

CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

Viriato, 52
28010 MADRID

Gran de Gràcia, 171
08012 BARCELONA

Alboraya, 23
46010 VALENCIA

Ponzano, 15
28010 MADRID

www.cef.es

902 88 89 90

info@cef.es

ENERO 2007 – NÚMERO 286

DIRECTOR

Roque de las Heras Miguel

COORDINADORES

M.^a José Leza Angulo

Javier Romano Aparicio

CONSEJO ASESOR

- Eduardo Abril Abadín
(Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central)
- Juan Arrieta Martínez de Pisón
(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Castilla-La Mancha)
- Inocencio Carazo González
(Auditor de Cuentas. Carazo&Guillamot Auditores)
- Gabriel Casado Ollero
(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid)
- José Luis Cea García
(Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad Autónoma de Madrid)
- María Antonia García Benau
(Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valencia)
- José Ramón González García
(Presidente del ICAC)
- Lorenzo de las Heras Miguel
(Inspector de Entidades de Crédito. Banco de España)
- Javier Lasarte Álvarez
(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Pablo de Olavide de Sevilla)
- Alejandro Larriba Díaz Zorita
(Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Alcalá)
- Juan Antonio Maroto Acín
(Catedrático de Economía Financiera. Universidad Complutense de Madrid)
- Carlos Palao Taboada
(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Autónoma de Madrid)
- Valentín Pich Rossell
(Presidente del REAF)
- Jesús Ruiz Huertas Carbonell
(Director General del Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Economía y Hacienda)
- María Asunción Salvo Tambo
(Magistrada de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional)
- J. Andrés Sánchez Pedroche
(Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Castilla-La Mancha)
- Eduardo Sanz Gadea
(Inspector de Hacienda del Estado. Ministerio de Economía y Hacienda)
- Jesús Urías Valiente
(Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. UNED)
- María Teresa del Val Núñez
(Catedrática del Área de Dirección de Empresas. Universidad de Alcalá)

SUMARIO

		Página
TRIBUTACIÓN		
1/2007	Modificaciones introducidas en la Ley General Tributaria por la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal (Antonio Montero Domínguez)	3
2/2007	Modificación del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores por la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal (Francisco de Asís Pozuelo Antoni)	37
3/2007	Supuesto práctico profesional (primera parte del 2.º examen propuesto para acceso al puesto de Inspector de Finanzas de la Diputación Foral de Vizcaya (Bruno Álvarez Amézaga)	69
4/2007	La compatibilidad comunitaria de los impuestos de salida y de las reglas para el reembolso de garantías exigidas con infracción del Derecho comunitario: el caso N (José Manuel Calderón Carrero)	103
5/2007	La inclusión o no del Impuesto sobre el Valor Añadido en la tasación de costas procesales (Antonio Longás Lafuente)	127
CONTABILIDAD		
6/2006	Los procesos de <i>spin-off</i> en las empresas españolas (Félix Javier López Iturriaga y Natalia Martín Cruz)	155
7/2006	Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo de Técnicos de Auditoría y Contabilidad (Sotero Amador Fernández)	185
RECENSIONES BIBLIOGRÁFICAS		213

ESTUDIOS FINANCIEROS, respetando la libertad intelectual, no altera los criterios emitidos por los autores de los trabajos firmados, sin que tampoco se solidarice necesariamente con ellos.

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

- REDACCIÓN Y ADMINISTRACIÓN:

C/ Viriato, 52 - 28010 MADRID
Telf.: 914 444 920

- EDITA:

Centro de Estudios Financieros, S.L.

- IMPRIME:

Artes Gráficas Coyve, S.A.
Avda. Córdoba, 21 - 2.º 1.ª
28026 MADRID

- DEPÓSITO LEGAL: M-1947-1981

- SUSCRIPCIÓN ANUAL (2007) 125,00 € (IVA no incluido)

Comprende dos volúmenes:

- 1.º Legislación, Consultas, Jurisprudencia.
- 2.º Comentarios y Casos prácticos.

- SUSCRIPCIÓN ANUAL (2007) 182,70 € (IVA no incluido)

(Comprende los dos volúmenes indicados anteriormente y al final de cada año se recopilan en Tomos independientes: Legislación, Jurisprudencia, Consultas tributarias y Normativa contable).

- NÚMEROS SUELTOS (Completo):

- Suscriptores 14,43 € (IVA no incluido)
- No suscriptores 19,24 € (IVA no incluido)

© CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

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

MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA POR LA LEY DE MEDIDAS PARA LA PREVENCIÓN DEL FRAUDE FISCAL

ANTONIO MONTERO DOMÍNGUEZ

Inspector de Hacienda del Estado

Dirección General de Tributos.

Ministerio de Economía y Hacienda

Extracto:

EN el presente artículo el autor analiza minuciosamente las modificaciones que la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, introduce en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Igualmente, el autor hace referencia a una norma actualmente en fase de elaboración pero que, por su trascendencia y vinculación con las modificaciones ahora introducidas por la mencionada ley, se considera oportuno incluir: el Proyecto de Real Decreto 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.

Palabras clave: recargos, responsabilidad, comprobación de valores, notificaciones y procedimientos tributarios.

Sumario

1. Introducción.
2. Régimen de recargos por extemporaneidad.
3. Obligaciones tributarias formales.
4. Sistema de responsabilidades tributarias.
5. Comprobación de valores.
6. Notificaciones.
7. Procedimiento de Inspección.
8. Procedimiento de Recaudación.
9. Régimen sancionador.
10. Número de identificación fiscal.

1. INTRODUCCIÓN

En fecha 30 de noviembre de 2006 ha sido publicada en el Boletín Oficial del Estado la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, en adelante, LMF.

Estas notas tienen por objeto exponer los cambios que a través de dicha norma se introducen en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en adelante, LGT.

En este sentido, como siempre es útil hacer una lectura de la exposición de motivos que incorpora la norma recién aprobada que establece en general, y, en particular, respecto de los aspectos que nos interesan, que la finalidad del texto es dotar de cobertura legal a determinadas actuaciones que, ya enunciadas en el Plan de Prevención del Fraude Fiscal, precisaban de regulación para su materialización, señalando que las ahora aprobadas son el resultado de la experiencia práctica de lucha contra el fraude de la Administración tributaria, respondiendo a varias líneas estratégicas, a saber:

- Potenciar las facultades de actuación de los órganos de control.
- Mejorar la información de que dispone la Administración tributaria, no tanto desde el punto de vista cuantitativo como cualitativo y de inmediatez en su obtención.
- Garantizar el ingreso efectivo de las deudas tributarias.

La norma tiene en cuenta la tipología de las actuaciones defraudatorias objeto del Plan al que se ha hecho referencia más arriba, centrando su actuación en las que son consideradas más graves, siendo de destacar las tramas organizadas de defraudación en el IVA y en el IEDMT, así como en la lucha contra el fraude en el sector inmobiliario.

Además, se realizan modificaciones en otros aspectos sustantivos como en la tramitación de los procedimientos por presunto delito contra la Hacienda Pública, eliminando el actual trámite de audiencia previo a la remisión del expediente a la vía judicial, creando, en otro orden, nuevos supuestos de responsabilidad tributaria para luchar contra el fraude en fase recaudatoria.

En orden a favorecer la regularización voluntaria por parte del contribuyente, lo que indirectamente implica una forma de lucha contra el fraude fiscal, se incluyen en la norma determinados preceptos que tratan de potenciar, incentivar dichas regularizaciones, con la modificación del sistema de recargos por presentación extemporánea, con la nueva regulación de las actas con acuerdo y con la introducción de modificaciones en la regulación de la reducción de las sanciones pecuniarias (actas con acuerdo y actas en conformidad), admitiendo la posibilidad de aplazar o fraccionar el pago.

Del análisis de las modificaciones resultan los comentarios que a continuación pasamos a realizar, debiendo significarse que a lo largo de la exposición se hace referencia también a una norma actualmente en fase de elaboración pero que, por su trascendencia y vinculación con las modificaciones ahora introducidas, se considera oportuno incluir referencia al mismo, el Proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos, en adelante, RGAT, a cuyo efecto hacemos notar que las observaciones que se harán toman como referencia las redacciones reglamentarias que se incorporan en el texto que ha sido sometido al trámite de información pública, redacciones que, previsiblemente, sufrirán modificaciones en los subsiguientes trámites de elaboración de la norma reglamentaria citada.

2. RÉGIMEN DE RECARGOS POR EXTEMPORANEIDAD

Modificación: adición de un nuevo apartado 5 al artículo 27 LGT, reduciendo el importe de los recargos en atención al ingreso de la deuda y del importe restante del recargo.

El artículo 27 LGT establece lo siguiente:

«Artículo 27. Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

1. Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

2. Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los tres, seis o 12 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, el recargo será del cinco, 10 ó 15 por ciento, respectivamente. Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 20 por ciento y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

En las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo no se exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario correspondiente a la liquidación que se practique, sin perjuicio de los recargos e intereses que corresponda exigir por la presentación extemporánea.

3. Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso ni presenten solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación al tiempo de la presentación de la autoliquidación extemporánea, la liquidación administrativa que proceda por recargos e intereses de demora derivada de la presentación extemporánea según lo dispuesto en el apartado anterior no impedirá la exigencia de los recargos e intereses del período ejecutivo que correspondan sobre el importe de la autoliquidación.

4. Para que pueda ser aplicable lo dispuesto en este artículo, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período.»

La dicción del texto legal vigente vino a sustituir al artículo 61.3 de la norma precedente (Ley 230/1963, de 28 de diciembre), que se incardinaba no en el ámbito de las obligaciones tributarias accesorias, como en la actual ley, sino dentro de la regulación del pago.

El texto transcrito sufre una ampliación como consecuencia de la LMF derivada de la modificación que se introdujo en el texto que entró en el Congreso de los Diputados como anteproyecto de ley. En dicho trámite se introdujo un nuevo apartado 5 en el que se establecía lo siguiente:

«El importe de los recargos a que se refiere el número 2 anterior se reducirá en el 25 por ciento siempre que junto a la presentación extemporánea de la declaración se realice el ingreso total del importe del recargo correspondiente.»

Esa redacción pretendía potenciar, sin duda, la regularización mediante la presentación, aun extemporánea, tanto de declaraciones como autoliquidaciones, aunque sólo citase las primeras (recuérdese el enunciado del art. 27 LGT, que habla sólo de declaración extemporánea aunque de su contenido se deduce claramente que también regula las autoliquidaciones), incentivando dicha regularización mediante la reducción de los recargos que se establecen con carácter general en el mismo precepto.

Dicha redacción, no obstante su intención, planteaba algún problema gestor, ya que obligaba a establecer un sistema de autoliquidación del recargo, que siendo viable, aun con ciertas dificultades, en el ámbito de las autoliquidaciones, no lo era en el de las declaraciones, en el que el conocimiento de base del recargo se hacía depender de la cuantía finalmente liquidada por la Administración tributaria, por lo que la autoliquidación del recargo no era factible en el momento de presentar la declaración extemporánea.

Como consecuencia de lo anterior, en el trámite de enmiendas en el Senado se propuso una redacción alternativa que ha sido la finalmente aprobada:

«5. El importe de los recargos a que se refiere el apartado 2 anterior se reducirá en el 25 por ciento siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta ley abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo y siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea, al tiempo de su presentación o en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta ley, respectivamente, o siempre que se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea o con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta ley abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea.

El importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando no se hayan realizado los ingresos a que se refiere el párrafo anterior en los plazos previstos incluidos los correspondientes al acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento».

La modificación tiene por finalidad, insistimos en ello, incentivar el cumplimiento de la obligación tributaria material principal por parte del contribuyente (el pago de la cuota, según lo dispuesto en el art. 19 LGT); la fórmula: permitiendo una minoración de los recargos que dicha presentación extemporánea lleva asociados.

Los condicionantes para que dicha reducción opere son los siguientes:

- 1.º Que se ingrese el importe del recargo restante (75%) en el plazo que se abrirá con la notificación del mismo (art. 62.2 LGT).
- 2.º Que se ingrese el importe de la deuda según el caso de que se trate:
 - Si es una deuda autoliquidada, en el momento de presentar la autoliquidación extemporánea.
 - Si es una deuda vinculada a una declaración y posterior liquidación por la Administración, en el plazo abierto con la notificación de dicha liquidación (art. 62.2 LGT).

En uno y otro caso se admite la posibilidad de que se solicite y obtenga el aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda, siempre y cuando se garantice de determinada forma (aval o certificado de seguro de caución). De ser este el caso, la reducción del recargo se hace depender de que el ingreso de la deuda se realice en los plazos establecidos en dichos acuerdos de aplazamiento o fraccionamiento. La solicitud de estos últimos deberá producirse bien en el momento de presentar la autoliquidación o bien en el plazo de ingreso en período voluntario abierto con la notificación de la liquidación (en el caso de declaraciones).

Por último, en caso de incumplimiento de los ingresos en los plazos que se han señalado, se exigirá el importe del recargo objeto de reducción (25%), sin más requisito que la notificación del correspondiente requerimiento de ingreso.

La operativa de la solución que se adopta tiene precedentes en el artículo 188.3 LGT, cuando al regular la reducción de las sanciones en el supuesto de las actas de conformidad aplica una reducción del 25 por 100 (accesoria a la asociada a la reducción por conformidad) si se realiza el ingreso total del importe restante de la misma en período voluntario.

3. OBLIGACIONES TRIBUTARIAS FORMALES

Modificación del artículo 29.3 LGT para hacer referencia a la aportación de libros registro de forma periódica y por medios telemáticos.

El actual artículo 29 LGT contiene las reglas generales en relación con las obligaciones tributarias formales, dando una definición de las mismas basada en su carácter no pecuniario, estableciendo un listado enunciativo no cerrado de aquellas.

El apartado 3 que es objeto de modificación señala en su redacción original lo siguiente:

«3. En desarrollo de lo dispuesto en este artículo, las disposiciones reglamentarias podrán regular las circunstancias relativas al cumplimiento de las obligaciones tributarias formales.»

La modificación introducida en dicho apartado por la LMF da una nueva redacción a dicho precepto:

«3. En desarrollo de lo dispuesto en este artículo, las disposiciones reglamentarias podrán regular las circunstancias relativas al cumplimiento de las obligaciones tributarias formales.

En particular, se determinarán los casos en los que la aportación de los libros registro se deba efectuar de forma periódica y por medios telemáticos.»

En relación con esta modificación, el apartado 2 f) del mismo artículo de la LGT establece lo siguiente:

«(...) 2. Además de las restantes que puedan legalmente establecerse, los obligados tributarios deberán cumplir las siguientes obligaciones:

(...) f) La obligación de aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y

justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas. Cuando la información exigida se conserve en soporte informático deberá suministrarse en dicho soporte cuando así fuese requerido (...).»

El futuro desarrollo reglamentario de lo ya previsto en la LGT vía LMF se encuentra en el proyecto de RGAT, en el que se establece la obligación de presentar una declaración informativa con el contenido de los libros registro a que se refiere el artículo 62.1 del Reglamento de Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, para los obligados tributarios que deban presentar autoliquidaciones o declaraciones correspondientes al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre el Valor Añadido o al Impuesto General Indirecto Canario por medios telemáticos.

4. SISTEMA DE RESPONSABILIDADES TRIBUTARIAS

Modificación de los artículos 41 y 42 LGT para extender la responsabilidad a las sanciones, intereses y recargos en los supuestos regulados en el apartado 2 de este último artículo.

Modificación del artículo 43 LGT para incluir en su apartado 1 dos nuevos supuestos de responsabilidad vinculados a la figura del levantamiento del velo.

Primera modificación:

El artículo 41 LGT establece una serie de reglas generales en relación con el sistema de responsabilidades tributarias.

En su apartado 3 señala:

«3. La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario.

Cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan.»

Por su parte, el artículo 42 LGT, al regular la figura de la responsabilidad solidaria, dedica su apartado 2 a establecer la casuística de responsables en el marco del procedimiento de apremio, es decir, aquellos supuestos en los que el ordenamiento jurídico reacciona contra quienes, realizando las operaciones en la norma descrita, tratan de impedir el normal desarrollo de las actuaciones ejecutivas desplegadas por la Administración tributaria para el cobro de las deudas.

Este apartado 2 al que nos referimos establece:

«2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.

b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.

c) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.

d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquellos.»

De la conjunción de lo dispuesto en los artículos 41.3, 42.2 y, sobre todo, 58, todos ellos de la LGT, se observa que las sanciones, recargos e intereses de demora quedaban fuera del sistema de responsabilidades en los supuestos del artículo 42.2, y ello por cuanto que los dos primeros artículos citados hacen referencia a la extensión de la responsabilidad, limitándola a la «deuda tributaria en período voluntario», deuda que, según el artículo 58 LGT citado, se configura de la siguiente forma:

«1. La deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta.

2. Además, la deuda tributaria estará integrada, en su caso, por:

a) El interés de demora.

b) Los recargos por declaración extemporánea.

c) Los recargos del período ejecutivo.

d) Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos.»

El apartado 3 del mismo precepto no deja lugar a dudas:

«3. Las sanciones tributarias que puedan imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el título IV de esta ley no formarán parte de la deuda tributaria, pero en su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el capítulo V del título III de esta ley.»

La modificación introducida en la LGT por la LMF subsana el defecto de la redacción original, estableciendo las siguientes modificaciones:

1.º El artículo 41.3 queda redactado de la siguiente forma:

«3. **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 período voluntario.

Cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan.»

2.º En el artículo 42.2 se produce la siguiente corrección de redacción:

«2. También 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 período ejecutivo, cuando procedan**, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades: (...)»

Además de lo anterior, es objeto de modificación por la LMF el artículo 182 LGT, en su apartado 1, que en la redacción original establece:

«1. Responderán solidariamente del pago de las sanciones tributarias, derivadas o no de una deuda tributaria, las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a) y c) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, en los términos establecidos en dicho artículo». (...).

Para incluir la corrección a la que estamos haciendo referencia, dicho apartado queda redactado de la siguiente forma:

«1. Responderán solidariamente del pago de las sanciones tributarias, derivadas o no de una deuda tributaria, las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a) y c) del apartado 1 **y en los del apartado 2 del artículo 42** de esta ley, en los términos establecidos en dicho artículo. (...)»

Más arriba se ha indicado que lo que hace la LMF es subsanar un defecto en que incurrió la LGT originado por la separación conceptual que en la misma se hizo al regular lo que ha de considerarse deuda tributaria y lo que no lo es.

La corrección era necesaria por cuanto que el defecto en cuestión estaba vinculado a la naturaleza de la responsabilidad que se regula en el precepto ahora modificado, ya que, a diferencia del resto de los supuestos de responsabilidad contemplados en la norma, en este lo que se exige es la responsabilidad a quien con su actuación perjudica el crédito tributario mediante actuaciones que se vinculan, exclusivamente, al desarrollo del procedimiento de recaudación, sin que exista nexo entre dicha actuación y la génesis de la deuda cuyo cobro se persigue, por lo que limitar esa responsabilidad, cualitativamente hablando, excluyendo la sanción, recargos e intereses no tiene base conceptual alguna, ya que el derecho perjudicado, el derecho al cobro, no distingue, desde la óptica del procedimiento de recaudación, entre los distintos elementos integrantes del crédito público. La

única limitación es la establecida en la propia LGT, y viene señalada por el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar.

La reforma introducida vuelve a situar la regulación de esta responsabilidad en los términos preexistentes a la entrada en vigor de la LGT.

Segunda modificación:

A través de la misma se introducen dos nuevos supuestos de responsabilidad subsidiaria, que se unen a los ya previstos en el artículo 43.1 LGT.

En la redacción original se establecen los siguientes supuestos:

«Artículo 43. Responsables subsidiarios.

1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

a) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo estas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones.

b) Los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de estas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieran adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.

c) Los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables a los respectivos obligados tributarios. De las obligaciones tributarias y sanciones posteriores a dichas situaciones responderán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración.

d) Los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria, en los términos del artículo 79 de esta ley.

e) Los agentes y comisionistas de aduanas, cuando actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes.

f) Las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a su actividad económica principal, por las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación. (...).»

En la reforma que estamos analizando se han introducido dos nuevos supuestos, nuevas letras g) y h), con el siguiente literal:

«g) Las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concurra una voluntad rectora común con estas, cuando resulte acreditado que las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública y exista unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial. La responsabilidad se extenderá a las obligaciones tributarias y a las sanciones de dichas personas jurídicas.

h) Las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial, o en las que concurra una voluntad rectora común con dichos obligados tributarios, por las obligaciones tributarias de estos, cuando resulte acreditado que tales personas o entidades han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, siempre que concurren, ya sea una unicidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial.

En estos casos la responsabilidad se extenderá también a las sanciones.»

Los dos supuestos, que son objeto de nueva incorporación en el sistema de responsabilidades tributarias español, establecen, de forma novedosa y en Derecho positivo lo que hasta ahora ha sido una construcción jurisprudencial que se ancla en la teoría del levantamiento del velo, de origen anglosajón.

En el primer supuesto [letra g)] se regula la responsabilidad de las personas, físicas o jurídicas, responsables efectivos y materiales de la gestión mercantil, económica en términos generales, de las entidades jurídicas que, dominadas, controladas por aquellos, tienen la condición de sujetos pasivos frente a la Hacienda Pública, caracterizadas dichas entidades, de ordinario, por una insolvencia patrimonial acreditada que les impide hacer frente a sus obligaciones tributarias, habiendo sido creadas o utilizadas con tal finalidad elusoria.

En el segundo supuesto previsto [letra h)], prevé la posibilidad de hacer efectivo el cobro de los créditos de derecho público tributarios de los obligados sobre el patrimonio formalmente propiedad de las personas jurídicas distintos de aquellos, cuando dichas entidades hayan sido creadas o utilizadas como mecanismo de interposición, como reducto jurídico para evitar la acción de la Administración tributaria sobre un patrimonio que realmente pertenece al obligado al pago.

En uno y otro caso nos encontramos ante dos mecanismos para luchar contra lo que se ha dado en denominar «ejercicio antisocial del derecho», en este caso esencialmente societario, en el que se usa la confusión de patrimonios y de facultades decisorias en orden a evitar, tal y como establece el precepto, la aplicación del principio de responsabilidad patrimonial universal predicado en el artículo 1.911 del Código Civil.

La reforma positiviza la doctrina del Tribunal Supremo de los últimos 20 años en esta materia, y en todos los órdenes, siendo de destacar en el Civil y en el Contencioso-Administrativo.

Destacar que la modificación introducida incluye en el monto total de la responsabilidad la exigencia de las sanciones, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 41.4 LGT que establece lo siguiente:

«4. La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan.»

