54	- 11.401,65	23.639,63
01-03-2021	573,35	12.251,54	- 11.678,18	11.961,44
01-07-2021	290,11	12.251,54	- 11.961,44	-

Cuadro de contractual:

 $i \text{ anual} = 6\%$ $i \text{ cuatrimestral} = 0,06/3 = 0,02$

Fecha	Interés (i)	Pago	Amortización	Capital vivo
01-07-2018	-	-	-	100.000
01-11-2018	2.000	12.251,54	- 10.251,54	89.748,46
01-03-2019	1.794,97	12.251,54	- 10.456,57	79.291,89
01-07-2019	1.585,84	12.251,54	- 10.665,70	68.626,19
01-11-2019	1.372,52	12.251,54	- 10.879,01	57.747,17
01-03-2020	1.154,94	12.251,54	- 11.096,59	46.650,57
01-07-2020	933,01	12.251,54	- 11.318,53	35.332,04





Fecha	Interés (i)	Pago	Amortización	Capital vivo
▶				
01-11-2020	706,64	12.251,54	- 11.544,90	23.787,14
01-03-2021	475,74	12.251,54	- 11.775,80	12.011,34
01-07-2021	240,23	12.251,54	- 12.011,31	-

1 de julio de 2018

Por la concesión del préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	98.000	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		30.348,26
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		67.651,74

1 de noviembre de 2018

Por el devengo de los intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	2.376,89	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		2.000
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		376,89

Por el pago de la primera cuota:

Código	Cuenta	Debe	Haber
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito (9.874,65 + 376,89)	10.251,54	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	2.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		12.251,54



Por la reclasificación de las cuotas a corto plazo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	10.610,72	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		10.610,72

31 de diciembre de 2018

Por el devengo de los intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (2.137,39 × 2/4)	1.068,70	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito (1.794,97 × 2/4)		897,48
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		171,22

Apartado a)

Balance a 31 de diciembre de 2018:

Pasivo no corriente	
Deudas a largo plazo con entidades de crédito	57.041,02
Pasivo corriente	
Deudas a corto plazo con entidades de crédito	31.255,55
Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	897,48

Cuenta de pérdidas y ganancias a 31 de diciembre de 2018

Gastos financieros	
Intereses de deudas	3.445,59

Nota: En la solución se ha optado por periodificar las cuotas completas, no periodificándose media cuota a 31 de diciembre.



Apartado b)

1 de marzo de 2019

Por el devengo de los intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (2.137,39 × 2/4)	1.068,70	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito (1.794,97 × 2/4)		897,48
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		171,22

Por el pago de la cuota:

Código	Cuenta	Debe	Haber
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito (10.114,15 + 171,22 × 2)	10.456,59	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	1.794,97	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		12.251,54

Por la reclasificación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	10.868,07	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		10.868,07

1 de julio de 2019

Por el devengo de los intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	1.892,08	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		1.585,84
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		306,24



Por el pago de la cuota:

Código	Cuenta	Debe	Haber
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito (10.359,46 + 306,24)	10.665,70	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	1.585,84	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		12.251,54

Por la reclasificación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	11.131,66	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		11.131,66

1 de noviembre de 2019

Por el devengo de los intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	1.640,82	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		1.372,52
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		268,30

Por el pago de la cuota:

Código	Cuenta	Debe	Haber
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito (10.610,72 + 268,30)	10.879,02	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	1.372,52	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		12.251,54



Por la reclasificación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	11.401,65	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		11.401,65

31 de diciembre de 2019

Por el devengo de los intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (1.383,47 × 2/4)	691,74	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito (1.154,94 × 2/4)		577,47
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		114,27

Apartado c)

Balance a 31 de diciembre de 2019:

Pasivo no corriente	
Deudas a largo plazo con entidades de crédito	23.639,63
Pasivo corriente	
Deudas a corto plazo con entidades de crédito	33.515,65
Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	577,47

Cuenta de pérdidas y ganancias a 31 de diciembre de 2019:

Gastos financieros	
Intereses de deudas	5.293,34

Nota: En la solución se ha optado por periodificar las cuotas completas, no periodificándose media cuota a 31 de diciembre.

CEF.-



PRESENCIAL | TELEPRESENCIAL | ONLINE

Cursos de formación a medida para empresas (in company)

Nos adaptamos a las necesidades formativas de la empresa

Escuchamos las necesidades formativas de pequeñas, medianas y grandes empresas para ofrecer una propuesta global a medida, trabajando en estrecha colaboración para que sus planes de formación alcancen la máxima calidad de la mano de los mejores profesionales. Adaptamos para ello los contenidos según sus necesidades específicas, atentos siempre a los horarios y ubicaciones geográficas que demanden.

Gestión de las bonificaciones ante la Fundación Estatal para la Formación en el Empleo (FUNDAE)

La FUNDAE ofrece a las empresas la posibilidad de bonificar estos cursos para que su coste se reduzca considerablemente o, incluso, desaparezca, aprovechando el crédito para la formación de los trabajadores que todas las empresas tienen a lo largo del año.

Nuestros datos desde 1977



+ 3.000

Empresas han confiado la formación de sus empleados al Grupo Educativo CEF.- UDIMA.

+ 4.100

Cursos impartidos relacionados con todas las áreas de la empresa

+ 67.500

Profesionales formados

+ 74.000

Horas de formación impartidas por profesionales en contacto permanente con la empresa

Más información en www.cef.es/empresas



PREMIO
ESTUDIOS
FINANCIEROS

2021

CEF.-

Modalidades

El CEF.- convocará, con carácter nacional, el Premio Estudios Financieros.

La 31.ª edición para las modalidades de:

- **Tributación**
- **Contabilidad**
- **Derecho del Trabajo y Seguridad Social**

La 27.ª edición para la modalidad de:

- **Recursos Humanos**

La 18.ª edición para las modalidades de:

- **Derecho Civil y Mercantil**
- **Derecho Constitucional y Administrativo**

La 7.ª edición para la modalidad de:

- **Educación y Nuevas Tecnologías**

Y la 6.ª edición para la modalidad de:

- **Marketing y Publicidad**

El objeto de la convocatoria es el reconocimiento y estímulo de la labor creadora y de investigación de las distintas modalidades del Premio Estudios Financieros, para lo que se valorará el carácter práctico de los trabajos presentados.

CEF.-

Dotaciones económicas

Se otorgará un primer premio para cada una de las modalidades. Además, tendrán accésit todos aquellos trabajos que los respectivos jurados consideren de interés.

Las dotaciones económicas para cada una de las modalidades anteriores son:

- Primer premio: 9.000 euros.
- Accésits: 900 euros.

CEF.-

Lugar y plazo

Los trabajos, junto con el sobre cerrado, se remitirán a la secretaría del CEF.- de Madrid: Centro de Estudios Financieros, a la atención de Begoña Cob Montes, Paseo del General Martínez Campos, 5. 28010, Madrid.

También pueden enviarse por correo certificado o mensajería a la misma dirección. El plazo finaliza el día **4 de mayo de 2021**, a las **20,00 horas**.

CEF.-

Solicitud de las bases

Puede solicitar las bases del premio visitando www.cef.es