En relación con estos nuevos supuestos de responsabilidad, se incluye en la norma una disposición transitoria (cuarta), bajo la descriptiva denominación «Responsabilidad tributaria por levantamiento del velo», según la cual:

«La responsabilidad tributaria establecida en el apartado cuatro del artículo quinto de esta ley podrá ser exigida cuando los presupuestos de hecho determinantes de la responsabilidad concurran a partir de la fecha de entrada en vigor de esta ley».

5. COMPROBACIÓN DE VALORES

Modificación del artículo 57.1 LGT para ampliar los medios de comprobación aplicables por la Administración y desarrollar el previsto en la letra b) de dicho precepto (estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal).

La LGT dedica su artículo 57 a la regulación de la comprobación de valores dentro de la más genérica referente a los elementos de cuantificación de la obligación tributaria principal y de la obligación de realizar pagos a cuenta.

El precepto señala lo siguiente en su redacción original:

«Artículo 57. Comprobación de valores.

1. El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante los siguientes medios:

- a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.*
- b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.*
- c) Precios medios en el mercado.*
- d) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.*
- e) Dictamen de peritos de la Administración.*
- f) Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo.*

2. La tasación pericial contradictoria podrá utilizarse para confirmar o corregir en cada caso las valoraciones resultantes de la aplicación de los medios del apartado 1 de este artículo.

3. Las normas de cada tributo regularán la aplicación de los medios de comprobación señalados en el apartado 1 de este artículo.

4. La comprobación de valores deberá ser realizada por la Administración tributaria a través del procedimiento previsto en los artículos 134 y 135 de esta ley, cuando dicha comprobación sea el único objeto del procedimiento, o cuando se sustancie en el curso de otro procedimiento de los regulados en el título III, como una actuación concreta del mismo, y en todo caso será aplicable lo dispuesto en dichos artículos salvo el apartado 1 del artículo 134 de esta ley.»

En relación con la modificación operada por la LMF es preciso destacar lo dispuesto en la letra b) del apartado 1, que fija como medio de comprobación la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.

Veamos la modificación en conjunto.

El nuevo texto del apartado 1, que es el que se modifica, es el siguiente:

«1. El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante los siguientes medios:

a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.

b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.

Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario.

c) Precios medios en el mercado.

d) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.

e) Dictamen de peritos de la Administración.

f) Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.

g) Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.

h) Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de estas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca.

i) Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo.»

Como puede observarse, la modificación introducida por la LMF tiene por finalidad establecer en qué puede consistir la estimación por referencia como medio de comprobación de valores: en la aplicación de determinados coeficientes multiplicadores aprobados por la Administración tributaria a determinados valores. Estos valores sólo podrán ser los establecidos en registros oficiales de carácter fiscal y, cuando se trate de inmuebles, a efectos de fijar los coeficientes en cuestión, habrá de tenerse en cuenta el Catastro Inmobiliario.

Además, se amplían los medios de comprobación en tres nuevos:

- El derivado de pólizas de contratos de seguro.
- El fijado como valor de tasación en fincas hipotecadas.
- El declarado en transmisiones del mismo bien realizadas en determinado plazo.

Por otra parte, es preciso hacer referencia a lo dispuesto en la disposición transitoria quinta incluida en el texto aprobado:

«La nueva redacción del apartado 1 del artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establecida en el apartado cinco del artículo quinto de esta ley será aplicable a todas las comprobaciones de valores que realice la Administración tributaria a partir de la fecha de entrada en vigor de esta ley».

El precepto legal, en su nueva redacción, tiene su correspondencia en el proyecto de RGAT, cuyo texto sometido a información pública ya prevé el desarrollo de la norma legal, que se sintetiza en los siguientes aspectos:

- Se establecen determinadas limitaciones en la facultad de comprobar por parte de la Administración.
- Se desarrolla lo dispuesto en el nuevo artículo 57.1 b) LGT, en función de la tipología del bien al que se refiera la comprobación.
- Se enmarca el procedimiento de comprobación como individual o en el seno de otros procedimientos de aplicación de los tributos.
- Se desarrollan los aspectos estrictamente procedimentales de la comprobación de valores.
- Se desarrollan los aspectos derivados de la Tasación Pericial Contradictoria autorizada por la LGT.

6. NOTIFICACIONES

Modificación del artículo 112 LGT para agilizar la notificación por comparecencia.

La LGT regula en su artículo 112 la notificación por comparecencia, con el siguiente literal:

«Artículo 112. Notificación por comparecencia.

1. Cuando no sea posible efectuar la notificación al obligado tributario o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal, o en el designado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar.

En este supuesto, se citará al obligado o a su representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez para cada interesado, en el "Boletín Oficial del Estado" o en los boletines de las comunidades autónomas o de las provincias, según la Administración de la que proceda el acto que se pretende notificar y el ámbito territorial del órgano que lo dicte. La publicación en el boletín oficial correspondiente se efectuará los días cinco y veinte de cada mes o, en su caso, el día inmediato hábil posterior.

Estos anuncios podrán exponerse asimismo en la oficina de la Administración tributaria correspondiente al último domicilio fiscal conocido. En el caso de que el último domicilio conocido radicara en el extranjero, el anuncio se podrá exponer en el consulado o sección consular de la embajada correspondiente.

La Administración tributaria podrá llevar a cabo los anteriores anuncios mediante el empleo y utilización de medios informáticos, electrónicos y telemáticos en los términos que establezca la normativa tributaria.

2. En la publicación en los boletines oficiales constará la relación de notificaciones pendientes con indicación del obligado tributario o su representante, el procedimiento que las motiva, el órgano competente de su tramitación y el lugar y plazo en que el destinatario de las mismas deberá comparecer para ser notificado. En todo caso, la comparecencia deberá producirse en el plazo de 15 días naturales, contados desde el siguiente al de la publicación del anuncio en el correspondiente boletín oficial. Transcurrido dicho plazo sin comparecer, la notificación se entenderá producida a todos los efectos legales el día siguiente al del vencimiento del plazo señalado.

3. Cuando el inicio de un procedimiento o cualquiera de sus trámites se entiendan notificados por no haber comparecido el obligado tributario o su representante, se le tendrá por notificado de las sucesivas actuaciones y diligencias de dicho procedimiento, y se mantendrá el derecho que le asiste a comparecer en cualquier momento del mismo. No obstante, las liquidaciones que se dicten en el procedimiento y los acuerdos de enajenación de los bienes embargados deberán ser notificados con arreglo a lo establecido en esta sección.»

La modificación que ha introducido la LMF, que sólo afecta al apartado 1 de dicho artículo, introduce determinados mecanismos en orden a facilitar la gestión de este tipo de notificaciones:

«1. Cuando no sea posible efectuar la notificación al **interesado** o a su representante por causas no imputables a la Administración e intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal, o en el designado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar.

En este supuesto, se citará al **interesado** o a su representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez para cada interesado, **en el "Boletín Oficial del Estado" o en los Boletines de las Comunidades Autónomas o de las provincias, según la Administración de la que proceda el acto que se pretende notificar** y el ámbito territorial del órgano que lo dicte. La publicación en el Boletín Oficial correspondiente se efectuará los días cinco y 20 de cada mes o, en su caso, el inmediato hábil posterior.

Cada Administración tributaria podrá convenir con el boletín oficial correspondiente a su ámbito territorial de competencias que todos los anuncios a que se refiere el párrafo anterior, con independencia de cuál sea el ámbito territorial de los órganos de esa Administración que los dicten, se publiquen exclusivamente en dicho boletín oficial. El convenio, que será de aplicación a las citaciones que deban anunciarse a partir de su publicación oficial, podrá contener previsiones sobre recursos, medios adecuados para la práctica de los anuncios y fechas de publicación de los mismos.

Estos anuncios podrán exponerse, asimismo, en la oficina de la Administración tributaria correspondiente al último domicilio fiscal conocido. En el caso de que el último domicilio conocido radicara en el extranjero, el anuncio se podrá exponer en el consulado o sección consular de la embajada correspondiente.

La Administración tributaria podrá llevar a cabo los anteriores anuncios mediante el empleo y utilización de medios informáticos, electrónicos y telemáticos en los términos que establezca la normativa tributaria. (...)»

7. PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN

Modificación del artículo 155 LGT, regulador de las actas con acuerdo, para permitir el aplazamiento/fraccionamiento del importe de las cantidades derivadas del acta bajo determinadas condiciones.

El artículo 155 LGT reguló de forma absolutamente novedosa la figura de las denominadas actas con acuerdo.

El texto legal original es el siguiente:

«Artículo 155. *Actas con acuerdo.*

1. *Cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta, la Administración tributaria, con carácter previo a la liquidación de la deuda tributaria, podrá concretar dicha aplicación, la apreciación de aquellos hechos o la estimación, valoración o medición mediante un acuerdo con el obligado tributario en los términos previstos en este artículo.*

2. *Además de lo dispuesto en el artículo 153 de esta ley, el acta con acuerdo incluirá necesariamente el siguiente contenido:*

- a) El fundamento de la aplicación, estimación, valoración o medición realizada.*
- b) Los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de regularización.*
- c) Los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de sanción que en su caso proceda, a la que será de aplicación la reducción prevista en el apartado 1 del artículo 188 de esta ley, así como la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador.*
- d) Manifestación expresa de la conformidad del obligado tributario con la totalidad del contenido a que se refieren los párrafos anteriores.*

3. *Para la suscripción del acta con acuerdo será necesaria la concurrencia de los siguientes requisitos:*

- a) Autorización del órgano competente para liquidar, que podrá ser previa o simultánea a la suscripción del acta con acuerdo.*
- b) La constitución de un depósito, aval de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, de cuantía suficiente para garantizar el cobro de las cantidades que puedan derivarse del acta.*

4. *El acuerdo se perfeccionará mediante la suscripción del acta por el obligado tributario o su representante y la inspección de los tributos.*

5. *Se entenderá producida y notificada la liquidación y, en su caso, impuesta y notificada la sanción, en los términos de las propuestas formuladas, si transcurridos diez días contados desde el siguiente a la fecha del acta no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar rectificando los errores materiales que pudiera contener el acta con acuerdo.*

Confirmadas las propuestas, el depósito realizado se aplicará al pago de dichas cantidades. Si se hubiera presentado aval o certificado de seguro de caución, el ingreso deberá realizarse en el

plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo 62 de esta ley, sin posibilidad de aplazar o fraccionar el pago.

6. El contenido del acta con acuerdo se entenderá íntegramente aceptado por el obligado y por la Administración tributaria. La liquidación y la sanción derivadas del acuerdo sólo podrán ser objeto de impugnación o revisión en vía administrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho previsto en el artículo 217 de esta ley, y sin perjuicio del recurso que pueda proceder en vía contencioso-administrativa por la existencia de vicios en el consentimiento.

7. La falta de suscripción de un acta con acuerdo en un procedimiento inspector no podrá ser motivo de recurso o reclamación contra las liquidaciones derivadas de actas de conformidad o disconformidad.»

La reforma operada en virtud de la LMF afecta exclusivamente al apartado 5 del texto transcrito, que queda redactado de la siguiente forma:

«5. Se entenderá producida y notificada la liquidación y, en su caso, impuesta y notificada la sanción, en los términos de las propuestas formuladas, si transcurridos 10 días contados desde el siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar rectificando los errores materiales que pudiera contener el acta con acuerdo.

Confirmadas las propuestas, el depósito realizado se aplicará al pago de dichas cantidades. Si se hubiera presentado aval o certificado de seguro de caución, el ingreso deberá realizarse en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo 62 de esta ley, **o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con dichas garantías y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta ley.**»

De la comparación entre las redacciones primitiva y nueva del apartado en cuestión se deduce que, como ya comentamos al inicio de este trabajo en relación con la exigencia de los recargos por extemporaneidad, el legislador trata de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

La redacción originaria de la LGT establecía un mecanismo que aseguraba el cobro de las cantidades derivadas del acta, ya que al mismo quedaban afectas determinadas garantías, de constitución previa a la suscripción del acta: depósito, aval o certificado de caución.

La LGT prohibía la posibilidad de aplazar o fraccionar el pago de dichas cantidades.

La modificación ahora producida altera el criterio del legislador, haciéndolo más beneficioso para el contribuyente, ya que se permite dicho aplazamiento o fraccionamiento, con los condicionantes de que la garantía del mismo fuese del mismo tipo que las anteriormente previstas y que la solicitud de dicho aplazamiento o fraccionamiento se hubiese producido antes de finalizar el plazo de ingreso en período voluntario abierto en atención a lo dispuesto en el artículo 62.2 LGT.

A esta modificación es preciso unir la que se introduce en el artículo 188.2 a) LGT, por la misma LMF en coherencia con la ya expuesta, sobre la que volveremos más tarde, pero respecto de la que adelantamos que en la redacción original la ley supeditaba la efectividad de la reducción de la sanción en las actas con acuerdo al cumplimiento de las siguientes condiciones:

- Que no se interpusiese contra la regularización o la sanción recurso contencioso-administrativo (recuérdese que el apartado 6 del mismo artículo establece que la liquidación y la sanción sólo podrán ser objeto de impugnación o revisión en vía administrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho previsto en el art. 217 de la ley, sin perjuicio del recurso contencioso-administrativo que pueda proceder por existir vicios en el consentimiento).
- Que se hubiese ingresado en período voluntario las cantidades derivadas del acta, impidiendo la posibilidad de aplazar o fraccionar.

Pues bien, la nueva redacción, reiteramos, lo que autoriza es precisamente el aplazamiento o fraccionamiento de dichas cantidades, con determinado tipo tasado de garantías, sin que la concesión de dichos aplazamiento o fraccionamiento condicionen la reducción de la sanción, siempre y cuando se produzca el ingreso, en este último caso, en los plazos que se hubiesen acordado, siendo el artículo 155 en su nueva redacción el que señala que la solicitud de dicho aplazamiento o fraccionamiento deberá haberse producido en los plazos del artículo 62.2 LGT.

En referencia al desarrollo reglamentario para las actas con acuerdo en el Proyecto de RGAT, allí se contienen explicitadas las reglas de procedimiento para la suscripción de las mismas, siendo las notas más destacadas las siguientes:

1. Se atribuye el obligado tributario la iniciativa de proponer la formalización de un eventual acuerdo.
2. Se precisa de autorización para suscribir el acta, autorización que deberá ser expresa y anterior o simultánea a dicha formalización.
3. Condición que ha de cumplirse de forma anticipada a la suscripción es la acreditación del depósito o garantía a que se refiere el artículo 155.3 LGT. La no acreditación implicará el desistimiento por parte del obligado.

En relación con la garantía, de ser esta aval o certificado de seguro de caución, el importe a garantizar incluirá la totalidad de la deuda derivada del acta, la sanción y también el 20 por 100 de ambas cantidades. Esta última cantidad se vincula al impago por parte del obligado en el plazo del artículo 62.2 LGT, que implicará el inicio del período ejecutivo y el devengo del correspondiente recargo (art. 28 LGT), que deberá quedar cubierto también.

4. Se prevén los distintos escenarios en lo que se refiere a la extensión del acuerdo a todos los elementos regularizados o sólo a parte de los mismos.

8. PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN

Modificación del artículo 174 LGT para establecer determinadas aclaraciones interpretativas en el ámbito de los recursos contra declaraciones de responsabilidad.

La LGT establece en su artículo 174 las reglas básicas de los procedimientos para la declaración de responsabilidades tributarias, ya sean estas de naturaleza solidaria o subsidiaria (arts. 41 y ss. de la misma ley).

El texto del precepto es el siguiente:

«Artículo 174. Declaración de responsabilidad.

1. La responsabilidad podrá ser declarada en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o a la presentación de la autoliquidación, salvo que la ley disponga otra cosa.

2. En el supuesto de liquidaciones administrativas, si la declaración de responsabilidad se efectúa con anterioridad al vencimiento del período voluntario de pago, la competencia para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad corresponde al órgano competente para dictar la liquidación. En los demás casos, dicha competencia corresponderá al órgano de recaudación.

3. El trámite de audiencia previo a los responsables no excluirá el derecho que también les asiste a formular con anterioridad a dicho trámite las alegaciones que estimen pertinentes y a aportar la documentación que consideren necesaria.

4. 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.

5. En el recurso o reclamación contra el acuerdo de declaración de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza sino únicamente el importe de la obligación del responsable.

6. El plazo concedido al responsable para efectuar el pago en período voluntario será el establecido en el apartado 2 del artículo 62 de esta ley.

Si el responsable no realiza el pago en dicho plazo, la deuda le será exigida en vía de apremio, extendiéndose al recargo del período ejecutivo que proceda según el artículo 28 de esta ley.»

Como puede observarse, el apartado 5 contiene determinadas precisiones en relación con la posibilidad de impugnación de los acuerdos de declaración de responsabilidad, señalando que el recurso o reclamación económico-administrativa son procedentes tanto contra la declaración en sí misma, es decir, contra los presupuestos de hecho y de derecho que la fundamentaron, como contra la liquidación origen de la deuda respecto de cuyo cobro ahora se declara la responsabilidad, matizando que en ningún caso serán revisables las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza, sino tan sólo el importe de la obligación del responsable.

El supuesto está claro; en nuestro sistema el primer llamado con carácter general al pago de la deuda pendiente es el sujeto pasivo (no calificamos a estos efectos la deuda como tributaria para poder entender incluida en la misma, en su caso, la sanción, que por definición del art. 58 LGT, recordemos, no tiene la condición de deuda tributaria).

No es extraño que, por aplicación del sistema de responsabilidades, el abanico de los llamados al pago se amplíe a varios responsables. Imaginemos que por aplicación de lo dispuesto en el artículo 43.1 a) LGT son varios los responsables subsidiarios por pertenecer al consejo de administración de la entidad deudora.

Estos consejeros serán responsables solidarios entre sí y por la totalidad de la deuda que se les reclama (partamos de la base, a efectos ejemplificativos, de que todos ellos se encuentran en identidad de circunstancias en cuanto al supuesto de responsabilidad y en cuanto al tiempo por el que ejercieron como consejeros en relación con la deuda exigida a la entidad).

Notificada la declaración de responsabilidad cada uno de ellos podrá accionar conforme mejor convenga a sus intereses contra su propia e individual declaración: unos recurrirán, con o sin petición de suspensión, otros solicitarán aplazamiento de pago, otros no harán nada; en esa situación incluso puede haber adquirido firmeza la liquidación para el sujeto pasivo, bien por no haber sido impugnada bien por haber sido objeto de recurso o reclamación resuelta sin que, con posterioridad, se haya mantenido la vía impugnatoria posterior procedente.

El vigente Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, trató de aclarar el concepto en su artículo 124, estableciendo lo siguiente:

« (...) 4. A efectos de lo dispuesto en el artículo 174.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la resolución de un recurso o reclamación interpuesto contra un acuerdo de declaración de responsabilidad, en lo que dicha resolución se refiera a las liquidaciones a las que alcance el presupuesto de hecho, no afectará a aquellos obligados tributarios para los que las liquidaciones hubieran adquirido firmeza. (...)»

Con el mismo interés aclaratorio se produce ahora la modificación del precepto legal, que como consecuencia de la LMF queda redactado en su apartado 5 con el siguiente literal:

«(...) 5. En el recurso o reclamación contra el acuerdo de declaración de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza **para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación.**

No obstante, en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 42 de esta ley no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad. (...)»

La nueva redacción no deja lugar a dudas, pues establece claramente que sólo el recurrente podrá beneficiarse del resultado de la impugnación, ningún otro obligado.

Por otra parte, y en conexión con la verdadera naturaleza de las responsabilidades que se regulan en el artículo 42.2 LGT, vinculadas a la obstaculización del normal desarrollo del procedimiento de apremio, alejada totalmente, por tanto, de la génesis y naturaleza de la deuda, tal y como ya se expuso en un momento anterior, se elimina la posibilidad de recurrir, en esos supuestos, la liquidación, limitándose dicha posibilidad, exclusivamente, a los presupuestos de la responsabilidad.

9. RÉGIMEN SANCIONADOR

Modificación del artículo 180 LGT para suprimir el trámite de audiencia en los supuestos de presunto delito contra la Hacienda Pública.

Modificación del artículo 182 LGT para establecer la responsabilidad solidaria por las sanciones en los supuestos del artículo 42.2 LGT y para establecer la responsabilidad subsidiaria en las sanciones en los nuevos supuestos del artículo 43.1 LGT (levantamiento del velo).

Modificación del artículo 186 LGT para hacer compatibles las sanciones no pecuniarias con las impuestas como consecuencia de lo dispuesto en el artículo 202.3 LGT (de nueva redacción, que configura como infracción tributaria la comunicación de datos falsos o falseados en las solicitudes de número de identificación fiscal provisional o definitivo).

Modificación del artículo 188 LGT, reducción de las sanciones:

- *En su apartado 2, para permitir el aplazamiento/fraccionamiento y exigir el importe de la reducción que hubiera podido producirse si se incumple el que hubiese sido concedido.*
- *En su apartado 3, en el mismo sentido.*

Modificación del artículo 202 LGT para incluir una nueva infracción tributaria por incumplimiento de obligaciones relativas a la utilización y a la solicitud del número de identificación fiscal: datos falsos o falseados en las solicitudes de número de identificación fiscal provisional o definitivo.

Modificación del artículo 208 LGT para incluir un catálogo de derechos de los obligados en el procedimiento sancionador.

Primera. Modificación del artículo 180.1 LGT.

La redacción original del precepto en cuestión es la siguiente:

«1. Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, previa audiencia al interesado, y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes. (...)».

La nueva redacción, una vez efectuada la modificación legal, queda de la siguiente forma:

*«1. Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o **remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo,** que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.*

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes (...)».

En relación con esta modificación, la disposición transitoria séptima de la ley señala:

«La nueva redacción del artículo 180 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será aplicable a las actuaciones y procedimientos que se estén tramitando a la entrada en vigor de esta ley».

Segunda. Modificación del artículo 182, apartados 1 y 2 LGT.

El artículo que comentamos tiene por finalidad establecer la regla general de responsabilidad en relación con las sanciones tributarias, en coherencia con lo señalado en el artículo 41.4 del mismo texto.

La literalidad de la redacción original es la siguiente:

«Artículo 182. Responsables y sucesores de las sanciones tributarias.

1. Responderán solidariamente del pago de las sanciones tributarias, derivadas o no de una deuda tributaria, las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a) y c) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, en los términos establecidos en dicho artículo.

El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria será el previsto en el artículo 175 de esta ley.

2. Responderán subsidiariamente del pago de las sanciones tributarias las personas o entidades que se encuentren en el supuesto del párrafo a) del apartado 1 del artículo 43 de esta ley, en los términos establecidos en dicho artículo.

El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad subsidiaria será el previsto en el artículo 176 de esta ley. (...)».

La modificación que se ha introducido tiene por finalidad cerrar el círculo en relación con la extensión de la responsabilidad a las sanciones como consecuencia de otras modificaciones operadas en la LGT ya comentadas en momentos anteriores, en concreto las que afectan a los artículos 42.2 LGT (responsabilidad solidaria vinculada al desarrollo del procedimiento de apremio) y a los nuevos supuestos del artículo 43.1 LGT (responsabilidad subsidiaria en relación con la figura del levantamiento del velo).

Efectuada por la LMF la modificación legal, los apartados 1 y 2 del artículo 182 LGT pasan a tener la siguiente redacción:

«1. Responderán solidariamente del pago de las sanciones tributarias, derivadas o no de una deuda tributaria, las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a) y c) del apartado 1 **y en los del apartado 2** del artículo 42 de esta ley, en los términos establecidos en dicho artículo. El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria será el previsto en el artículo 175 de esta ley.

2. Responderán subsidiariamente del pago de las sanciones tributarias las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a), **g) y h)** del apartado 1 del artículo 43 de esta ley, en los términos establecidos en dicho artículo.

El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad subsidiaria será el previsto en el artículo 176 de esta ley. (...)».

Como puede observarse, la modificación es una simple adaptación técnica, incluyendo en el precepto correspondiente, dentro del título de la LGT que regula las disposiciones generales sobre infracciones y sanciones tributarias, título IV, lo que ya dispone la LGT al tratar los supuestos específicos de responsabilidad, también objeto de modificación por la LMF según se expuso con anterioridad.

Tercera. *Modificación del artículo 186 y del artículo 202 LGT.*

El primer artículo de los citados que es objeto de modificación tiene por objeto la tipificación de las sanciones no pecuniarias por infracciones graves o muy graves.

Su redacción original es la siguiente:

«Artículo 186. Sanciones no pecuniarias por infracciones graves o muy graves.

1. Cuando la multa pecuniaria impuesta por infracción grave o muy grave sea de importe igual o superior a 30.000 euros y se hubiera utilizado el criterio de graduación de comisión repetida de infracciones tributarias, se podrán imponer, además, las siguientes sanciones accesorias:

a) Pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a aplicar beneficios e incentivos fiscales de carácter rogado durante un plazo de un año si la infracción cometida hubiera sido grave o de dos años si hubiera sido muy grave.

b) Prohibición para contratar con la Administración pública que hubiera impuesto la sanción durante un plazo de un año si la infracción cometida hubiera sido grave o de dos años si hubiera sido muy grave.

2. Cuando la multa pecuniaria impuesta por infracción muy grave sea de importe igual o superior a 60.000 euros y se haya utilizado el criterio de graduación de comisión repetida de infracciones tributarias, se podrán imponer, además, las siguientes sanciones accesorias:

a) Pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a aplicar beneficios e incentivos fiscales de carácter rogado durante un plazo de tres, cuatro o cinco años, cuando el importe de la sanción impuesta hubiera sido igual o superior a 60.000, 150.000 ó 300.000 euros, respectivamente.

b) Prohibición para contratar con la Administración pública que hubiera impuesto la sanción durante un plazo de tres, cuatro o cinco años, cuando el importe de la sanción impuesta hubiera sido igual o superior a 60.000, 150.000 ó 300.000 euros, respectivamente.

3. Cuando las autoridades o las personas que ejerzan profesiones oficiales cometan infracciones derivadas de la vulneración de los deberes de colaboración de los artículos 93 y 94 de esta ley y siempre que, en relación con dicho deber, hayan desatendido tres requerimientos según lo previsto en el artículo 203 de esta ley, además de la multa pecuniaria que proceda, podrá imponerse como sanción accesoria la suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público por un plazo de tres meses.

La suspensión será por un plazo de doce meses si se hubiera sancionado al sujeto infractor con la sanción accesoria a la que se refiere el párrafo anterior en virtud de resolución firme en vía administrativa dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, se considerarán profesiones oficiales las desempeñadas por registradores de la propiedad y mercantiles, notarios y todos aquellos que, ejerciendo funciones públicas, no perciban directamente haberes del Estado, comunidades autónomas, entidades locales u otras entidades de derecho público.»

El segundo precepto, artículo 202 LGT, tiene por objeto tipificar la infracción tributaria por incumplimiento de las obligaciones relativas a la utilización del número de identificación fiscal o de otros números o códigos.

Su literal original es el siguiente:

«Artículo 202. Infracción tributaria por incumplir las obligaciones relativas a la utilización del número de identificación fiscal o de otros números o códigos.

1. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones relativas a la utilización del número de identificación fiscal y de otros números o códigos establecidos por la normativa tributaria o aduanera.

La infracción prevista en este artículo será leve, salvo que constituya infracción grave de acuerdo con lo dispuesto en el apartado siguiente.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 150 euros.

2. La infracción será grave cuando se trate del incumplimiento de los deberes que específicamente incumben a las entidades de crédito en relación con la utilización del número de identificación fiscal en las cuentas u operaciones o en el libramiento o abono de los cheques al portador.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del cinco por ciento de las cantidades indebidamente abonadas o cargadas o del importe de la operación o depósito que debería haberse cancelado, con un mínimo de 1.000 euros.

El incumplimiento de los deberes relativos a la utilización del número de identificación fiscal en el libramiento o abono de los cheques al portador será sancionado con multa pecuniaria proporcional del cinco por ciento del valor facial del efecto, con un mínimo de 1.000 euros.»

Las dos modificaciones introducidas por la LMF que comentamos están vinculadas, ya que como consecuencia de la creación de un nuevo tipo infractor en el artículo 202, mediante un nuevo apartado 3 dirigido a sancionar irregularidades en la solicitud del número de identificación fiscal, es preciso modificar también el artículo 186, mediante la introducción de un nuevo apartado 4, que permita compatibilizar ambas sanciones (pecuniarias y no pecuniarias).

Dichos nuevos preceptos son los siguientes:

- Artículo 186.

«4. Cuando se imponga la sanción prevista en el artículo 202.3 de esta ley se podrán imponer, además, las sanciones accesorias previstas en el apartado 1 de este artículo».

- Artículo 202.

«Artículo 202. Infracción tributaria por incumplir las obligaciones relativas a la utilización **y a la solicitud** del número de identificación fiscal o de otros números o códigos.

1. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones relativas a la utilización del número de identificación fiscal y de otros números o códigos establecidos por la normativa tributaria o aduanera.

La infracción prevista en este apartado será leve, salvo que constituya infracción grave de acuerdo con lo dispuesto en el apartado siguiente.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 150 euros.

2. La infracción prevista en el apartado 1 será grave cuando se trate del incumplimiento de los deberes que específicamente incumben a las entidades de crédito en relación con la utilización del número de identificación fiscal en las cuentas u operaciones o en el libramiento o abono de los cheques al portador.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del cinco por ciento de las cantidades indebidamente abonadas o cargadas, o del importe de la operación o depósito que debería haberse cancelado, con un mínimo de 1.000 euros.

El incumplimiento de los deberes relativos a la utilización del número de identificación fiscal en el libramiento o abono de los cheques al portador será sancionado con multa pecuniaria proporcional del cinco por ciento del valor facial del efecto, con un mínimo de 1.000 euros.

3. También constituye infracción tributaria comunicar datos falsos o falseados en las solicitudes de número de identificación fiscal provisional o definitivo.

La infracción prevista en este apartado será muy grave.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 30.000 euros.»

Cuarta. Modificación del artículo 188 LGT.

Al citado precepto ya se hizo referencia en un momento anterior de este trabajo, ya que la filosofía que impregna la modificación que pasamos a comentar es la misma que la que se aplica en la operada en el régimen de recargos por presentación extemporánea de declaraciones y autoliquidaciones.

El artículo 188 regula la reducción de las sanciones con el siguiente texto original:

«Artículo 188. Reducción de las sanciones.

1. La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas según los artículos 191 a 197 de esta ley se reducirá en los siguientes porcentajes:

- a) Un 50 por 100 en los supuestos de actas con acuerdo previstos en el artículo 155 de esta ley.*
- b) Un 30 por 100 en los supuestos de conformidad.*

2. El importe de la reducción practicada conforme a lo dispuesto en el apartado anterior se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) En los supuestos previstos en el párrafo a) del apartado anterior, cuando se haya interpuesto contra la regularización o la sanción el correspondiente recurso contencioso-administrativo o, en el supuesto de haberse presentado aval o certificado de seguro de caución en sustitución del depósito, cuando no se ingresen en período voluntario las cantidades derivadas del acta con acuerdo, sin que dicho pago se pueda aplazar o fraccionar.

b) En los supuestos de conformidad, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación contra la regularización.

3. El importe de la sanción que deba ingresarse por la comisión de cualquier infracción, una vez aplicada, en su caso, la reducción por conformidad a la que se refiere el párrafo b) del apartado 1 de este artículo, se reducirá en el 25 por ciento si concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en período voluntario sin haber presentado solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago.*
- b) Que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción.*

El importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación en plazo contra la liquidación o la sanción.

La reducción prevista en este apartado no será aplicable a las sanciones que procedan en los supuestos de actas con acuerdo.

4. Cuando según lo dispuesto en los apartados 2 y 3 de este artículo se exija el importe de la reducción practicada, no será necesario interponer recurso independiente contra dicho acto si previamente se hubiera interpuesto recurso o reclamación contra la sanción reducida.

Si se hubiera interpuesto recurso contra la sanción reducida se entenderá que la cuantía a la que se refiere dicho recurso será el importe total de la sanción, y se extenderán los efectos suspensivos derivados del recurso a la reducción practicada que se exija.»

La modificación que ahora introduce la LMF afecta a los apartados 2 y 3 del precepto reproducido, cuya redacción queda como sigue:

- Artículo 188.2 a).

«(...) a) En los supuestos previstos en el párrafo a) del apartado anterior, cuando se haya interpuesto contra la regularización o la sanción el correspondiente recurso contencioso-administrativo o, en el supuesto de haberse presentado aval o certificado de seguro de caución en sustitución del depósito, **cuando no se ingresen las cantidades derivadas del acta con acuerdo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta ley o en los plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que se hubiera concedido por la Administración tributaria con garantía de aval o certificado de seguro de caución. (...)»**.

- Artículo 188.3 a).

«(...) a) Que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción **en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta ley o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta ley. (...)»**

Como puede observarse, el cambio, que ya fue objeto de apunte en un momento anterior de este trabajo al referirnos a las modificaciones en la regulación de las actas con acuerdo, tiene por objeto «suavizar» el rigor que la redacción originaria de la ley establecía a la hora de fijar las condiciones para que pudiese operar la reducción de las sanciones.

A partir de la entrada en vigor de la nueva redacción, la reducción de la sanción a que se refiere el artículo 188.1 a) LGT (reducción del 50% en los supuestos de actas con acuerdo) quedará supeditada, como ya se expuso, a la no interposición de recurso contencioso-administrativo contra la regularización ni contra la sanción, imponiéndose también como condición que el ingreso se realice en los plazos del 62.2 LGT o bien en los plazos concedidos en el aplazamiento o fraccionamiento que el contribuyente hubiese solicitado en dicho plazo de pago (período voluntario) con formalización de determinado tipo de garantías.

Por otra parte, la nueva redacción establece que la reducción accesoria contemplada en el artículo 188.3 a) LGT en relación con el apartado 1 b) del mismo precepto, supuestos de conformidad del artículo 156 LGT, se mantendrá siempre que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción y que se ingrese el importe restante de dicha sanción (75%) en el plazo del artículo 62.2 LGT o bien en los plazos concedidos en el aplazamiento o fraccionamiento que se hubiese solicitado en dicho plazo de pago.

Quinta. Modificación del artículo 208 LGT.

En el artículo 208 LGT se contienen determinadas normas generales relativas al procedimiento para la imposición de sanciones tributarias.

Su redacción original es la siguiente:

«Artículo 208. Procedimiento para la imposición de sanciones tributarias.

1. El procedimiento sancionador en materia tributaria se tramitará de forma separada a los de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley, salvo renuncia del obligado tributario, en cuyo caso se tramitará conjuntamente.

2. En los supuestos de actas con acuerdo y en aquellos otros en que el obligado tributario haya renunciado a la tramitación separada del procedimiento sancionador, las cuestiones relativas a las infracciones se analizarán en el correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos de acuerdo con la normativa reguladora del mismo, conforme se establezca reglamentariamente.

En las actas con acuerdo, la renuncia al procedimiento separado se hará constar expresamente en las mismas, y la propuesta de sanción debidamente motivada, con el contenido previsto en el apartado 4 del artículo 210 de esta ley, se incluirá en el acta con acuerdo.

Reglamentariamente se regulará la forma y plazo de ejercicio del derecho a la renuncia al procedimiento sancionador separado.

3. La práctica de notificaciones en el procedimiento sancionador en materia tributaria se efectuará de acuerdo con lo previsto en la sección 3.ª del capítulo II del título III de esta ley.»

La modificación que se ha producido introduce un nuevo apartado 3, pasando el actual 3 a ser el número 4, para introducir un catálogo de derechos de los afectados por dichos procedimientos.

La redacción del nuevo apartado 3 es la siguiente:

«3. Los procedimientos sancionadores garantizarán a los afectados por ellos los siguientes derechos:

a) A ser notificado de los hechos que se le imputen, de las infracciones que tales hechos puedan constituir y de las sanciones que, en su caso, se le pudieran imponer, así como de la identidad del instructor, de la autoridad competente para imponer la sanción y de la norma que atribuya tal competencia.

b) A formular alegaciones y utilizar los medios de defensa admitidos por el ordenamiento jurídico que resulten procedentes.

c) Los demás derechos reconocidos por el artículo 34 de esta ley.»

En relación con el régimen sancionador es preciso hacer un comentario, siquiera sucinto, respecto de lo que el Proyecto de RGAT dispone al respecto, ya que en el texto conocido en el trámite de información pública se contiene una disposición final primera en el Real Decreto que, eventualmente, modificará el artículo 25 del Reglamento general del régimen sancionador tributario, aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, reordenando las competencias en orden a la suscripción del acuerdo de inicio del procedimiento sancionador y en orden a formular la correspondiente propuesta de resolución.

10. NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN FISCAL

Modificación de la disposición adicional sexta, añadiendo un nuevo apartado 4, para regular los efectos de la publicación de la revocación del número de identificación fiscal.

La disposición adicional sexta de la LGT se refiere al número de identificación fiscal, regulando tanto el deber de obtenerlo y utilizarlo por parte de los contribuyentes como de asignarlo por parte de la Administración tributaria.

La redacción original de la disposición es la siguiente:

«Disposición adicional sexta. Número de identificación fiscal.

1. Toda persona física o jurídica, así como las entidades sin personalidad a que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, tendrán un número de identificación fiscal para sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.

Este número de identificación fiscal será facilitado por la Administración General del Estado, de oficio o a instancia del interesado.

Reglamentariamente se regulará el procedimiento de asignación y revocación, la composición del número de identificación fiscal y la forma en que deberá utilizarse en las relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.

2. En particular, quienes entreguen o confíen a entidades de crédito fondos, bienes o valores en forma de depósitos u otras análogas, recaben de aquéllas créditos o prestamos de cualquier naturaleza o realicen cualquier otra operación financiera con una entidad de crédito deberán comunicar previamente su número de identificación fiscal a dicha entidad.

La citada obligación será exigible aunque las operaciones activas o pasivas que se realicen con las entidades de crédito tengan un carácter transitorio.

Reglamentariamente se podrán establecer reglas especiales y excepciones a la citada obligación, así como las obligaciones de información que deberán cumplir las entidades de crédito en tales supuestos.

3. Las entidades de crédito no podrán librar cheques contra la entrega de efectivo, bienes, valores u otros cheques sin la comunicación del número de identificación fiscal del tomador; quedando constancia del libramiento y de la identificación del tomador. Se exceptúa de lo anterior los cheques librados contra una cuenta bancaria.

De igual manera, las entidades de crédito exigirán la comunicación del número de identificación fiscal a las personas o entidades que presenten al cobro, cuando el abono no se realice en una cuenta bancaria, cheques emitidos por una entidad de crédito. También lo exigirán en caso de cheques librados por personas distintas por cuantía superior a 3.000 euros. En ambos casos deberá quedar constancia del pago del cheque así como de la identificación del tenedor que lo presente al cobro.

Reglamentariamente se establecerá la forma en que las entidades de crédito deberán dejar constancia y comunicar a la Administración tributaria los datos a que se refieren los párrafos anteriores.»

La modificación introducida por la LMF tiene por objeto regular los efectos de la revocación del número de identificación fiscal, mediante la inclusión de un nuevo apartado 4 del siguiente literal:

«4. La publicación de la revocación del número de identificación fiscal asignado a las personas jurídicas o entidades en el Boletín Oficial del Estado determinará que el registro público correspondiente, en función del tipo de entidad de que se trate, proceda a extender en la hoja abierta a la entidad a la que afecte la revocación una nota marginal en la que se hará constar que, en lo sucesivo, no podrá realizarse inscripción alguna que afecte a esta, salvo que se rehabilite dicho número o se asigne un nuevo número de identificación fiscal.

Asimismo, determinará que las entidades de crédito no realicen cargos o abonos en las cuentas o depósitos de que dispongan las personas jurídicas o entidades sin personalidad a quienes se revoque el número de identificación fiscal, en tanto no se produzca la rehabilitación de dicho número o la asignación a la persona jurídica o entidad afectada de un nuevo número de identificación fiscal.

Lo dispuesto en este apartado se entenderá sin perjuicio del cumplimiento por la entidad de las obligaciones tributarias pendientes, para lo que se utilizará transitoriamente el número de identificación fiscal revocado».

La modificación es trascendente, siendo sus notas más destacadas las siguientes:

1. Afecta a personas jurídicas o entidades (estas últimas en referencia a las carentes de personalidad jurídica propia recogidas en el art. 35.4 LGT).
2. La revocación debe ser objeto de publicación en el Boletín Oficial del Estado.
3. Esa publicación determinará los efectos siguientes:

- En el registro público que corresponda (esencialmente el Registro Mercantil), se hará constar por nota marginal que no podrá realizarse inscripción alguna que afecte a la entidad.
 - Las entidades de crédito no podrán realizar cargos o abonos en las cuentas abiertas a nombre de las entidades cuyo número de identificación fiscal haya sido objeto de revocación.
4. Es posible la rehabilitación del número de identificación fiscal.
5. El número de identificación fiscal revocado deberá seguir utilizándose provisionalmente.

En relación con el desarrollo reglamentario de la LGT en esta materia, es preciso recordar que en el Proyecto de RGAT se contienen una serie de artículos que regulan lo referente al número de identificación fiscal:

- Obligación de disponer de un número de identificación fiscal.
- En relación con la asignación del número de identificación fiscal a las personas físicas:
 - Asignación a las de nacionalidad española.
 - Asignación a las de nacionalidad extranjera.
- En relación con la asignación del número de identificación fiscal a personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica:
 - Solicitud.
 - Asignación (número de identificación fiscal provisional y definitivo).
- Especialidades en relación con el IVA:
 - Número de identificación fiscal de empresarios o profesionales.
- Utilización del número de identificación fiscal:
 - Ante la Administración tributaria.
 - En operaciones con trascendencia tributaria.
 - En operaciones con entidades de crédito.

Además de lo anterior, en la norma reglamentaria en proyecto, RGAT, también se desarrolla específicamente lo que es objeto de modificación ahora vía LMF, ya que se regula el procedimiento para la revocación del número de identificación fiscal.

MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 108 DE LA LEY DEL MERCADO DE VALORES POR LA LEY DE MEDIDAS PARA LA PREVENCIÓN DEL FRAUDE FISCAL

FRANCISCO DE ASÍS POZUELO ANTONI

Inspector de Hacienda del Estado

Dirección General de Tributos.

Comunidad Autónoma de Aragón

Extracto:

LA Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal modifica el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, siendo esta una de las modificaciones centrales de la citada Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal.

Este artículo tiene por objeto analizar la mencionada modificación si bien es una primera aproximación a su estudio porque, sin duda, por la importancia de la modificación, la interpretación del precepto supondrá un importante protagonismo de la Dirección General de Tributos, del Ministerio de Economía y Hacienda, evacuando contestaciones a consultas vinculantes.

Palabras clave: transmisión de valores, exención, inmuebles, IVA, ITP y AJD.

Sumario

1. Introducción.
2. La exención del apartado 1.
3. Transmisión de valores adquiridos como contraprestación por la aportación de un inmueble a una sociedad [supuesto del art. 108.2 b)].
4. Adquisiciones en mercados primarios de valores de entidades cuyo principal activo son, directa o indirectamente, inmuebles [primer caso del art. 108.2 a)].
5. Transmisiones realizadas en el mercado secundario de valores de determinadas sociedades [segundo caso del art. 108.2 a)].
 - 5.1. Supuesto de hecho.
 - 5.2. Excepción.
 - 5.3. Tributación (base imponible en el apartado 3).
6. El caso concreto de transmisión de valores a la propia sociedad tenedora de inmuebles.

1. INTRODUCCIÓN

Ha sido tradicional en el estudio tributario, al menos en las dos últimas décadas ¹, el poner de ejemplo de norma anti-fraude al artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de valores (LMV en adelante). El fraude de ley que ha pretendido evitar es el de instrumentar jurídicamente como transmisión de acciones (hecho imponible exento tanto en el IVA como en el ITP y AJD) lo que patrimonialmente es una transmisión de inmuebles (hecho imponible en el IVA y en el ITP y AJD). Para ello, el artículo 108 de la LMV ha gravado la transmisión de valores de entidades con un activo compuesto principalmente por inmuebles como si fuera una auténtica transmisión inmobiliaria. En palabras de la exposición de motivos de la LMV, se pretendió *«establecer medidas para tratar de salir al paso de la elusión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la transmisión de bienes inmuebles, mediante la interposición de figuras societarias»*.

Después de casi veinte años en vigor, y en la tesitura de plantearse su eventual revisión, las notas más relevantes sobre el estado y sentido del precepto no podían, por parecer el sino de las normas tributarias españolas, sorprender: el marco de la imposición sobre el que se montaba el fraude de ley había cambiado sustancialmente (especialmente en lo que atañe a la tributación de la transmisión de inmuebles en el IVA y en el ITP y AJD) y la propia norma evidenciaba, a su vez, notables y notorias vías de escape.

Sobre estas dos circunstancias se asienta la modificación recogida en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal (LMPFF en adelante), que opera exclusivamente sobre el propio artículo 108 de la LMV sin reformar expresamente otros preceptos directamente relacionados con el mismo pero ubicados en otras leyes ².

Durante el tiempo que ha durado la tramitación del proyecto de ley, y como era previsible dado el carácter del precepto y el tipo de contribuyente normalmente afectado, no han sido pocos los pro-

¹ La preocupación por evitar la elusión fiscal en las operaciones inmobiliarias a través de sociedades interpuestas es anterior porque tanto el Reglamento del Impuesto de 1959 como el Texto Refundido de 1967 recogían medidas frente a este tipo de conductas.

² Así, en el apartado Cuatro del artículo 4 de la Ley del IVA, regulador de las relaciones entre este impuesto y el ITP y AJD, existe una mera cita del artículo 108 sin reproducir su contenido. Por tanto, la modificación de tal precepto en nada afecta a lo dispuesto en la Ley del IVA. Sin embargo, en el artículo 17.2 del Texto Refundido del ITP y AJD, y en el también artículo 17 del reglamento del impuesto, se ha venido regulando, en términos no idénticos pero sí perfectamente compatibles, lo que ya establecía el artículo 108. Naturalmente, esta técnica legislativa supone que la nueva redacción de este último precepto deroga, en lo que tenga de incompatible, lo dispuesto en la ley y reglamento del ITP y AJD.

nunciamientos que se han manifestado por su supresión. Entre los argumentos manejados podemos aludir a la incompatibilidad del artículo 108 con la Sexta Directiva del IVA, el excesivo automatismo del precepto (en el sentido de que, a veces, se puede gravar una compra de acciones cuando si se hubiera adquirido solamente el inmueble la operación hubiera estado sujeta al IVA y no al concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD, en adelante TPO), o la inconveniencia de gravar la transmisión de negocios en funcionamiento. Estos y otros argumentos no son nuevos. De hecho, el TEAC ha tenido ocasión de pronunciarse sobre ellos al ser alegados en reclamaciones interpuestas ante él. Es especialmente significativa la Resolución de 16 de febrero de 2005 (NFJ019577), que rechaza los argumentos antes apuntados para concluir en la plena legalidad del artículo 108, su compatibilidad con la normativa comunitaria, y en la posibilidad de gravar la transmisión de un negocio en funcionamiento. Sobre el «automatismo» de la norma, que hace innecesaria la prueba del ánimo defraudatorio, entiende el TEAC que no provoca vulneración de la presunción de inocencia ni del derecho a la defensa al no tratarse de una norma sancionadora.

En congruencia con esta visión, el texto finalmente aprobado por las Cortes Generales mantiene el precepto y lo sigue fundamentando en evitar la elusión del pago de TPO. No obstante, y en atención a las contradicciones que podía provocar el precepto, se han incorporado medidas que dan mayor racionalidad a su aplicación. Especialmente celebradas en los círculos oportunos han sido la de excluir de su ámbito a las operaciones bursátiles y la especial flexibilidad para el caso de las OPAS.

El artículo 108 abarca dos operaciones claramente diferenciadas. Por un lado, la adquisición³ originaria o derivativa de valores⁴ que posibilita una posición de control en una entidad cuyo principal activo son, directa o indirectamente, inmuebles. Por otro, la transmisión de valores cuando se han adquirido en el plazo de los tres años anteriores a su venta como contraprestación por una aportación de inmueble a una sociedad.

La consecuencia jurídica que liga este artículo a los dos supuestos es la misma: la operación de transmisiones de valores (en principio exenta en IVA y exenta en ITP) va a quedar sujeta al gravamen de TPO.

Sin embargo, por las diferencias tanto en el supuesto de hecho como en la cuantificación de la base imponible, conviene diferenciar, y así se hará, ambas medidas.

Por último, hay que señalar que el esquema formal del artículo 108 también ha variado. De estructurarse en dos apartados ha pasado a cuatro, por la relevancia que se le ha querido dar tanto a la cuantificación de la base imponible como a los supuestos excluidos de su ámbito. Pero los cambios también han sido cualitativos, pues si bien el apartado 1 declara, como el anterior y como hacían y

³ Como regla general nos referiremos indistintamente a transmisión o adquisición de acciones sin darle a la elección del término especial relevancia. No obstante, hay que advertir que es propia del impuesto esta «mezcla» desde el momento en que, construyendo el hecho imponible sobre el concepto de transmisión, el sujeto pasivo (en coherencia con la materia imponible que se pretende gravar) es el adquirente. Por lo demás, no hay duda de que en una ampliación de capital (uno de los supuestos del art. 17) sólo es posible hablar, con cierta propiedad, de adquisición (originaria en este caso) y no de transmisión.

⁴ También nos referiremos indistintamente a «valores» o acciones o participaciones como términos equivalentes sin perjuicio de explicaciones o comentarios específicos sobre esta cuestión.

hacen las respectivas leyes de cada impuesto, la exención en el IVA y en el ITP y AJD de la transmisión de valores (alterando, eso sí, la nueva redacción el orden anterior de cita de estos impuestos), el apartado 2 excepciona la exención de una forma distinta. En efecto, al haber incluido la mención a las adquisiciones originarias de valores en el primer párrafo de este apartado 2 [y no dentro de su letra a)], se proyecta sobre esta forma de adquisición la excepción a la exención [contenida en la letra b)] derivada de una aportación no dineraria, lo que no parece del todo congruente.

En los epígrafes siguientes, y tras una breve referencia a la formulación de la exención de la transmisión de valores, analizamos por separado los distintos supuestos incluidos en el artículo 108.2.

2. LA EXENCIÓN DEL APARTADO 1

Desde su primera redacción, el precepto, con objeto de atender la propuesta de Directiva de la Comunidad Económica Europea relativa a los impuestos indirectos sobre las transacciones de valores, extendió la exención prevista en el IVA al ITP y AJD. Ahora, salvo citar primero al IVA y luego al ITP y AJD, la nueva redacción del apartado 1 es idéntica a la anterior: *«La transmisión de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados»*.

Por su parte, la Ley del IVA, en la letra l del número 18 del artículo 20.Uno, declara la exención en la transmisión de valores aludiendo al artículo 108, no tanto como excepción al beneficio, sino como supuesto especial en el juego de relaciones IVA-ITP [art. 4.Cuatro b) LIVA]. Sin embargo, en el Texto Refundido del ITP y AJD no hay una declaración «autónoma» de exención, sino que se recoge en el número 9 de la letra B) de su artículo 45.I por remisión expresa al artículo 108 de la Ley 24/1988.

Dado que el juego de la exención y del propio artículo 108 se entremezclan inevitablemente con el criterio de delimitación del IVA y el ITP (modalidad TPO), conviene hacer, del modo más resumido posible, una mención a esta cuestión. Así, sobre la idea de que, en las adquisiciones derivativas, el artículo 108.2 juega como una excepción a la regla general de exención en TPO de la transmisión de valores, el esquema de tributación sería el siguiente:

- Una venta de acciones sujeta y exenta de IVA puede estar, como excepción a la regla general, gravada (sujeta y no exenta) en TPO.
- Una venta de acciones no sujeta al IVA normalmente estará sujeta y exenta de TPO. La salvedad se dará cuando concurren los supuestos del artículo 108.

El que el gravamen que resulte de este precepto no se configure como un hecho imponible autónomo (por ejemplo, gravando cualquier adquisición de acciones que otorgue el control de una sociedad), y sí como excepción a la exención en IVA o ITP, tiene una trascendencia mayor que la del mero análisis formal. En concreto, supone que, por ejemplo, la operación de aportación no dine-

raria de acciones a una entidad (se califique fiscalmente como tal o como canje de valores, y tenga o no cabida en el régimen especial pertinente) estará sujeta al concepto de operaciones societarias, tributando al 1% o quedando exenta según se den o no los requisitos de la ley del Impuesto sobre Sociedades. Pero en ningún caso tributará por TPO.

Las excepciones del apartado 2 a la exención recogida en el apartado 1 las analizamos en los siguientes epígrafes alterando el orden y agrupación que hace la ley. Comenzaremos, por ser el caso que menos variaciones ha experimentado, con el supuesto de la transmisión de valores adquiridos como contraprestación por la aportación de un inmueble a una sociedad [supuesto de la letra b) del art. 108.2]. A continuación se abordarán los supuestos de la letra a) distinguiendo entre adquisiciones originarias y derivativas de acciones.

3. TRANSMISIÓN DE VALORES ADQUIRIDOS COMO CONTRAPRESTACIÓN POR LA APORTACIÓN DE UN INMUEBLE A UNA SOCIEDAD [SUPUESTO DEL ART. 108.2 B)].

Como ya se ha dicho, la regla general es que la transmisión de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, está exenta del IVA y del ITP y AJD según proceda. Sin embargo, y por lo que atañe al supuesto del artículo 108.2 b), tributarán por la modalidad de TPO del ITP y AJD, como transmisiones onerosas de bienes inmuebles, la transmisión de valores que fueron adquiridos como contraprestación por las aportaciones de bienes inmuebles realizadas con ocasión de la constitución o ampliación de sociedades, o la ampliación de su capital social, siempre que entre la fecha de aportación y la de transmisión no hubiera transcurrido un plazo de tres años.

Parece claro que lo que se quiere gravar, y ya era así en la versión anterior, es el hecho de que, al enajenar las acciones recién recibidas, se está transmitiendo el valor económico del inmueble anteriormente poseído. Como ahora se verá, la reforma de este apartado combina, para la aplicación de la norma, una mayor severidad (al ampliar el plazo) con un reforzamiento de la seguridad jurídica (precisión de cuantificación de la base imponible).

Desde la perspectiva de su estructura jurídica, la norma aparece algo dispersa en el precepto. El supuesto de hecho se regula en la letra b) del apartado 2 y se excepciona, cuando tal sea el caso, por lo previsto en el apartado 4 para los valores admitidos a negociación en un mercado secundario. La consecuencia jurídica que se liga a tal presupuesto se encuentra en el primer párrafo del apartado 2 y se detalla en el apartado 3.

Así identificada la norma, los cambios introducidos son los siguientes:

- El más evidente, y fruto lógico de la finalidad general de la ley que lo incorpora, es el de la extensión del plazo. Si con la normativa anterior sólo tributaban en el ITP las transmisiones

distantes menos de un año de la aportación no dineraria previa, ahora el plazo llega hasta los tres años.

- El que la nueva dicción grave sólo la transmisión de valores (y no de «acciones o participaciones sociales» como hacía la versión anterior) no permite concluir que la transmisión de participaciones de una S.L. (o de otro tipo de bienes análogos) vaya a evitar la norma. Es cierto que el artículo 5.2 de la ley reguladora de las sociedades limitadas establece que las participaciones sociales no tendrán el carácter de valores, no podrán estar representadas por medio de títulos o de anotaciones en cuenta, ni denominarse acciones. Pero la disposición adicional cuarta de la misma norma equipara la tributación de estas participaciones a la de los valores al señalar que «el régimen de tributación de la transmisión de las participaciones sociales será el establecido para la transmisión de valores en el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores».

Con carácter general, la consideración de otro tipo de bienes o derechos (distintos de las acciones o de las participaciones) como «valores», relevante en el impuesto no sólo para su eventual equiparación a inmuebles sino también, y con carácter previo, para ganar la exención, ni es fácil ni nos parece adecuadamente resuelta en la práctica y doctrina administrativa. La propia exposición de motivos de la LMV considera a los «valores» como *«concepto difícil de definir de forma escueta en el articulado de un texto legal, pero no por ello carente de realidad»*. La Consulta V 916-05, acogiendo el criterio señalado en Consultas de 27 de febrero y 16 de abril de 2001, extiende el concepto a las acciones y participaciones S.L., a los títulos cuya consideración de valor ha sido expresamente señalada en la ley (y cita como ejemplo el art. 7 de la Ley 35/2003 de Instituciones de Inversión Colectiva referido a las participaciones en fondos de inversión) y en general a los títulos representativos del capital social de entidades que ostentan la condición de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.

Del listado anterior llama la atención, por no estar suficientemente justificada, que la forma de tributación en la imposición directa (la doctrina administrativa no considera valor, y, por tanto, no tiene derecho a la exención, al derecho que se tenga sobre una entidad que tribute en régimen de atribución de rentas; sin embargo, las participaciones en una SAT, sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, sí tienen la consideración de valor y acceden a la exención), sea relevante para la consideración de un determinado bien como valor.

En todo caso, debe recordarse que, como la exención que el artículo 108 formula (y luego excepciona), abarca a «la transmisión de valores» (primer inciso del apartado 1), si se pretende restringir el concepto de valor a las acciones de una S.A., sería oponible, con fundadas probabilidades de éxito, que si otro tipo de bienes o derechos no son valores a los efectos del apartado 2 (el que los equipara a inmuebles), tampoco serán subsumibles en la exención del apartado 1.

- La inclusión del supuesto de «ampliación de sociedades» junto al ya preexistente de «ampliación de su capital social» es un tanto llamativa. Tendrá virtualidad, de tenerla, en aquellos supuestos en que la aportación de un inmueble a una sociedad determine su «ampliación», sin implicar acto formal de incremento de capital social, pero sí la adquisición de valores

por parte del aportante. A la vista de nuestro ordenamiento jurídico mercantil se antojan excepcionales los casos que puedan incidir en esta novedad legislativa.

- La consecuencia de las transmisiones de valores cuando se den estas circunstancias, y no concurra la excepción del apartado 4 para valores negociados, es la sujeción a la modalidad de TPO del ITP y AJD. Sobre la base imponible resultante se aplicará el tipo que cada Comunidad Autónoma tenga establecido para la transmisión de inmuebles.
- La norma precisa, a diferencia de la redacción anterior, la forma de cuantificar la base imponible. Esta será «la parte proporcional del valor real de los inmuebles que fueron aportados en su día correspondiente a las acciones o participaciones transmitidas». La precisión, exigencia más de la lógica y de la seguridad jurídica que de la efectividad o rigor frente al fraude, supone que si se venden 10 acciones cuando se recibieron 100 por aportar un inmueble de valor real de 6.000, la base imponible, de no haber variado el valor del inmueble, se cuantificará en 600 (el 10% de 6.000, expresivo de que se venden sólo 10 de las 100 acciones recibidas) y no en 6.000 como podía llegar a interpretarse con la normativa anterior.

4. ADQUISICIONES EN MERCADOS PRIMARIOS DE VALORES DE ENTIDADES CUYO PRINCIPAL ACTIVO SON, DIRECTA O INDIRECTAMENTE, INMUEBLES [PRIMER CASO DEL ART. 108.2 A)]

Como ya se ha dicho, junto al supuesto con origen en una aportación no dineraria, el artículo contempla el gravamen en TPO tanto de la adquisición originaria de valores como de la derivativa cuando, en ambos casos, esa operación da el control de determinado tipo de entidades.

Si nos detenemos en la operación jurídica contemplada, este caso puede desdoblarse, a su vez, en dos. Así, sería separable el caso de la venta de valores (supuesto principal que contempla el artículo) del caso de la adquisición en mercados primarios. Pero tanto la consecuencia jurídica de ambos supuestos (gravamen en TPO como transmisión de inmuebles), como el resto de requisitos y excepciones que conforman el presupuesto de hecho de la norma (toma de control de una sociedad cuyo principal activo son inmuebles), son idénticos y de uniforme aplicación.

Por tanto, el singularizar ahora el supuesto de la adquisición originaria es a los solos efectos de realizar algún comentario sobre sus elementos definitorios:

- Se grava la adquisición de valores que, en puridad, no es hecho imponible ni del IVA ni del ITP y AJD. Por eso no estamos ante una excepción a la exención que recoge el artículo 108.1, sino ante la configuración de un hecho imponible específico. En cualquier caso, no parece que esta distinta construcción tenga relevancia práctica alguna.
- La ley anterior, además de una mejor presentación formal, «limitaba» el gravamen de las adquisiciones en mercados primarios a las producidas «como consecuencia del ejercicio de derechos de suscripción preferente y de conversión de obligaciones en acciones». La

precisión hubiera podido resultar suficiente si la adquisición de derechos de suscripción y la conversión de obligaciones en acciones fueran las dos únicas alternativas ⁵ mercantiles para que quien no teniendo el control de una sociedad (por no participar en ella o por hacerlo en menos del 50%), llegara a adquirirlo. Sin embargo, y sin duda fruto de alguna experiencia que evidenció la posibilidad de obtener el control de una entidad por medio de una adquisición originaria, pero sin ejercicio de derechos de suscripción o de conversión de obligaciones en acciones, la norma cierra la posibilidad de tomar el control de una sociedad sin tributación por emplear fórmulas jurídicas distintas (amparadas, por ejemplo, en el art. 159 de la Ley de Sociedades Anónimas que regula los casos de «exclusión del derecho de suscripción preferente») a las hasta ahora contempladas fiscalmente. Para ello recurre al cierre más contundente posible, añadiendo a la enumeración ya existente la expresión de «o mediante cualquier otra forma».

- Lo que se grava no es ni la adquisición de derechos de suscripción ni la ampliación de capital resultante. Se tributa por la adquisición de valores en las condiciones que detalla el precepto. Por eso el gravamen por TPO es compatible con el gravamen por la operación societaria de ampliación de capital (sea dineraria, no dineraria o por compensación de créditos) al responder a dos hechos absolutamente diferenciados.

Como los requisitos y condiciones de gravamen de estas adquisiciones en mercados primarios son los mismos que en una adquisición derivativa, remitimos su análisis al apartado siguiente.

5. TRANSMISIONES REALIZADAS EN EL MERCADO SECUNDARIO DE VALORES DE DETERMINADAS SOCIEDADES [SEGUNDO CASO DEL ART. 108.2 A)]

5.1. Supuesto de hecho.

Para gravar sin exención una transmisión de valores deben darse ciertos requisitos. El primero afecta a la composición del activo de la entidad de la que se adquieren las acciones. En concreto, su principal activo deben ser inmuebles radicados en España o (y esta alternativa es novedad de la reforma que se comenta) valores que le permitan ejercer el control en otra entidad cuyo activo principal sea también inmobiliario.

El segundo requisito, también ampliado por la nueva redacción, se refiere al porcentaje de participación del adquirente en la entidad. Así, habrá tributación cuando el adquirente obtenga una posición tal que le permita ejercer el control sobre la entidad o cuando, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ellas.

⁵ En principio, en una ampliación de capital, la atribución de nuevas acciones debe respetar el porcentaje previo de participación de los socios, que sólo será modificable mediante el tráfico de derechos de suscripción.

5.1.a). Composición del activo.

La comprobación que ha de hacerse del activo de la entidad, a efectos de aplicar este precepto, es doble. Por un lado, hay que verificar, con las reglas que luego se detallan, si al menos un 50% de los activos son inmuebles situados en España ⁶. Si es así, el activo de la entidad determinará que la compraventa de sus acciones pueda estar gravada por TPO.

En la suma de bienes y derechos no se consideran inmuebles las acciones que permiten controlar sociedades que tengan como principal activo el inmobiliario. O dicho de otro modo, aunque este requisito de la composición del activo gira sobre dos elementos (inmuebles y acciones), su cómputo ha de hacerse de manera independiente, de modo tal que al valor de los inmuebles no se le suma el valor de ese tipo de acciones.

Si, hecha esa primera comprobación, el activo no es principalmente inmobiliario, todavía puede existir sujeción si en el activo de la entidad hay valores que permiten controlar «sociedades inmobiliarias». A diferencia de lo que ocurre con los inmuebles, en esta segunda posibilidad de gravamen no se exige que en el activo de la entidad cuyas acciones se transmiten, los valores sean el principal elemento; basta que haya tal tipo de elemento para incidir en la norma.

EJEMPLO:

Sean los siguientes activos de las sociedades «A» y «B»:

Activo sociedad «A»

Inmuebles	300
Maquinaria	2.000
Clientes	3.000
Acciones «B» (100% capital de B)	100
Total activo	5.400

.../...

⁶ Por lo demás, es indiferente a estos efectos el que la sociedad tenedora de inmuebles en España sea o no residente. No distinguiendo el precepto, tanto la transmisión de valores de entidades españolas como extranjeras tributarán conforme al mismo.

El punto de conexión que sujeta en todo caso a la potestad tributaria española la venta de este tipo de acciones (arts. 6 y 8.2 del Reglamento del ITP y AJD), sea la sociedad residente o no residente en España, es una excepción a la regla general de que los títulos representativos de partes alícuotas de capital social de sociedades no residentes en España no se consideran situados en territorio español y por tanto su transmisión onerosa no queda sujeta en este territorio. Es decisivo en esta distribución de potestades tributarias, y es su principal elemento justificativo, que el artículo 108 se aplica sólo cuando los inmuebles están situados en España.

.../...

Activo «B»

Inmuebles	2.000
Total activo	2.000

A la vista de esta información resulta que la sociedad «A» tiene un activo de los incluidos en la norma por cuanto, a pesar de que ni los inmuebles (300) ni las acciones «B» (100) representan más del 50% del activo total (5.400), las acciones «B» le dan a «A» el control directo del 100% de «B» (sociedad cuyo único activo son inmuebles).

Establecida la independencia entre las dos formas de tener el activo exigido por la norma, es conveniente continuar su estudio diferenciándolas.

5.1.a).1. Activo constituido al menos en un 50% por inmuebles situados en territorio español.

Siendo el elemento clave de definición del hecho imponible no es de extrañar que el cómputo del 50% del activo se detalle en la norma a través de cuatro reglas. De ellas, sólo la relativa a la exclusión de determinados inmuebles existía en la redacción anterior. Las otras tres eran simple criterio administrativo de normal discusión por los afectados.

Las cuatro reglas son las siguientes:

1.ª Para realizar el cómputo del activo, los valores netos contables de todos los bienes se sustituirán por sus respectivos valores reales determinados a la fecha en que tenga lugar la transmisión o adquisición.

Esta regla da solución a dos cuestiones, fecha y forma de valoración de los bienes, que han venido siendo conflictivas en la aplicación de la norma.

Sobre si la comparación entre el valor de los inmuebles y el total del activo había de hacerse considerando los valores contables o los valores reales, el criterio administrativo (DGT y Administraciones autonómicas gestoras del impuesto) ha sido el de computar los bienes por su valor real, aunque algún pronunciamiento en vía económico-administrativa prefería la comparación a valores contables⁷. La solución adoptada es la de computar los bienes por su valor real. Siendo cierto que conforme a las actuales reglas contables (donde prevalece el precio de adquisición como principio de contabilización de los activos) se introduce una pequeña dificultad a quien tenga que aplicar la

⁷ En cualquier caso el TEAC [Resolución 3975/03 (NFJ019016) y otras] se ha pronunciado claramente a favor de la valoración por mercado.

norma, la decisión cuenta con las ventajas de responder al también principio contable de imagen fiel y a una cierta coherencia con la definición de base imponible por referencia al mercado.

Naturalmente, la valoración real ha de hacerse de todos los activos y no sólo de los inmobiliarios. Y asimismo nos parece evidente que sólo se computan los activos contabilizados, no cabiendo incluir, por ejemplo, un eventual fondo de comercio no registrado.

Dentro del ámbito de la seguridad jurídica debe situarse también la precisión legal de la fecha en la que debe valorarse la composición del activo de la entidad. La alternativa que normalmente se discutía sobre la redacción anterior era valorar conforme al último balance cerrado (o aprobado) en la fecha de la transmisión o por el balance del día de la transmisión. En esta elección, la ventaja de la primera opción es la facilidad de la comprobación, pero parece mayor la ventaja de la otra alternativa —que es por la que se ha decantado la norma— por reflejar mucha más fielmente la real situación que se quiere gravar. En este sentido, no tendría lógica gravar una venta de acciones realizada el 17 de noviembre de 2006 por el hecho de que en el balance de 2005 los inmuebles hubieran sido el principal activo de la entidad. Además, parece mucho más coherente con el significado tributario del devengo del impuesto y con el hecho de que la base imponible (valor de los inmuebles) haya que referirla a tal fecha.

2.ª No se tendrán en cuenta aquellos inmuebles, salvo los terrenos y solares, que formen parte del activo circulante de las entidades cuyo objeto social exclusivo consista en el desarrollo de actividades empresariales de construcción o promoción inmobiliaria.

La regla, que permite no considerar inmuebles a determinadas construcciones, se formula en términos idénticos a la anterior redacción⁸. Se sigue manteniendo la equívoca mención separada de

⁸ Destacamos que lo que no se aborda en esta reforma es la cuestión de si la calificación de un bien como inmueble hay que realizarla conforme al Código Civil o conforme a otros criterios. La aplicación del Código Civil se antoja evidente tanto por el carácter subsidiario que se predica de tal norma como por la importancia de los criterios jurídicos en este impuesto. No es ese el criterio de la Resolución del TEAC de 15 de julio de 2004 (NFJ019015), que acude, para completar el criterio del Código Civil, a la definición de edificaciones en el IVA. De esa interpretación conjunta (que nace de las Resoluciones de 24 de octubre de 1996 y 23 de julio de 1998 en las que la cuestión controvertida era muy distinta pues se trataba de considerar si este tipo de bienes pueden entenderse enajenados de forma independiente al predio al que estaban unidos), deduce que, como la LIVA excluye de la consideración de inmuebles a los «inmuebles por destino» del 334, números 4 y 5 del Código Civil, la norma fiscal quiere «dar a este tipo de bienes un tratamiento distinto e independiente del inmueble al que se hallan unidos, concediéndoles autonomía desde el punto de vista fiscal». La conclusión con la que remata el razonamiento es que tales bienes (y son especialmente importantes los contemplados en el 334.5: «*Las máquinas, vasos, instrumentos o utensilios destinados por el propietario de la finca a la industria o explotación que se realice en un edificio o heredad, y que directamente concurren a satisfacer las necesidades de la explotación misma.*») no son inmuebles a efectos de computarse con tal carácter dentro del activo de la sociedad.

En la consideración de qué sea inmueble, han venido siendo conflictivos tanto el caso de las concesiones administrativas como el de los arrendamientos financieros.

En las concesiones administrativas el argumento para considerarlas como bienes inmuebles es el artículo 334.10.º del Código Civil, pues como tales cataloga a las concesiones administrativas de obras públicas. Por tanto, en tal tipo de concesiones, el criterio jurídico prevalente en este impuesto haría que la transmisión de acciones de una sociedad que realiza obras públicas bajo ese sistema de concesión, estuviera sujeta al impuesto en la mayor parte de los casos.

Entendemos que por deber prevalecer el criterio jurídico en la solución de qué sea un inmueble (en este sentido es bastante elocuente el art. 3 del TR del ITP y AJD), no puede exponerse, en contra de este argumento, que contablemente las concesiones administrativas son inmovilizado inmaterial y que por tanto la sociedad no es propietaria del inmueble. Sin embargo, algo más sólido nos parece el argumento, también contrario a considerar las concesiones como inmuebles, de que la transmisión de un derecho del concesionario no es equivalente a la transmisión de la propiedad del inmueble

terrenos y solares como excepción a la excepción de cómputo, y se sigue circunscribiendo la salvedad a aquellas empresas de exclusivo objeto social de construcción o promoción inmobiliaria.

La excepción se ha venido justificando en que la finalidad originaria de la norma, evitar el uso abusivo de la interposición de sociedades, carecía de sentido cuando se trataba de inmuebles construidos y destinados a su venta. Posiblemente, en atención a esa voluntad del legislador, y por similitud con el tratamiento favorable para promotoras y constructoras, existiera campo para ampliar la excepción a otro tipo de empresas (por ejemplo, las hoteleras). Pero al no haberlo hecho la Ley 36/2006, no puede extenderse la excepción, ni por el contribuyente ni en vía administrativa, más allá de sus claros términos. No obstante, reseñamos, en sentido contrario, la Resolución del TEAC de 15 de julio de 2004 (NFJ019015) [a su vez implícitamente rebatida por la Resolución de 16 de febrero de 2005 (NFJ019577) citada en la introducción de este trabajo] que, tras reconocer el tratamiento más flexible que esta excepción da a las promotoras y constructoras, considera, en lo que parece un ejercicio cuasilegislativo, que «ha de reconocerse que la realidad del mundo mercantil impone hoy día otros objetos sociales que requieren atemperar la aplicación de la norma si no se quiere atentar contra el propio espíritu de la misma». La Resolución, a la hora de fijar cuáles sean esos objetos sociales merecedores de no ser afectados por la norma, no es especialmente restrictiva porque parece reconocer que basta que haya un negocio en funcionamiento para que no se esté ante una transmisión encubierta de inmuebles. Sea cual fuere la valoración sobre el criterio (aislado) de esta Resolución, nos parece que, por suponer una interpretación absolutamente contraria al tenor literal del precepto, debería implantarlo, en su caso, el legislador y no un órgano de revisión o judicial.

sobre el que la concesión se constituye. Pero, como luego argumentaremos, el artículo 108, sin duda pensado para evitar determinadas elusiones en la venta de inmuebles, es una norma autónoma que no hay que aplicar interpretándolo en función de si existe o no transmisión de un inmueble, sino en función de sus requisitos y, si estos no están claramente formulados, en función de su finalidad.

El caso de la sociedad arrendataria financiera de un inmueble se desenvuelve en unos parámetros algo distintos. Aquí, el punto de arranque es la consulta DGT de 10 de enero de 1994 en la que, con cita de la Resolución de 21 de enero de 1992 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial, se dictamina lo siguiente: sólo cuando durante el período de vigencia del contrato de arrendamiento financiero se comprometa o se garantice el ejercicio de la opción de compra, el inmueble objeto de ese contrato se considerará como tal a los efectos del artículo 17. La razón –puramente contable– es que en tales caso el bien objeto del *leasing* debe contabilizarse como una compra (inmovilizado material) con pago aplazado. En el resto de supuestos (la mayor parte de los que se dan en la realidad), la falta de compromiso de ejercicio de la opción de compra determina la contabilización como inmovilizado inmaterial, y por tanto nunca podría considerarse como inmueble a los efectos del artículo 17.

A este criterio administrativo, basado en otro contable, tenemos que oponer algún matiz.

Siendo coherentes con el planteamiento jurídico que antes se hacía sobre las concesiones administrativas, lo propio es que también prefiramos este en el caso de los arrendamientos financieros. Y como este tipo de contratos no otorga un derecho real sobre el inmueble, no resultará aplicable el artículo 334.10.º del Código Civil, no pudiéndose considerar tal valor económico como «inmueble». Por otro lado, el salto que da la DGT para acudir al criterio contable tiene dos frenos importantes. En primer lugar, la preferencia de este impuesto por la calificación jurídica; preferencia que no puede desplazarse con el argumento de que se está analizando el balance de una sociedad. Es cierto que ese es el documento a comprobar, pero si para cuantificar el 50% del activo es inexcusable acudir a criterios contables (PGC y Resoluciones del ICAC sobre la cuestión), no nos parece lo mismo cuando lo que hay que identificar es un concepto tan jurídico como el de inmueble. En segundo lugar, hay que traer a colación la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 1997 (NFJ005629), que determinó la nulidad de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 21 de enero de 1992 en la parte que precisaba la contabilización como inmovilizado material de los arrendamientos en los que existiera compromiso de ejercitar la opción de compra. Y como esa era precisamente la baza que manejaba la consulta de la DGT, habrá que entender decaído el criterio tributario.

3.ª El cómputo deberá realizarse en la fecha en que tenga lugar la transmisión o adquisición de los valores o participaciones, a cuyos efectos el sujeto pasivo estará obligado a formar un inventario del activo en dicha fecha y a facilitarlo a la Administración a requerimiento de esta.

La parte inicial de esta regla (realizar el cómputo en la fecha de transmisión o adquisición) tiene algo de redundante cuando ya la regla primera obliga a valorar los activos a esa misma fecha. Pero la obligación de formar un inventario, aun siendo su lógico corolario, parece una oportuna exigencia adicional. La obligación tiene dos componentes, formar el inventario y facilitarlo a la Administración previo requerimiento. En el aspecto objetivo hubiera sido preferible que en lugar de inventario de activo se hubiera exigido el balance de situación a esa fecha, aunque sólo fuera para tener cumplida información del importe de la financiación ajena relevante para aplicar la norma cuarta siguiente.

El elemento subjetivo también es destacable, pues el obligado a la formación del inventario no es la entidad sino el adquirente. Y aunque aparentemente exigir a alguien el inventario patrimonial de otra persona parece anómalo, no debe perderse de vista, puestos a valorar la proporcionalidad de la obligación, que el adquirente será propietario, al menos, de un 50% de las acciones de la entidad. Por otro lado, y lógicamente, el acceso de la Inspección a los datos contables de la entidad queda siempre expedito conforme a las reglas generales de información.

4.ª El activo total a computar se minorará en el importe de la financiación ajena con vencimiento igual o inferior a 12 meses, siempre que se hubiera obtenido en los 12 meses anteriores a la fecha en que se produzca la transmisión de los valores.

Esta regla, como otros de los retoques del precepto, obedece a la experiencia gestora de los últimos años. O dicho en otros términos, lo que intenta es atajar determinadas conductas elusivas de la norma.

En concreto, la maniobra consistente en concertar la sociedad un préstamo (con el consiguiente incremento de su activo por el dinero recibido, aunque también, pero es irrelevante a estos efectos, con el correlativo incremento de su pasivo por la deuda contraída) en la cuantía suficiente para que sumando el dinero obtenido y los restantes activos, el 50% de la suma sea superior al valor de los inmuebles. Posteriormente, una vez vendidas las acciones con aparente exención por no poder aplicarse el artículo 108, la sociedad podría cancelar el préstamo sin contingencia fiscal relevante.

Aunque las Cortes Generales han decidido atajar expresamente esta conducta, nos parece que esta secuencia de actos, que en definitiva es un inflado temporal, artificioso e interesado del activo, era ya corregible con la normativa anterior por distintas vías, y entre ellas por el artículo 15 de la LGT.

Sobre la aplicación de esta regla hay que apuntar que su interpretación literal llevaría a descontar del valor de los activos el importe de financiación obtenida en los 12 meses anteriores, aunque en la fecha de venta de las acciones se hubiera cancelado total o parcialmente. Sin embargo, entendemos que, en atención a su finalidad, y salvo que concurra alguna conducta fraudulenta sobre este cómputo, esa

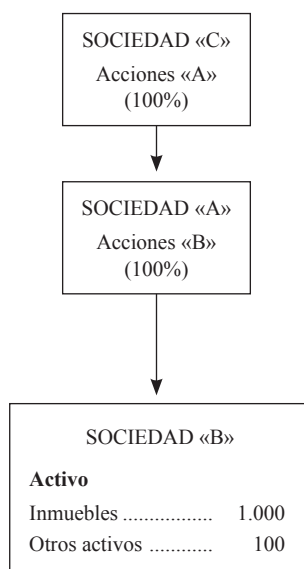
minoración debe hacerse considerando el saldo de financiación ajena que, cumpliendo los requisitos temporales que se formulan, existiera en la fecha de la transmisión de las acciones.

5.1.a).2. Inclusión en el activo de valores que permiten controlar otra entidad cuyo activo está integrado al menos en un 50% por inmuebles radicados en España.

La redacción anterior del precepto únicamente sujetaba la adquisición de valores de entidades directamente poseedoras de inmuebles. De este modo, ubicados los inmuebles en una sociedad de segundo o ulterior grado, la compra de las acciones de la entidad matriz, o de alguna de las intermedias, no tributaba por TPO.

Con el texto actual la situación cambia notablemente:

EJEMPLO:



Si la entidad «C» vende las acciones de «A» a la sociedad «D», esta está adquiriendo unos valores de una entidad «A» en cuyo activo no hay inmuebles. Por tanto, y conforme a la redacción anterior, no se realizaba el hecho imponible de la norma.

Sin embargo, con el nuevo texto, se realiza el hecho imponible (es decir, se da la excepción a la exención) porque «D» está adquiriendo valores de una sociedad «A» en cuyo activo hay acciones de otra entidad «B» cuyo principal bien es inmobiliario, cumpliéndose además que, como resultado de la compra, «D» ejerce el control de «B».

.../...

.../...

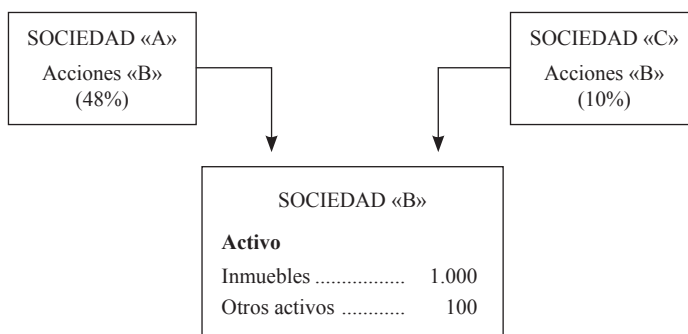
Esta nueva forma de sujeción obligaba, y como luego se verá así se ha hecho, a replantear la norma de base imponible para gravar adecuadamente el supuesto, equilibrando las exigencias de restricción del fraude y la de una tributación conforme al sentido y espíritu de la norma.

Notas relevantes en este supuesto son las siguientes:

1. De lo que en definitiva se trata es de gravar no sólo la transmisión de acciones de sociedades inmobiliarias participadas directamente, sino de incluir también en el gravamen la venta de acciones que representan una participación indirecta (en segundo o ulterior grado) en sociedades inmobiliarias.
2. El supuesto no exige que los valores de sociedades inmobiliarias sean el principal activo de la entidad con cuyas acciones se realiza el hecho imponible.
3. La medición, en las entidades tenedoras de inmuebles, del cumplimiento del requisito de que su activo esté integrado al menos en un 50% por inmuebles radicados en España, sigue las mismas pautas [vistas en el epígrafe 5.1.a).1] que se aplican al caso de que los inmuebles sean tenidos por la sociedad de la que se transmiten acciones.
4. Cuando la norma exige que en el activo se incluyan valores que «le» permitan ejercer el control en otra entidad, ¿a quién le deben permitir el control? ¿a la sociedad de la que se están comprando acciones⁹ (en cuyo caso se exigiría siempre comprar acciones de una entidad que a su vez participa en más de un 50% en otra entidad inmobiliaria) o al adquirente de las mismas?

La cuestión, que debe diferenciarse de la exigencia adicional que la norma formula en el inciso siguiente requiriendo que el adquirente obtenga una determinada posición de control, no es baladí:

Sea en un primer momento la estructura de participación la siguiente:

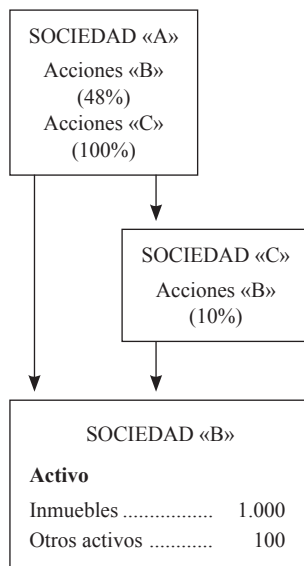


⁹ Sería el caso del ejemplo anterior en que «A» tenía el 100% de «B».

.../...

.../...

Si «A» adquiere el 100% de la entidad «C» resultará el siguiente esquema de participación:



«A» está adquiriendo valores de una entidad «C» que:

- Por sí mismos no le permiten el control (indirecto) de «B» (representan un 10%).
- Sumados a los ya tenidos (un 48% de participación directa previa), los nuevos valores (que le dan el control directo de «C» y que también son representativos de un 10% de participación indirecta en «B») le dan el control de «B».

Entendemos que por la redacción de la norma (a las entidades participadas la ley siempre las menciona en plural mientras que las referencias al adquirente siempre son en singular) y, sobre todo, por su sentido y finalidad, el criterio debería ser que el control (directo o indirecto) se le debe exigir al adquirente sujeto pasivo y no a la entidad participada. O dicho de otro modo, el «permitir el control en otra entidad» no se calcula sólo en función de lo que se adquiere, sino contando también con las participaciones, directas o indirectas, anteriores.

En definitiva, esta modalidad de hecho imponible se estructura sobre dos elementos:

- Se adquieren acciones [en el número adecuado para cumplir también el requisito del 5.1.b) siguiente] de una entidad que no tiene que tener necesariamente inmuebles pero sí valores que cumplan determinadas condiciones.

- Los valores que figuran en el activo de la entidad «adquirida» no tienen que representar necesariamente más de un 50% del capital de otra entidad tenedora de inmuebles. Pero con ellos y con los valores que directa o indirectamente pueda tener previamente en la entidad inmobiliaria, el adquirente debe poder controlarla.

5.1.b). Toma o aumento de control por parte del adquirente.

Este requisito consiste en que, como consecuencia de la transmisión, el adquirente debe obtener una posición tal que le permita ejercer el control sobre esas entidades o, una vez obtenido dicho control, aumentar la cuota de participación en ellas [último inciso del primer párrafo de la letra a) del apartado 2].

La regla tiene varios puntos de interés:

- La extensión del supuesto al caso de aumento del porcentaje de control.
- Entidad sobre la que hay que ejercer el control.
- Obtención del control de una entidad.

5.1.b).1. La extensión del supuesto al caso de aumento del porcentaje de control.

Hablamos de extensión del supuesto porque la redacción anterior contemplaba exclusivamente el caso de adquisición de una posición de control. Y aunque toda extensión de los casos gravables tenga la apariencia de un mayor control tributario, esta hay que ligarla directamente con el cambio en la cuantificación de la base imponible y con la jurisprudencia existente sobre este precepto.

Así, la interpretación administrativa del precepto consideraba que en una adquisición de porcentajes de participación igual o inferiores al 50% en ningún caso se devengaba el impuesto. Pero en cuanto se llegaba, con la adquisición en cuestión y lo ya poseído con anterioridad, a un porcentaje superior, se incidía en la norma y se gravaba tomando como base imponible el 100% del valor real de los inmuebles. Consecuentemente, cuando teniendo el control de una entidad, y habiendo o no tributado por tal circunstancia, se ampliaba ese control, no se realizaba el hecho imponible porque realmente no se «adquiría» un control que no se tuviera previamente.

Este proceder fue censurado, como explicamos más detalladamente al comentar la regla de base imponible, por el Tribunal Supremo. En la reforma se ha optado por una solución «intermedia» entre la interpretación administrativa (gravar por el 100% del valor de los inmuebles cuando se toma el control en el porcentaje que sea, siempre que fuera superior al 50%, y no gravar las adquisiciones cuando ya se tiene el 50% de participación) y la derivada del Tribunal Supremo (gravar por el porcentaje de valor que representa la adquisición que suponía realizar el hecho imponible y no gravar las adquisiciones cuando ya se tiene el 50% de participación).

Lo que no resuelve la nueva redacción son los casos en que ya se poseyera, antes de su entrada en vigor, el control de la entidad (teniendo por ejemplo un 60%) y se amplíe con posterioridad a tal fecha. ¿Es posible gravar una adquisición de un 10% realizada en 2007 si ya se tenía un 60% de la entidad en 2005?

La adquisición de 2007 cumple, en principio, todos los requisitos para considerar que se realiza el hecho imponible (modalidad «ampliación del control preexistente»). Entendemos que si por la adquisición del control de la entidad (realizada bajo el imperio de la redacción anterior del art. 108) se satisfizo TPO, y la base imponible fue el 100% del valor de los inmuebles de la entidad, no procedería, so pena de doble gravamen, considerar ahora que hay un nuevo hecho imponible.

Pero también es posible que la adquisición del 60% se realizara sin tributación (por ejemplo, por tratarse del socio fundador de la entidad), o que en esta hubiera prevalecido el criterio del Tribunal Supremo y que el gravamen por el artículo 108 se hubiera materializado en una base imponible representativa, por ejemplo, de un 1% del valor de los inmuebles. ¿Procede en estos casos gravar en 2007, vigente ya la nueva norma, una nueva adquisición? Y en tal caso ¿con qué base imponible?

A favor del gravamen está la propia redacción de la norma. Hay hecho imponible (la compra de un 10% cuando ya se tenía un 60%) y hay una base imponible cuantificable (siempre que no haya doble gravamen, el 70% del valor de los inmuebles pues tal es el porcentaje resultante después de la nueva adquisición). En contra podría aducirse una cierta retroactividad, no tanto de hecho imponible, que en ningún caso la hay, sino, por expresarlo gráficamente, de «base imponible». Y es que la adquisición del 10% incorporaría a su base imponible un valor (el 60% ya tenido) que se adquirió antes de la reforma sin coste fiscal. Aventurando que la cuestión no será pacífica, parece que no puede entenderse el gravamen del 70% como una aplicación retroactiva de la norma y que por tanto sería viable. Cuestión distinta es que hubiera sido razonable una norma transitoria para estas situaciones para despejar la incertidumbre.

5.1.b).2. ¿Sobre qué entidad hay que ejercer el control?

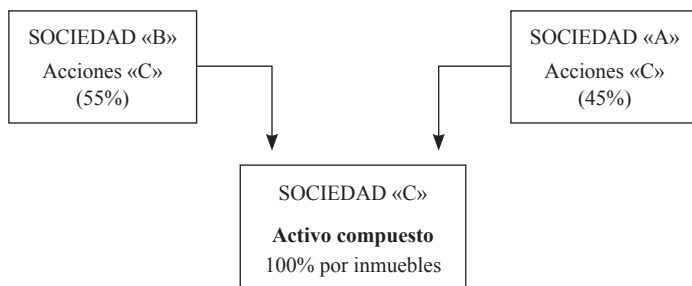
Cuando la norma se limitaba a gravar la adquisición de acciones de sociedades con inmuebles en su activo resultaba claro que el control directo o indirecto había que predicarlo de esa entidad, es decir, de la entidad de la que se compraban acciones.

La extensión del gravamen al caso de adquisición de acciones de sociedades que participan en otras con presencia mayoritaria de inmuebles deja menos nítida la cuestión: ¿El control, o su aumento, es sobre la participada en primer grado o sobre la tenedora de inmuebles?

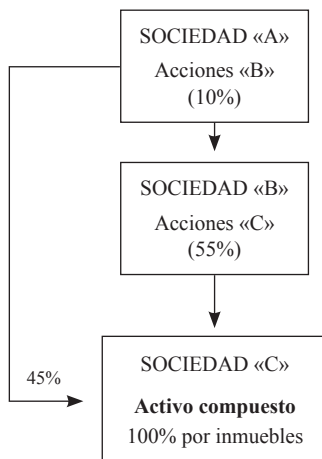
Conforme a lo expuesto anteriormente, el control sobre la entidad tenedora de inmuebles cuando se adquieren acciones de su matriz lo exige el requisito de composición del activo. Cuando ahora tratamos este nuevo requisito, lo que debe darse es el control de la entidad cuyas acciones se adquieren. Por tanto, una cosa es el control sobre la entidad de la que se adquieren las acciones y otra el control sobre la entidad tenedora de los inmuebles.

EJEMPLO:

Sea la siguiente estructura societaria:



Si «A» compra el 10% de «B», resultará:



«A» tiene una «participación económica» en «C» del 55,5% (a su 45% inicial añade un 5,5% de participación indirecta) pero en su adquisición de acciones de «B» no llega a controlarla (sólo adquiere un 10%) por lo que tampoco en esta estructura se devengaría el impuesto.

Como se analiza en el siguiente epígrafe, esta construcción que proponemos de control de la entidad de la que se adquieren las acciones, más control de la entidad inmobiliaria, y sin perjuicio del matiz que sobre ella pueda arrojar el que las acciones que tengan otras entidades del grupo hay que considerarlas, puede abonar la tesis de que lo relevante es el control de cada eslabón de la cadena de sociedades, y no la participación «económica» que finalmente se tenga en la entidad tenedora de inmuebles.

5.1.b).3. ¿Cuándo se obtiene el control de una entidad?

El análisis de esta cuestión, y especialmente cuando se trate del caso de adquisición de acciones que supongan una participación indirecta en sociedades inmobiliarias, remite a las dos siguientes precisiones legales:

- «Tratándose de sociedades mercantiles, se entenderá obtenido dicho control cuando directa o indirectamente se alcance una participación en el capital social superior al 50%».
- «A estos efectos se computarán también como participación del adquirente los valores de las demás entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades».

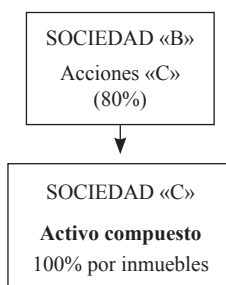
La suma del control directo e indirecto es cuestión que ya con la normativa anterior existía. Y aunque planteaba dificultades interpretativas, en lo que sí había criterio administrativo definido era en el hecho de que una adquisición de una «participación directa» se sumaba al porcentaje de control indirecto que se pudiera tener con anterioridad, pues con aquella se realizaba el hecho imponible y la suma del control directo e indirecto quedaba expedita. Pero también era doctrina que una adquisición de una «participación indirecta» no se sumaba al control directo que pudiera tenerse con anterioridad, por la sencilla razón de que con aquella no se realizaba el hecho imponible derivado del artículo 108. Esta situación, de innegable respaldo legal y propiciatoria de la fácil elusión del precepto, acaba con la nueva ley como exponemos en el apartado 5.1.a).2.

Por otro lado, la ley define, en los mismos términos en que ya estaba, qué debe entenderse por control. De hecho, el párrafo (*«Tratándose de sociedades mercantiles, se entenderá obtenido dicho control cuando directa o indirectamente se alcance una participación en el capital social superior al 50%»*) comienza con una mención equívoca a «dicho control» siendo que, a diferencia de lo que ocurría en la redacción previa a la Ley 36/2006, entre tal frase y la inmediata anterior en la que se alude a tal «control», median las cuatro reglas con que se precisa el cómputo de los inmuebles.

La principal cuestión que plantea esta formulación es, en el caso de las participaciones indirectas, si «la participación en el capital social superior al 50%» ha de medirse sociedad por sociedad o calculando el grado de dominio que la matriz tenga en la inmobiliaria.

EJEMPLO:

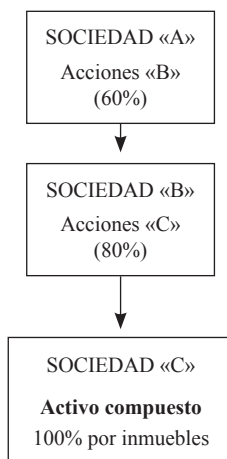
Sea la siguiente situación de partida:



.../...

.../...

Si «A» compra el 60% de las acciones de «B», resultará:



«A» adquiere más de un 50% de «B», pero como no llega a tener una participación «económica» mayoritaria en «C» (su «participación indirecta» es de un 48%), ¿no se cumple el requisito de que el activo de «B» permita a «A» controlar a «C» aunque realmente «A» controla a «B» y «B» controla a «C»?

LÓPEZ ALDEA¹⁰ ya abordó la cuestión en su estudio sobre la redacción anterior del artículo 108. A la hora de definir qué fuera una participación indirecta, señalaba lo siguiente: «En primer lugar debe aclararse en qué consiste una situación de participación mayoritaria indirecta. En nuestra opinión, la norma se está refiriendo a aquellos supuestos en los que una persona detenta una participación mayoritaria en una sociedad determinada a través de otra u otras sociedades "intermedias", en las que también detenta aquel una participación mayoritaria. Dicha interpretación implica considerar que la norma no estaría exigiendo un "grado de dominio" o "tanto de interés" superior al 50%, sino, simplemente, una participación mayoritaria en la sociedad tenedora de los inmuebles detenida a través de otras sociedades "intermedias"».

Y en nota a pie de página, añadía: «El "grado de dominio" o "tanto de interés" (magnitud utilizada en la consolidación fiscal) resulta de multiplicar los sucesivos porcentajes de participación. Por ejemplo, si la sociedad "A" participa en la sociedad "B" en un 70%, y la sociedad "B" participa en la sociedad "C" en un 60%, el "grado de dominio" de "A" en "C" será del 42% $[(0,7 \times 0,6) \times 100 = 42]$. Si la norma se estuviera refiriendo a esta magnitud, en este caso no se cumpliría el requisito que estamos analizando. Sin embargo, como hemos expuesto, parece que la norma parece considerar que en situaciones como

¹⁰ LÓPEZ ALDEA y F. ALBERTO. «Criterios de aplicación del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 217, abril 2001.

la del ejemplo sí existe una participación mayoritaria indirecta, puesto que "A" tiene una participación mayoritaria en "C" (60% > 50%) a través de su participación también mayoritaria en la sociedad "intermedia" "B" (70% > 50%)».

¿Es posible, respecto de la nueva norma, seguir manteniendo que lo relevante no es la «participación económica» en una entidad sino si existe control jurídico por controlarla directamente o por controlar a las que la controlan?

Sobre esta cuestión la primera precisión ha de ser que se plantee la medición del control a la hora de decidir la participación en la sociedad de la que se adquieren acciones, o a la hora de medir el control sobre las entidades tenedoras de inmuebles participadas en segundo o ulterior grado, la solución debería ser la misma.

Y con esta base, entendemos que debe darse primacía a la finalidad del precepto (dando relevancia a alcanzar una posición tal que permita ejercer el control) e interpretar la participación directa o indirecta en el capital social superior al 50% en el sentido de comprobarla sociedad por sociedad y no acumuladamente.

Es decir, teniendo el control de una entidad que controla a otra, la primera controla a la última aunque su participación indirecta, medida como grado de dominio, no supere el 50%.

Y por la misma razón, una participación indirecta sólo se sumará a la participación directa cuando en cada eslabón de la cadena de entidades, la sociedad directamente participe, tenga el control de la participada.

Es decir, que si «A» tiene el 40% de la tenedora de inmuebles «C», y adquiere el 30% de «B», que tiene el otro 60% de «C», aunque «A» tenga una «propiedad económica» en «C» del 58% (40% directo más un 18% indirecto), como no controla a «B», no se realizaría el hecho imponible.

Cuando sí que es relevante el porcentaje final de «propiedad económica» en la tenedora de inmuebles (porcentaje total de participación lo llama la ley) es para cuantificar la base imponible, pues para este elemento de la liquidación lo relevante es, una vez establecido que hay control en el sentido que proponemos, en qué medida el inmueble propiedad de una entidad puede atribuirse en un sentido económico a otra. En concreto, la base imponible será *«la parte proporcional sobre el valor real de la totalidad de las partidas del activo que, a los efectos de la aplicación de esta norma, deban computarse como inmuebles, que corresponda al porcentaje total de participación que se pase a tener en el momento de la obtención del control o, una vez obtenido, onerosa o lucrativamente, dicho control, al porcentaje en el que aumente la cuota de participación»*.

El aplicar un concepto más patrimonial para cuantificar la base imponible y preferir un concepto distinto para definir el hecho imponible, se explica por resultar tal diferenciación más apropiada al sentido de la norma y al elemento de la liquidación en que se utiliza.

Junto al cómputo del control directo o indirecto, la otra cuestión relevante y novedosa es la inclusión en el mismo del porcentaje tenido por otras entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades.

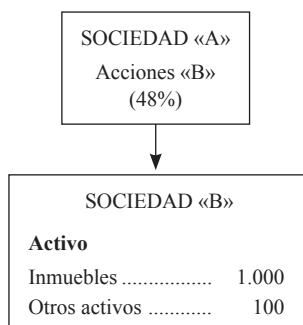
La técnica de acumular el porcentaje de participación de distintos contribuyentes no es extraña en nuestro ordenamiento (por ejemplo, a los efectos de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio),

y aunque la reforma queda algo corta (no supone excepción a la exención la adquisición del 100% de una entidad inmobiliaria por un grupo familiar o, más en concreto, por un matrimonio en el que adquiere el 50% cada cónyuge), está clara su finalidad y motivación.

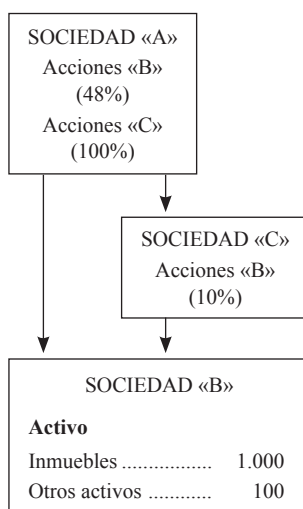
Así, hasta la formulación de esta regla había una fácil manera de eludir el artículo 108, interponiendo entre la sociedad tenedora de los inmuebles y el adquirente otra sociedad. Ahora, y aunque la actual redacción se aplique a otros supuestos y no exclusivamente a este, este tipo de planificaciones quedan cerradas.

EJEMPLO:

Sea en un primer momento la estructura de participación siguiente:



Si «A» adquiriera directamente un 10% adicional de «B» (pasando a tener un 58%), se realizaría el hecho imponible resultante del artículo 108. Pero si constituye una entidad «C» que es la que adquiere ese 10%, resultará el siguiente esquema de participación:



.../...

.../...

Con la normativa (y criterio administrativo) anterior, si «A» tenía el 48% de la sociedad «B» tenedora de inmuebles, y «C» (participada al 100% por «A») adquiere un 10% de «B», «C», sociedad que adquiere directamente las acciones de «B», no realiza el hecho imponible por no tener el control mayoritario de «B» (sólo adquiere y sólo tiene un 10%). Por su parte, «A» tampoco tributaba, aunque pasara de tener un 48% de participación en «B» a tener una participación, entre la directa (48) y la indirecta (el 10 que supone controlar el 100% de la sociedad «C» adquirente de un 10%) del 58%. Y no lo hacía porque, conforme a la literalidad del precepto, no realizaba el hecho imponible por no haber adquirido directamente nada.

No obstante lo dicho, este asentado criterio administrativo tuvo alguna excepción como en el caso planteado en la Resolución TEAC 2761/2002 (NFJ014349). En este expediente se considera simulación la compra por parte de dos entidades del 49,9%, cada una, de las acciones de otra tenedora de inmuebles. Como ambas compradoras estaban mayoritariamente participadas por otra única sociedad, y esta era la que, ante la insuficiente capacidad económica de sus participadas, hacía viable financieramente la compra de casi el 100% de una inmobiliaria, el Tribunal entendió que había una puesta de bienes a nombre de otro que no podía impedir gravar al verdadero adquirente.

La ley actual, ante la alternativa de gravar a «A» (propietaria «económica» de «C») o gravar a «C», parece decantarse por el gravamen de «C» que es, en definitiva, quien adquiere un bien (acciones de «B») y puede considerarse sujeto pasivo de ITP y AJD.

La opción de gravar a «A» se justificaría en que es la que realmente controla a «B», pero tiene en contra el que «A» no realiza ningún hecho imponible cuando «C» compra ese 10% adicional.

El cambio normativo que explica la conclusión reside en que ahora, a los efectos de computar el porcentaje de participación (en este caso de «C» en «B»), se toman en cuenta tanto las acciones poseídas por el adquirente («C»), como las ya tenidas por entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades («A»).

De prevalecer finalmente esta interpretación, las compras de acciones «B» que pudiera hacer en el futuro el grupo formado por «A», «C» y alguna otra entidad más, se gravarían como aumento de control del tal grupo sobre «B» y tributarían en sede del adquirente.

Entendemos que el concepto de grupo de sociedades al que se refiere la norma es el establecido por el artículo 42 del Código de Comercio ¹¹. De haberse querido referir al concepto

¹¹ Artículo 42 del Código de Comercio.

«1. Toda sociedad dominante de un grupo de sociedades estará obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados en la forma prevista en esta sección. En aquellos grupos en que no pueda identificarse una sociedad dominante, esta obligación recaerá en la sociedad de mayor activo en la fecha de primera consolidación.

Existe un grupo cuando varias sociedades constituyan una unidad de decisión. En particular, se presumirá que existe unidad de decisión cuando una sociedad, que se calificará como dominante, sea socio de otra sociedad, que se calificará como dependiente, y se encuentre en relación con esta en alguna de las siguientes situaciones:

- a) Posea la mayoría de los derechos de voto.
- b) Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
- c) Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con otros socios, de la mayoría de los derechos de voto.

.../...

.../...

específico del Impuesto sobre Sociedades («grupo fiscal» aludido en el art. 67 de su ley), o al perímetro que traza, a efectos de fijar las entidades consideradas fiscalmente vinculadas, el artículo 16 de la ley reguladora de tal impuesto, debería haberse precisado convenientemente. Debe destacarse que la definición de grupo de sociedades por remisión al artículo 42 del Código de Comercio aparece también como uno de los supuestos de vinculación del artículo 16 LIS. Pero puede ser relevante en la práctica que en el impuesto directo ese concepto es, por expresa previsión normativa, el contemplado en la sección 1.^a del capítulo I de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre.

- d) Haya designado exclusivamente con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. Este supuesto no dará lugar a la consolidación si la sociedad cuyos administradores han sido nombrados, está vinculada a otra en alguno de los casos previstos en las dos primeras letras de este apartado.

A estos efectos, a los derechos de voto de la entidad dominante se añadirán los que posea a través de otras sociedades dependientes o a través de personas que actúen en su propio nombre pero por cuenta de la entidad dominante o de otras dependientes, o aquellos de los que disponga concertadamente con cualquier otra persona.»

5.2. Excepción.

El apartado 4 que cierra el artículo contiene una excepción a las excepciones de la exención con el efecto final de liberar de tributación a determinadas transmisiones que inciden en los supuestos del apartado 2.

En concreto, la norma señala que: «4. Las excepciones reguladas en el apartado 2 no serán aplicables a las transmisiones de valores admitidos a negociación en un mercado secundario oficial, siempre que la transmisión se produzca con posterioridad al plazo de un año desde la admisión a negociación de dichos valores. A estos efectos, para el cómputo del plazo de un año no se tendrán en cuenta aquellos períodos en los que se haya suspendido la negociación de los valores.

No obstante, cuando la transmisión de valores se realice en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición, no será necesario el cumplimiento del plazo previsto en el párrafo anterior».

En definitiva, lo que se consagra es el mantenimiento de la exención sobre la transmisión de valores negociados en el mercado oficial. Más allá de la buena fortuna que tradicionalmente suele acompañar en las reformas tributarias a este tipo de valores, parece haber en esta ocasión una justificada razón.

Para compartirla hay que reconocer que la finalidad de la norma no es fundamentalmente recaudatoria, sino respuesta a planificaciones fiscales tendentes a burlar la tributación que la imposición indirecta reserva a la transmisión de inmuebles. Así situados, y recordando lo que exponemos en otro lugar sobre la más débil justificación del precepto si se compara con la que tenía cuando apareció en nuestro ordenamiento, el excluir de su ámbito aquellas operaciones bursátiles parece razonable. Y es que, en condiciones normales, que no siempre se dan, estas operaciones no se hacen con una finalidad elusoria del gravamen de TPO sobre los inmuebles, son negocios que gozan de la transparencia

necesaria para que no resulten desconocidas a la Hacienda Pública y, finalmente, sus activos, incluso los inmobiliarios, suelen estar afectos a actividades económicas.

5.3. Tributación (base imponible en el apartado 3).

La consecuencia de cumplir todos los requisitos de las letras a) y b) del apartado 2 del artículo es que esas operaciones tributarán por la modalidad de TPO del ITP y AJD como transmisiones onerosas de bienes inmuebles.

Esa equiparación a una transmisión de inmuebles supone, en la mayor parte de los casos, la tributación de la venta de acciones aplicando sobre las reglas de base imponible que ahora se detallarán el tipo correspondiente a los inmuebles. No obstante, hay que reseñar que la equiparación que hace la ley es a todos los efectos. Así, por ejemplo, cumpliendo todos los requisitos propios del beneficio, la transmisión de valores que tenga la consideración de transmisión de bienes inmuebles podrá disfrutar de la exención del artículo 25.1 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias para la adquisición patrimonial de bienes de inversión situados en Canarias [en tal sentido, CV 1067-06, de 8 de junio, de la DGT (NFC022737)].

La aplicación del tipo impositivo (que será el previsto para la transmisión de inmuebles en cada Comunidad Autónoma, con lo que, siendo ya absolutamente predominante el del 7%, ese será el tipo) se gira *«sobre el valor real de los referidos bienes calculado de acuerdo con las reglas contenidas en la normativa vigente del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, tomando como base imponible...»*.

Hasta la reforma que analizamos, y en consonancia con la literalidad del precepto y con su finalidad anti-elusión, la DGT y las Administraciones tributarias autonómicas han venido interpretando que debía tomarse como base imponible el valor de mercado de los inmuebles, sin ponderarlo con el porcentaje de acciones que se estuviera transmitiendo. Este criterio suponía que si el poseedor del 40% de una entidad con inmuebles valorados en 1.000.000, adquiría un 20% adicional, la base imponible por esta compra de acciones no era de 200.000 (el 20% de 1.000.000) sino el valor total de 1.000.000.

Sin embargo, este criterio fue rebatido por el Tribunal Supremo en Sentencia de 30 de abril de 2004 (NFJ017026), al preferir como base imponible la que resulte de aplicar al valor de los inmuebles el porcentaje de acciones que es objeto de adquisición. La situación que creaba el Tribunal, y al margen de la eventual validez de sus razonamientos, era absurda para una norma anti-fraude.

En efecto, una compra del 100% de las acciones de una sociedad inmobiliaria podría instrumentarse fácilmente para reducir al máximo su coste fiscal. Para ello bastaba una primera compra del 50%, una segunda de un 1% y una tercera del 49% restante. En esta estructura, la compra que da lugar a la mayoría (y por tanto al hecho imponible) es la segunda; pero como su base imponible, según el Tribunal Supremo, es el 1% del valor de los inmuebles que se están adquiriendo (a través de la compra de las acciones), el coste fiscal se reducía, frente al que hubiera resultado de aplicar el criterio administrativo, en un 99%.

Como ahora se verá, la respuesta normativa a esta situación resulta equidistante entre las exigencias de la lucha contra el fraude y la proporcionalidad en la aplicación de las medidas:

- Hasta que no se adquiere el control de una sociedad (más del 50%) no se realiza el hecho imponible.
- Cuando se adquiere el control que no se tenía, sea por una única adquisición (de no tener ninguna participación se pasa a tener más del 50%), sea por acumulación con adquisiciones anteriores (se tenía un 20% y se adquiere un 40%), la base imponible no va a ser, como hasta ahora interpretaba la Administración, el 100% del valor de los inmuebles (excepto, claro está, que la compra haga al adquirente titular del 100% del capital). La base será la que resulte de aplicar sobre el valor real de los inmuebles, el porcentaje de capital que se pase a tener como consecuencia de la última adquisición. Es decir, en una sociedad con inmuebles por valor de 10.000.000, un accionista del 20% que adquiere un 45% adicional, tendrá una base imponible del 65% de 10.000.000.
- Si ya se tenía el control de la entidad (por ejemplo, con los datos anteriores un 65%), la adquisición de más valores supone, a diferencia de lo que ocurría con la normativa anterior, la realización de un nuevo hecho imponible. En el ejemplo, la base imponible que correspondería a una adquisición de un 10% de participación adicional sobre el 65%, será el 10% del valor de los inmuebles en ese momento. Si el valor de mercado ha variado, y no son los 10.000.000 que arrojó el inventario anterior, sobre la nueva cifra, superior o inferior, procederá aplicar el 10%.
- Con esta articulación de hecho y base imponible se consigue que quien fracciona la adquisición del 100% de los valores de una entidad en varios momentos, acabe tributando por ese valor. Así, salvo en el caso de que se intercalara alguna adquisición gratuita, la «base imponible acumulada» del ITP y AJD de quien ha adquirido el 100% de una de estas sociedades será siempre del 100% del valor de los inmuebles ¹². Si alguna adquisición fue lucrativa, su valor se gravaría en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o Impuesto sobre Sociedades correspondiente y no procedería, so pena de doble gravamen, su tributación en TPO.

Junto a la ponderación del valor de los inmuebles en función del porcentaje de acciones que se pasa a tener o que se adquiere, la nueva norma señala que tal porcentaje no se aplica exactamente sobre el valor de los inmuebles tenidos por la entidad sino por *«la parte proporcional sobre el valor real de la totalidad de las partidas del activo que... deban computarse como inmuebles»*. El cambio, en la mayor parte de los supuestos, no será trascendente.

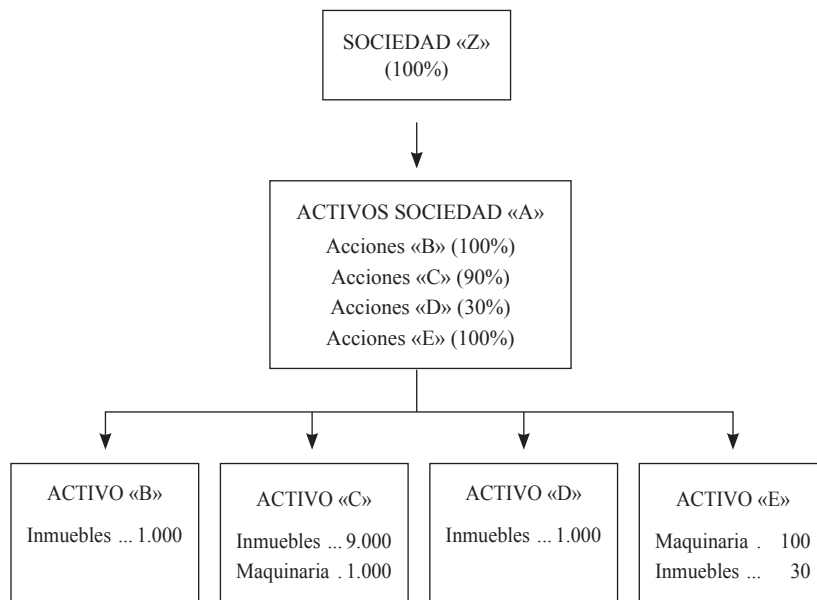
Por último, hay que destacar que también la otra gran novedad de la ley, el gravar la adquisición de acciones de una entidad que participa en otra de carácter inmobiliario, tiene una regla especial de base imponible: *«cuando los valores transmitidos representen partes alícuotas del capital social o patrimonio de entidades en cuyo activo se incluya una participación tal que permita ejercer el control en otras entidades, para determinar la base imponible sólo se tendrán en cuenta los inmuebles de aquellas cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por 100 por inmuebles»*.

Su aplicación la vemos en el siguiente ejemplo.

¹² Evidentemente, siempre que el número y valor de los inmuebles no hubiera variado desde la primera adquisición hasta la última.

EJEMPLO:

Sea la siguiente estructura sobre la que «Z» va a vender a «X» el 60% de su participación en «A»:



Hecho imponible [art. 108.2 a)]: habrá tributación cuando se den, acumulativamente, tres circunstancias:

- El adquirente «X» debe adquirir o incrementar el control en «A»: si «Z» vende a «X» el 60% de su participación en «A», «X» cumple el primer requisito de tomar el control de «A».
- La sociedad de la que se transmiten acciones («A») debe poseer acciones de sociedades con un activo compuesto en más de un 50% por inmuebles: en el activo de «A» se incluyen valores de entidades cuyo activo está integrado al menos en un 50% por inmuebles radicados en España (así pasa en «B», «C» y «D», pero no en «E»).
- Como consecuencia de la compra, «X» debe obtener (o incrementar) el control sobre las participadas indirectamente que sean titulares de inmuebles: como resultado de dicha transmisión, «X» (por pasar a poseer el 60% de «A») obtiene un control indirecto también del 60% en «B», un 54% en «C», pero un insuficiente 18% en «D» («X» controla «A» pero «A» no controla «D»).

Por tanto, existe sujeción en la transmisión de las acciones de «A» porque «X» pasa a tener el control indirecto de un 60% de «B» y de un 54% en «C». Interesa destacar que el hecho imponible lo provoca la transmisión de acciones de «A», sin que quepa fragmentación alguna del concepto para «limitarlo» a la parte del valor de las acciones de «A» correspondiente o imputable al control de «B» y «C».

.../...

.../...

Base imponible: para estos casos, la norma precisa que *«sólo se tendrán en cuenta los inmuebles de aquellas cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por 100 por inmuebles»*.

La redacción deja claro que el valor de los inmuebles de la entidad «E» (< 50% del activo) no se incluyen en la base imponible. Pero no lo es tanto si se incluyen los inmuebles de todas las entidades que tengan un activo principal de carácter inmobiliario o sólo los de las entidades en las que el adquirente tenga el control.

Entendemos que, tanto por poder caber en una extensiva lectura de la norma, como por el sentido de la misma (no parece razonable incluir como base imponible algo que no cumple los requisitos del hecho imponible), lo lógico es que la base imponible sea el porcentaje de «participación económica» que indirectamente (o directamente si en «A» hubiera inmuebles o si «X» participara también directamente en «C») «X» tiene sobre las sociedades cuyo principal activo son inmuebles. Por eso, la base imponible será el 60% de 1.000 (expresión numérica de que «X» adquiere indirectamente el 60% de «B» cuyo único activo son inmuebles) más el 54% de 9.000.

Lo que no despeja la norma relativa a base imponible es su cuantificación cuando el hecho imponible se realiza por sumar al porcentaje adquirido por el comprador el ya tenido por entidades del grupo.

Decíamos antes que en estos casos lo razonable es considerar contribuyente al adquirente. De ser buena la interpretación, lo congruente sería que su base imponible fuera la correspondiente al porcentaje de participación que suma el grupo con su compra (caso de toma de control) o exclusivamente el porcentaje que adquiere cuando ya el grupo tuviera el control.

De la interpretación que finalmente se dé a estos casos dependerá también la calificación de las ventas intra grupo. En ese sentido, si una adquisición de acciones se ha hecho tributar por considerar que un determinado grupo adquiriría el control de una entidad, las operaciones internas sobre ese porcentaje de acciones no deberían tributar.

6. EL CASO CONCRETO DE TRANSMISIÓN DE VALORES A LA PROPIA SOCIEDAD TENEDORA DE INMUEBLES

El último párrafo de la letra A) del apartado 2) del artículo considera realizado el hecho imponible en un supuesto que, no encajando exactamente en la literalidad de la norma general, está claramente dentro de su ámbito. En concreto, se establece que *«En los casos de transmisión de valores a la propia sociedad tenedora de los inmuebles para su posterior amortización por ella, se entenderá a efectos fiscales que tiene lugar el hecho imponible definido en esta letra a), siendo sujeto pasivo*

el accionista que como consecuencia de dichas operaciones obtenga el control de la sociedad, en los términos antes indicados».

Con esta previsión se reacciona legislativamente ante conductas que con la normativa anterior podía dudarse de si estaban gravadas, como así nos lo parecía y parece, y que por sustentarse esa duda en el no fácil acomodo del supuesto de hecho en los requisitos legales, conducían normalmente a las vías extraordinarias del fraude de ley o del conflicto en la aplicación de la norma.

EJEMPLO:

Sea una sociedad de las que cumplen con el requisito de activo antes analizado y con dos socios al 50%. Y sea también el propósito de los socios de que sólo uno de ellos se quede con el 100% de las acciones, recibiendo el otro el valor económico de su participación en euros. Para ello, y como alternativa a la venta de acciones entre ellos, uno –el vendedor– transmite a la sociedad en la que participa su paquete accionario. Desde la perspectiva de la entidad lo que está comprando son acciones propias, operación que si se cumplen los requisitos mercantiles en cuanto a la licitud de la misma, nivel de reservas y destino final de los valores, es negocio perfectamente válido.

A través de este sencillo expediente, y con independencia del destino final de las acciones (amortización o venta al otro socio o a un tercero), ya en este punto del complejo negocio se ha conseguido lo que se pretendía: el socio que quería separarse, ha «cambiado» acciones por dinero. El socio que quería ser propietario único también lo logra, porque, siendo titular del 50% (si las acciones propias se amortizaran lo sería del 100%), el otro 50% está en manos de la sociedad en cuestión.

En cuanto al tenor de la norma, pueden hacerse las siguientes consideraciones:

- El supuesto de hecho se describe en los siguientes términos: *«En los casos de transmisión de valores a la propia sociedad tenedora de los inmuebles para su posterior amortización por ella...».*

A pesar de esa redacción, que aparenta establecer una intencionalidad determinada en la transmisión de acciones, el supuesto no puede quedar limitado, so pena de evidente contradicción con su sentido, a los casos en los que la adquisición de acciones propias por parte de la entidad se haga con la finalidad o predeterminada intención de amortizarlas.

Es verdad que ese es uno de los casos que, como supuesto de libre adquisición, recoge, para las sociedades anónimas, el artículo 77 de su ley reguladora. Pero no es menos cierto que, tanto el artículo 76, para los supuestos en que se hayan infringido los requisitos de adquisición de acciones propias, como el artículo 78, para el caso de acciones regularmente

adquiridas pero no enajenadas en un plazo de 3 años, fijan la amortización de las acciones como alternativa ineludible. De este modo, de exigir para aplicar la norma fiscal una intención de reducción del capital desde el momento de adquisición de las acciones, se estarían obviando otros supuestos de adquisición derivativa de acciones propias (los otros tres del art. 77), además de dar mejor trato fiscal (por hacer inviable este art. 108) a quien adquiere acciones sin la declarada intención de amortizarlas pero se ve impelido a ello como respuesta a su infracción mercantil (arts. 76 y 78.2). En este contexto, la obligada amortización de acciones propias por su falta de previa transmisión en el plazo requerido, debería entenderse incluido en el supuesto de la norma fiscal. El razonamiento, por otra parte, es perfectamente trasladable a las sociedades limitadas.

- Sujeto pasivo es el accionista que como consecuencia de dichas operaciones obtenga el control de la sociedad en los términos antes indicados. Es decir, a diferencia de lo que ocurre en el régimen general del precepto, sujeto pasivo no es el adquirente (que en este caso es la propia sociedad), sino quien, siendo ya socio de la entidad, pasa a ser socio mayoritario (o incrementa su dominio) como consecuencia de la operación. No se trata aquí de lograr, vía adquisición de acciones, un mayor porcentaje, sino de lograrlo porque el número de aquellas se reduce como consecuencia de la amortización.
- No se establece una regla especial para el devengo del impuesto distinta de la general del «día en que se realice el acto o contrato gravado». Cuando la adquisición se haga de tal modo que posteriormente quepa tanto la amortización como la transmisión, habrá que esperar al acuerdo de amortización para entender devengado el impuesto.

En el otro supuesto, cuando en el acuerdo de adquisición de acciones propias se establezca que el destino de esos valores es la amortización, la solución no es tan clara. Por un lado, y dado que el «acto» gravado sólo puede ser la transmisión de acciones propias, y que estas tienen en suspenso el ejercicio del derecho de voto y de los demás derechos políticos, y que sus derechos económicos salvo el de asignación gratuita se atribuyen al resto de acciones, pudiera ya entenderse devengado el impuesto si uno de los anteriores socios toma o amplía el control de la entidad. Pero como la norma mercantil sigue computando en el capital las acciones propias, a efectos de calcular las cuotas necesarias para constituir y adoptar acuerdos en la junta, y la norma fiscal refiere el control no a los derechos de voto sino a la «participación en el capital», pudiera defenderse también válidamente que hasta la efectiva amortización de las acciones no puede entenderse devengado el impuesto.

**SUPUESTO PRÁCTICO PROFESIONAL
(PRIMERA PARTE DEL 2.º EXAMEN PROPUESTO PARA
ACCESO AL PUESTO DE INSPECTOR DE FINANZAS DE LA
DIPUTACIÓN FORAL DE VIZCAYA)**

BRUNO ÁLVAREZ AMÉZAGA

Inspector de Finanzas

Diputación Foral de Bizkaia

Extracto:

EL presente caso práctico reproduce el enunciado del supuesto práctico profesional que se planteó como primera parte del segundo examen propuesto para acceso al puesto de Inspector de Finanzas de la Diputación Foral de Vizcaya. En él se efectúa un análisis de las cuestiones derivadas del planteamiento, incorporando la fundamentación jurídica de la respuesta.

Palabras clave: regularización tributaria y procedimiento de inspección.

Sumario

1. Planteamiento.
2. Resolución de la prueba.
3. Solución propuesta.
 - 3.1. Introducción: competencia inspectora.
 - a) Competencia normativa.
 - b) Competencia de exacción.
 - c) Competencia inspectora.
 - 3.2. Procedencia de la regularización tributaria de los diferentes conceptos impositivos y periodos de liquidación, así como su contenido.
 - a) Acta de disconformidad por el IVA del segundo trimestre de 2005 de la entidad «X, S.A.».
 - b) Acta de disconformidad por el Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2003 de la sociedad «X, S.A.».
 - c) Acta de disconformidad por el Impuesto sobre Sociedades del grupo fiscal del ejercicio 2004.
 - d) Actas de disconformidad por el IVA del año 2003 de la sociedad «X, S.A.», de 2004 de la sociedad «Z, S.A.» y de 2004 de la sociedad «Y, S.A.».
 - 3.3. Actuaciones procedimentales que debería iniciar la Inspectora de Finanzas en relación con incidencias fiscales detectadas.
 - 3.4. Juicio de conformidad con el ordenamiento jurídico de las actuaciones realizadas por la Inspectora de Finanzas y reflejadas en el planteamiento anterior.
 - a) Informe del Servicio de Tributos Indirectos que motiva la inclusión en el Plan de Inspección.
 - b) Inicio de las actuaciones de comprobación e investigación.
 - c) Negativa a facilitar copias de las escrituras de transmisión de inmuebles. Derecho a no autoinculparse.
 - d) Discrepancias entre compras y ventas declaradas e imputadas.
 - e) Comunicación de ampliación de actuaciones.
 - 3.5. Expedientes sancionadores, conceptos, infracciones y posibles sanciones.

1. PLANTEAMIENTO

A) Por acuerdo del señor Director General de Hacienda de la Hacienda Foral de Bizkaia de fecha 15 de septiembre de 2005, se ordena la inclusión en el Plan de Inspección de las entidades «X, S.A.», e «Y, S.A.» haciéndose constar que la inclusión en el Plan de Inspección se acuerda con el carácter de general. Se acompaña como motivación del acuerdo de inclusión en el Plan de Inspección extenso informe elaborado por el Servicio de Tributos Indirectos de la Hacienda Foral de Bizkaia en el que se ponía en conocimiento de la Secretaría de Coordinación y Asistencia Técnica una serie de operaciones realizadas entre las dos entidades, en virtud de las cuales la entidad «X, S.A.» procedía a vender a la entidad «Y, S.A.» diversos inmuebles, repercutiendo y declarando las correspondientes cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, pero sin proceder a su ingreso en la Hacienda Foral de Bizkaia. No obstante, la entidad «Y, S.A.» no ha incluido cuotas soportadas por el Impuesto sobre el Valor Añadido en su declaración-liquidación correspondiente al mencionado período de liquidación, ni ha presentado los correspondientes modelos de declaración por el gravamen gradual de actos jurídicos documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados correspondiente a esas operaciones.

En concreto, la entidad «X, S.A.» ha transmitido en diferentes días de abril de 2005 a la entidad «Y, S.A.» los siguientes inmuebles, sin que conste en las escrituras correspondientes mención alguna a la tributación indirecta de estas operaciones:

- a) Vivienda unifamiliar construida en 1999 y sita en La Galea (Getxo) por un importe de 1,2 millones de euros (cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido no incluida).
- b) Terreno rústico situado en Bermeo (Bizkaia) por un importe de 0,3 millones de euros (cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido no incluida).
- c) Edificio de viviendas sito en la calle Astarloa (Bilbao), adquirido por la entidad en 2001, y transmitido ahora por un importe de 35 millones de euros (cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido no incluida).

La entidad «X, S.A.» se dedica a la promoción inmobiliaria y, además, al arrendamiento de una parte de los inmuebles que promociona. En este sentido, hay que destacar que el informe del Servicio de Tributos Indirectos expone que la entidad «Y, S.A.» es una entidad que se dedica al arrendamiento de inmuebles y que también se dedica a facilitar financiación a otras entidades mediante préstamos con o sin garantías reales.

En concreto, en el año 2004 la entidad «Y, S.A.» había percibido unos ingresos por arrendamiento de locales de negocio y de viviendas por importes (cuotas del Impuesto sobre el Valor Aña-

dido no incluidas) de 475.000 euros y 532.000 euros, respectivamente, así como había concertado unas operaciones de préstamo por importe de 60 millones de euros, obteniendo unos ingresos de esta actividad en concepto de intereses por importe de 650.000 euros, esperándose que en el año 2005 se mantengan unos porcentajes similares, puesto que va a proceder a alquilar la vivienda unifamiliar, sin proceder a alquilar el edificio de viviendas puesto que lo va a someter a un proceso de rehabilitación integral, no constando otros ingresos en su contabilidad, ni tampoco alquilar el terreno, que pretende dedicar al esparcimiento de la familia del administrador de la entidad.

En fecha 20 de septiembre de 2005, el señor Jefe del Servicio de Inspección Tributario atribuye la comprobación e investigación de ambas entidades a la Inspectora de Finanzas M, que comunica a ambas entidades el inicio de las actuaciones mediante citaciones para comprobación inspectora de la misma fecha, notificadas por medio de agentes fiscales el día 21 de septiembre de 2005, estableciendo que el sujeto pasivo o su representante deberán personarse en las oficinas de la Hacienda Foral de Bizkaia el día 30 de septiembre de 2005 al objeto de iniciar las actuaciones.

En las citaciones se hace constar que son objeto de comprobación los siguientes conceptos impositivos y períodos:

- Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2003 a 2005.
- Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos de liquidación correspondientes a los años 2003, 2004 y 1.º y 2.º trimestre del año 2005.

B) La Inspectora de Finanzas, antes de la citada visita de inspección, procede a revisar la información obrante en la Hacienda Foral de Bizkaia sobre ambas entidades y obtiene las siguientes conclusiones.

1. La entidad «X, S.A.» tiene su domicilio fiscal y social en Bilbao (Bizkaia), y viene realizando actuaciones de promoción inmobiliaria y arrendamiento de viviendas y locales comerciales tanto en los Territorios Históricos de Bizkaia y Guipúzcoa como en la Comunidad Autónoma de Cantabria.

Así, en los ejercicios anteriores se tenían los siguientes datos:

Año	Volumen de operaciones	% en Bizkaia	% en Guipúzcoa	% en Cantabria
2002	17.000.000 €	64%	14%	22%
2003	5.000.000 €	72%	2%	26%
2004	14.000.000 €	51%	12%	37%

Por su parte, la entidad «Y, S.A.» tiene su domicilio social en Donostia (Guipúzcoa), su sede de dirección efectiva en Getxo (Bizkaia) y el mayor valor de su inmovilizado en el Territorio Histórico de Guipúzcoa, realizando sus operaciones en un 40% en el Territorio Histórico de

Bizkaia y en un 60% en Guipúzcoa, y teniendo un volumen de operaciones en el ejercicio 2003 de un 85% del correspondiente a 2004 y en 2002 un volumen similar al de 2003.

2. Las entidades «X, S.A.» e «Y, S.A.» presentan declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2002 a 2004, pero sin proceder a ingresar cuota alguna del Impuesto sobre Sociedades ni a solicitar devolución de ningún tipo.

Ambas están participadas en un 95% por la entidad «Z, S.A.» entidad con domicilio fiscal y social en Vitoria-Gasteiz (Álava), un volumen de operaciones de 14 millones de euros en cada uno de los ejercicios 2002, 2003 y 2004, realizado íntegramente en el Territorio Histórico de Bizkaia.

La entidad «Z, S.A.» presenta en los citados ejercicios declaración-liquidación por el Impuesto sobre Sociedades a la Hacienda Foral de Bizkaia sin proceder a ingresar cuota alguna, y además presenta declaración modelo 220 en cada uno de esos ejercicios correspondiente al grupo fiscal formado por las entidades «Z, S.A.», «X, S.A.» e «Y, S.A.», a través de la cual procede a ingresar la cuota correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del grupo fiscal.

«Z, S.A.» también posee una participación mayoritaria en el capital de la entidad «J, S.A.», domiciliada fiscalmente en Burgos (Castilla y León), entidad dedicada al transporte de mercancías por carretera, y que tiene un volumen de operaciones de 35 millones de euros en cada uno de los ejercicios 2002, 2003 y 2004.

3. Del análisis de los datos obrantes en la Hacienda Foral de Bizkaia respecto a las entidades «Z, S.A.», «X, S.A.» e «Y, S.A.», resultan los siguientes datos obtenidos del cruce de declaraciones e imputaciones correspondientes al modelo de declaración anual de operaciones con terceras personas (modelo 347), en los que se entienden incluidas las correspondientes cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido:

Sociedad	Año	Ventas declaradas	Ventas imputadas	Compras declaradas	Compras imputadas
«Z, S.A.»	2002	13.000.000 €	14.000.000 €	9.000.000 €	10.000.000 €
«Z, S.A.»	2003	14.000.000 €	13.000.000 €	8.000.000 €	8.200.000 €
«Z, S.A.»	2004	14.000.000 €	29.000.000 €	9.000.000 €	8.000.000 €
«X, S.A.»	2002	17.000.000 €	14.000.000 €	9.000.000 €	9.000.000 €
«X, S.A.»	2003	5.000.000 €	13.000.000 €	2.000.000 €	2.000.000 €
«X, S.A.»	2004	14.000.000 €	13.000.000 €	9.000.000 €	9.000.000 €
«Y, S.A.»	2002	1.400.000 €	1.100.000 €	—	200.000 €
«Y, S.A.»	2003	1.405.000 €	1.200.000 €	—	350.000 €
«Y, S.A.»	2004	1.657.000 €	15.000.000 €	—	6.000.000 €

C) En la primera citación de inspección, la Inspectora de Finanzas hace entrega al contribuyente de una copia del informe del Servicio de Tributos Indirectos que motivó la inclusión en el Plan de Inspección, dando explicación detallada de su contenido al contribuyente y advirtiéndole en la oportuna diligencia de constancia de hechos de su derecho a formular alegaciones respecto al contenido del citado informe, que serán tenidas en cuenta durante el proceso de inspección.

Asimismo, le solicita que facilite copia de las escrituras de transmisión de los inmuebles a que se hace referencia en el citado informe, a lo que se niega la representación de ambos contribuyentes alegando su derecho a no autoinculparse contenido en el artículo 24 de la Constitución.

Por otro parte, le hace entrega al contribuyente del cuadro en el que se observan las discrepancias entre compras y ventas imputadas y declaradas por las tres entidades del grupo fiscal a que se hace referencia en el apartado anterior, requiriéndole justificación del mismo.

En último lugar, le comunica que las actuaciones se han ampliado para abarcar a la entidad «Z, S.A.» y al grupo fiscal en lo que respecta al Impuesto sobre Sociedades, teniendo la misma extensión temporal que la comunicada respecto a las otras dos entidades, todo ello con la preceptiva autorización del Inspector-Jefe.

Quince días después se establece una nueva citación para que la entidad aporte la documentación solicitada.

D) En esa ocasión, el representante de las entidades no acude a la citación sin ofrecer ninguna explicación al respecto tampoco.

E) De las demás actuaciones practicadas por la Inspectora de Finanzas, resultan las siguientes conclusiones:

1. La entidad «X, S.A.» ha satisfecho un dividendo a sus socios durante el ejercicio 2004 por importe de 175.000 euros, y la entidad «Y, S.A.» ha satisfecho otro dividendo a sus socios por importe de 600.000 euros, si bien, todos los beneficios de los que proviene este último dividendo se generaron antes de que los actuales socios de la entidad «Y, S.A.» adquirieran su participación.
2. Las discrepancias observadas en los datos correspondientes a compras de las entidades «Z, S.A.», «X, S.A.» e «Y, S.A.» entre los datos declarados y los imputados en la declaración anual de operaciones con terceras personas se debían en todos los casos a errores de NIF o de transcripción de datos.

No obstante, las ventas realizadas por las entidades «Z, S.A.» e «Y, S.A.» en el ejercicio 2004 no declaradas en el citado modelo de declaración (pero sí imputadas por los otros contratantes en ese mismo modelo), y las diferencias observadas en los datos declarados como ventas por la entidad «X, S.A.» en el ejercicio 2003, se corresponden con operaciones no declaradas por los contribuyentes pero contrastadas con las pruebas correspondientes, siendo, en todos los casos, prestaciones de servicios de asesoramiento técnico realizadas en el domicilio fiscal de cada una de esas entidades.

Por otro lado, hay que tener en cuenta que de las diferencias de ventas correspondientes a la entidad «Y, S.A.» en el ejercicio 2004, 10.000.000 de euros se corresponden con prestaciones de servicios realizadas para la entidad «Z, S.A.».

3. La entidad «Y», en el ejercicio 2004 obtiene pérdidas contables y una base imponible negativa de 2.000.000 de euros, lo que hace que su valor teórico se reduzca en esa cuantía, y la entidad «Z, S.A.» dota la correspondiente provisión por depreciación de valores de renta variable teniendo presente que había adquirido su participación dos años antes por su valor teórico, el cual no había sufrido variación alguna durante el período de tenencia de la participación.

Hay que tener presente que en el ejercicio 2004 las entidades «Z, S.A.» y «X, S.A.» habían declarado en el modelo 200 de declaración-liquidación individual del Impuesto sobre Sociedades del citado ejercicio unas bases imponibles positivas de 7.000.000 y 5.000.000 de euros, respectivamente, y la base imponible consolidada del grupo fiscal declarada ascendió a 10.000.000 de euros. En la base imponible del grupo fiscal no se han realizado eliminaciones respecto a las bases imponibles individuales.

Sobre la base imponible declarada de 10.000.000 de euros, el grupo fiscal practica compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores por importe de 1.000.000 de euros, correspondientes a una base imponible negativa de la sociedad «Y, S.A.» del ejercicio 1988, ejercicio en el que la misma era propiedad al 100% de la madre del administrador de la sociedad «Z, S.A.».

F) Ante la negativa del representante de los contribuyentes a continuar asistiendo a las reuniones con la inspección, la Inspectora de Finanzas decide concluir los procedimientos, incoando las correspondientes actas de inspección, para cuya firma cita al representante de los tres contribuyentes para el día 30 de noviembre de 2005.

Para esa fecha, la Inspectora de Finanzas ha preparado las siguientes actas:

- I. Acta de disconformidad por el Impuesto sobre el Valor Añadido del segundo trimestre de 2005 de la entidad «X, S.A.».
- II. Acta de disconformidad por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2003 de la sociedad «X, S.A.».
- III. Acta de disconformidad por el Impuesto sobre Sociedades del grupo fiscal del ejercicio 2004.
- IV. Acta de disconformidad por el Impuesto sobre el Valor Añadido del año 2003 de la sociedad «X, S.A.».
- V. Acta de disconformidad por el Impuesto sobre el Valor Añadido del año 2004 de la sociedad «Z, S.A.».
- VI. Acta de disconformidad por el Impuesto sobre el Valor Añadido del año 2004 de la sociedad «Y, S.A.».

El representante de las sociedades no acude a esta cita de la inspección, por lo que se le remiten las actas conforme establece el Reglamento de inspección tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

2. RESOLUCIÓN DE LA PRUEBA

Determinense todas las incidencias fiscales que se deberían poner de manifiesto en las actuaciones de comprobación e investigación a que se ha hecho referencia en el planteamiento anterior, y, en consecuencia, expóngase:

- La procedencia de regularización tributaria de los diferentes conceptos impositivos y períodos de liquidación, así como su contenido. En este sentido, determinese si deben formalizarse las actas de inspección mencionadas en el planteamiento o, por el contrario, alguna de ellas no es procedente, o falta en la relación alguna de las que deben incoarse, teniendo presente que no deben hacerse referencia a aquellos períodos de liquidación y tributos respecto de los que no sea preciso regularización de la situación del obligado tributario.
- Las actuaciones procedimentales que debería iniciar la Inspectoría de Finanzas en relación con incidencias fiscales detectadas y para las que fuera necesario realizar actuaciones específicas no incluidas en las expuestas, así como, en su caso, la justificación de las razones por las que no deberían iniciarse tales actuaciones.
- Enjuiciase la conformidad con el ordenamiento jurídico de las actuaciones realizadas por la Inspectoría de Finanzas y reflejadas en el planteamiento anterior. Propónganse las actuaciones correctas en caso de encontrar alguna anomalía procedimental o sustantiva en su actuación, teniendo presente a la hora de formular las propuestas de regularización cuál debería haber sido la actuación correcta.
- Determinese si debe iniciarse algún expediente sancionador, por qué conceptos, en base a qué infracciones y qué posible sanción se debería imponer.

3. SOLUCIÓN PROPUESTA

3.1. Introducción: competencia inspectora.

El supuesto planteado se refiere a determinadas incidencias y valoraciones a realizar en relación con las actuaciones de comprobación e investigación realizadas por el Servicio de Inspección de la Hacienda Foral de Vizcaya sobre cuatro sociedades cuya localización es diversa, es decir, no todas ellas están ubicadas en el ámbito territorial vizcaíno.

La solución que se plantea lo es considerando exclusivamente la normativa foral de Vizcaya vigente actualmente, si bien, en los pocos casos en que existe diferencia con la normativa del terri-

torio común, se pondrá de manifiesto para que el lector poco familiarizado con la normativa foral obtenga utilidad del supuesto más allá de los aspectos estrictamente competenciales ya que uno de los elementos clave a considerar en el caso, es el de la competencia inspectora en relación con las referidas sociedades, de tal suerte que habrá que determinar si se han producido errores en la determinación de la misma y proponer, en su caso, la procedente actuación a desarrollar por los órganos de la Inspección de la Hacienda Foral de Vizcaya.

Asimismo, se contemplan determinadas cuestiones a tratar fundamentalmente en materia de tributación indirecta.

En relación con las sociedades implicadas, cabe destacar lo siguiente:

- La sociedad «X, S.A.», dedicada a la promoción inmobiliaria y arrendamiento de bienes y locales comerciales, está domiciliada fiscalmente en Vizcaya y su volumen de operaciones en 2002 y 2004 supera los 6.000.000 de euros.
- La entidad «Y, S.A.» está dedicada al arrendamiento de inmuebles y también actúa como financiera de otras entidades. Está domiciliada fiscalmente en Getxo (Vizcaya). Obsérvese que tiene el domicilio social en Donostia (San Sebastián) pero su dirección efectiva está en Vizcaya por lo que de conformidad con el artículo 2 apartado 9 de la Norma Foral 3/1996 hay que estar al lugar de dirección efectiva y en similares términos el artículo 43.cuatro b) del Concierto Económico¹. Del cuadro de ventas declaradas-imputadas se puede presumir que, salvo en 2004, su volumen de operaciones no supera los 6.000.000 de euros.
- La sociedad «Z, S.A.», domiciliada fiscalmente en Álava, sin perjuicio de lo que luego se dirá, es, al parecer, una sociedad tenedora de participaciones y, a juzgar por el volumen de ventas declaradas e imputadas, desarrolla alguna actividad económica que el enunciado no concreta. Su volumen de operaciones podemos presumir que excede de los 6.000.000 de euros.
- Por último, la sociedad «J, S.A.» con domicilio social en Burgos se dedica al transporte de mercancías por carretera, su volumen de operaciones excede de los 6.000.000 de euros en cada ejercicio a considerar y dado que se dedica al transporte todas sus operaciones se entienden realizadas en su domicilio tanto a efectos del IVA como del Impuesto sobre Sociedades (arts. 16 y 28 Concierto Económico).

¹ **Artículo 2. 9 Norma Foral 3/1996.** «El domicilio fiscal de los sujetos pasivos será el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que se realice dicha gestión o dirección. Cuando no pueda determinarse el lugar del domicilio fiscal, de acuerdo con los criterios anteriores, se entenderá que las entidades tienen su domicilio fiscal en Vizcaya cuando, teniendo en el País Vasco el mayor valor de su inmovilizado, tengan en el Territorio Histórico de Vizcaya un valor de su inmovilizado superior al que tengan en cada uno de los otros dos Territorios Históricos.»

Artículo 43 Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (Ley 23/2002). «Cuatro. A los efectos del presente Concierto Económico se entenderán domiciliados fiscalmente 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.»

Debe recordarse que la competencia normativa y de exacción y, consecuentemente, la de inspección viene acotada en el Concierto Económico aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco cuando se trata de atribuir competencia al Estado o a las Diputaciones Forales y, una vez atribuida a estas, serán las Normas Forales propias de los tributos en cuestión quienes concreten el Territorio Histórico competente. Debe tenerse en cuenta que el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca es una ley de artículo único que incorpora como anexo el propio Concierto, el cual establece las relaciones financieras entre el Estado y la Comunidad Autónoma si bien la competencia tributaria de normación y exacción se atribuye, en su caso, a los Territorios Históricos que integran la Comunidad Autónoma, por lo que la distribución de competencias entre ellos no es materia del propio Concierto sino de las propias Normas Forales de cada tributo que debidamente coordinadas atribuyen dentro de la Comunidad esa competencia. Es lo que en el argot hacendístico foral se denomina «intraconcierto».

a) Competencia normativa.

En materia de sociedades, el artículo 14 del Concierto Económico atribuye competencia normativa a las Diputaciones Forales sobre aquellas sociedades, o sujetos pasivos del impuesto, que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco, salvo para aquellos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 6.000.000 de euros, y en dicho ejercicio hubieran realizado en Territorio Común el 75% o más de su volumen de operaciones, que quedarán sometidos a la normativa general del Territorio Común. Por contra, los sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en Territorio Común, su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 6.000.000 de euros y hubieran realizado la totalidad de sus operaciones en el País Vasco estarán sujetos a la normativa foral.

Una vez determinada la normativa, si es foral habrá que ver la de qué Territorio se aplica (Álava, Guipúzcoa o Vizcaya). Las Normas Forales respectivas concretan este extremo.

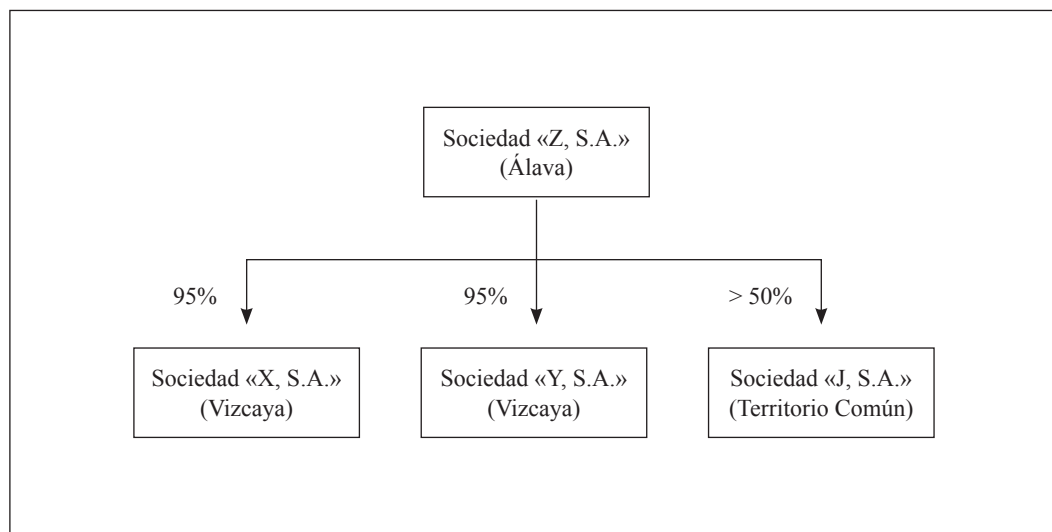
En definitiva:

- La sociedad «X, S.A.» tributará en 2003 a 2005 de conformidad con la Norma Foral Vizcaína (NF 3/1996, de 23 de junio) ya que tiene su domicilio fiscal en Vizcaya, su volumen de operaciones del ejercicio anterior es superior a 6.000.000 de euros y no realiza en Territorio Común el 75% o más de sus operaciones. En 2004, sin embargo, se aplica dicha normativa porque no supera los 6.000.000 de euros y su domicilio es Vizcaya.
- La sociedad «Y, S.A.» tributará en 2003 a 2005 de conformidad con la Norma Foral Vizcaína (NF 3/1996, de 23 de junio) porque no supera los 6.000.000 de euros ningún año y su domicilio fiscal es Vizcaya.
- La sociedad «Z, S.A.» tributa, en principio, conforme la normativa foral alavesa por estar allí su domicilio.

- La sociedad «J, S.A.» tributa conforme el Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo, por tener su domicilio en Burgos y no realizar la totalidad de sus operaciones (de hecho ninguna) en territorio vasco.

En cuanto al IVA se refiere, nada que decir ya que la normativa es común en todo el territorio nacional.

En definitiva, el organigrama es el siguiente:



b) Competencia de exacción.

La competencia exaccionadora se regula en el artículo 15 del Concierto en lo referente al Impuesto sobre Sociedades que, en resumen, señala que la competencia para exaccionar el tributo es exclusiva o compartida. Exclusiva de uno u otro territorio en función del domicilio fiscal si no se superan los 6.000.000 de euros en el ejercicio anterior o compartida si se superan y, en este caso, en proporción al volumen de operaciones del propio ejercicio realizada en cada territorio donde se opera, de acuerdo con los puntos de conexión que se contemplan en el artículo 16.

En IVA la tributación responde a un esquema similar (arts. 27 y 28 Concierto Económico) si bien lo que se atribuye a cada Administración se hace no en proporción al volumen de operaciones sino al volumen de las contraprestaciones, excluido el propio IVA que corresponde 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. Hay que tener en cuenta también que las declaraciones mensuales o trimestrales se atribuyen a uno u otro territorio en fun-

ción de los porcentajes del ejercicio anterior en tanto no se conozca el definitivo, sin perjuicio de su regularización posterior.

- La sociedad «X, S.A.» tributará en 2002 y 2003 de conformidad con las proporciones de tributación que se señalan en el enunciado con la excepción del año 2004 que habrá que regularizar en función de las ventas no declaradas.
- La sociedad «Y, S.A.» tributará de 2003 a 2005 exclusivamente en Vizcaya.
- La sociedad «Z, S.A.» tributa en proporción a su volumen de operaciones (IS) o de las contraprestaciones (IVA) que el enunciado no señala.
- La sociedad «J, S.A.» tributa íntegramente, en IVA y en Sociedades, a la AEAT.

Todo lo anterior, sin perjuicio de la existencia de un grupo fiscal al que luego nos referiremos.

c) Competencia inspectora.

En materia de Impuesto sobre Sociedades la competencia inspectora (art. 19 Concierto) va asociada a la competencia normativa del impuesto, esto es, según criterio domicilio y volumen de operaciones. Ahora bien, este mismo criterio no puede darse en IVA dado que la normativa es única, por ello, el artículo 29.seis del Concierto dispone la competencia en función de la tributación con la salvedad de los contribuyentes que tributen de forma compartida que serán inspeccionados según criterio de domicilio. Por excepción, cuando un sujeto pasivo haya realizado en el ejercicio anterior en territorio común el 75% o más de sus operaciones será competente para su inspección la Administración del Estado, sin perjuicio de la colaboración de las Diputaciones Forales.

Por ello, la Inspectora «M», a la que se le ha asignado el expediente, tiene competencia únicamente sobre la sociedad «X» e «Y», tanto en materia de IVA como de Sociedades. Al grupo luego nos referiremos.

Hechas estas precisiones previas procedemos a resolver las cuestiones que se plantean.

3.2. Procedencia de la regularización tributaria de los diferentes conceptos impositivos y períodos de liquidación, así como su contenido.

Sobre este apartado lo que se solicita es la determinación de si son correctas las actas incoadas, y si no lo son, cuáles deberían haberse incoado o formalizado.

Veamos una a una las diferentes opciones teniendo en cuenta que el enunciado nos plantea la regularización de los siguientes conceptos y períodos impositivos mediante la formalización de las correspondientes actas:

a) *Acta de disconformidad por el IVA del segundo trimestre de 2005 de la entidad «X, S.A.».*

La primera apreciación que hay que realizar respecto de la procedencia del acta incoada lo es en relación con la citación sobre los períodos objeto de comprobación.

Se cita a las sociedades «X» e «Y» por el IVA y concretamente por los períodos de liquidación de los años 2003, 2004 y primer y segundo trimestre del año 2005. Ahora bien, si tenemos en cuenta el volumen de operaciones realizado por la entidad «X, S.A.» en el año 2004, 14.000.000 de euros, y traemos a colación el artículo 71 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el reglamento del IVA, el período de liquidación debe coincidir con el mes natural. Así, dispone el apartado tercero del referido artículo 71 que *«El período de liquidación coincidirá con el trimestre natural. No obstante, dicho período de liquidación coincidirá con el mes natural, cuando se trate de los sujetos pasivos que a continuación se relacionan: 1.º Aquellos cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley del Impuesto, hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 de euros.»*². La citación es incorrecta o, al menos, imprecisa. Debieran haberse citado los períodos de liquidación correspondientes a los meses de enero a junio de 2005.

En coherencia con lo anterior, y teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 15 del Reglamento de Inspección (en adelante RI) aprobado por Decreto Foral 99/2005, se debe formalizar un acta por cada año natural cuando se comprueben todos los períodos de declaración y si no es así, es decir, la comprobación no se realiza en relación con todos los períodos de declaración correspondientes al año natural, se debe formalizar un acta por cada período de declaración comprobado³. Más adelante comentaremos los efectos de este error de procedimiento.

En cualquier caso, vamos a valorar los aspectos sustantivos que, en materia de IVA, son susceptibles de regularizarse dentro de los seis primeros meses del año 2005.

En particular, el enunciado nos señala que la entidad «X» ha transmitido en abril de 2005 a la entidad «Y, S.A.» los siguientes inmuebles repercutiendo expresamente el IVA consignándolo en su declaración sin proceder a su ingreso:

² El artículo 121 de la Norma del IVA entiende por volumen de operaciones el importe total, excluido el propio IVA y, en su caso, el recargo de equivalencia y la compensación a tanto alzado, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo durante el año natural anterior, incluidas las exentas del impuesto. Por su parte, el Decreto Foral 108/1996, de 24 de septiembre, del Territorio Histórico de Vizcaya, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas exige incluir en la declaración, con determinadas excepciones, las entregas, prestaciones o adquisiciones de bienes o servicios sujetas y no exentas en el IVA, como las no sujetas o exentas de dicho impuesto teniendo en cuenta que tratándose de operaciones sujetas y no exentas en el IVA, se debe declarar el importe total de las contraprestaciones, añadiendo las cuotas y recargos repercutidos o soportados por dicho impuesto.

³ El artículo 50 del Reglamento General de Inspección aprobado por Real Decreto 939/1986 (en adelante RGI) no contempla una disposición similar.

1. Vivienda unifamiliar construida en 1999 y sita en La Galea (Getxo). Precio de transmisión 1,2 millones de euros, IVA no incluido.

De esta redacción no se deduce claramente si la vivienda es promovida por «X» o si se trata de una segunda o ulterior transmisión, aunque parece razonable presumir que dado que está construida en el año 1999 la vivienda ya ha sido usada.

En la hipótesis de que se trate de una vivienda construida por la propia entidad «X» será procedente el devengo del impuesto y su consiguiente repercusión al 7%, según preceptúa el artículo 91 de la Norma del impuesto, únicamente en la hipótesis de que una vez construida y acabada no ha sido posible su venta o se ha arrendado a la misma persona que la adquiere posteriormente o se destina a utilización propia por menos de dos años (art. 20.uno.22 tercer párrafo ⁴).

Otra cuestión a tener en cuenta en la regularización de esta operación (también en las demás realizadas entre «X» e «Y») es la relativa a la base imponible ya que nos encontramos ante sociedades vinculadas de conformidad con lo dispuesto en el artículo 16 de la Norma Foral 3/1996, precepto al que expresamente se remite el artículo 79.5 a) de la Norma Foral 7/1994 del IVA. En aquel se señala que se considerarán personas o entidades vinculadas dos sociedades que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 42 del Código de Comercio, reúnan las circunstancias requeridas para formar parte de un mismo grupo de sociedades y en este supuesto, recuérdese, «X» e «Y» están participadas en un 95% por «Z» con lo que ambas sociedades forman parte de un grupo consolidado (mercantil-contable). Ante esta situación la base imponible a efectos de IVA no puede ser inferior a la que resultaría de aplicar las reglas establecidas para el autoconsumo. En este caso, por tanto, el valor que tengan los bienes en el momento en que se efectúe la entrega. Sin embargo, no hay datos en el enunciado que nos permitan concluir que los 1,2 millones de euros sean precios notoriamente inferiores a los normales en el mercado, únicamente la lógica de los precios inmobiliarios en La Galea (Getxo) nos llevaría a una conclusión contraria y, por tanto, susceptible de regularizar.

Por lo tanto, la cuota a regularizar, devengada, declarada y no ingresada asciende en esta hipótesis a 84.000 euros.

Adicionalmente procede el gravamen por actos jurídicos documentados cuota gradual al que luego nos referiremos.

⁴ Artículo 20.uno.22 párrafo tres Norma Foral 7/1994. «A los efectos de lo dispuesto en esta Norma Foral, 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 dos 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.»

En la hipótesis de que el inmueble fuese objeto de una segunda o ulterior transmisión la operación estará sujeta pero exenta de IVA (art. 20.uno.22) y por aplicación de lo dispuesto en el artículo cuatro, apartado cuatro, de la norma del impuesto en coherencia con el artículo siete.cinco de la norma reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados estará plenamente sujeta al concepto transmisiones patrimoniales onerosas siendo el sujeto pasivo contribuyente la sociedad adquirente «Y, S.A.». Tendrá que liquidar el impuesto al 6% sobre el valor real del inmueble (72.000 €) sin perjuicio de la posibilidad de renuncia a la exención en los términos del artículo 20.dos de la Norma del IVA. Sin embargo, como luego se verá, la sociedad «Y» adquirente se encuentra en prorrata lo que excluye la renuncia a la exención.

2. Terreno rústico situado en Bermeo (Vizcaya) por un importe de 0,3 millones de euros, excluido IVA.

Este es un supuesto claro de exención de IVA ya que el artículo 20.uno.20 de la Norma del impuesto expresamente lo declara al decir que estarán exentas: *«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»*. Cuestión distinta es el hecho de que el artículo 20.dos habilite la posibilidad de que el transmitente renuncie a la exención a instancia del adquirente, siempre que este tenga derecho a la deducibilidad total del impuesto. Ocurre, sin embargo, que el artículo 8 del reglamento condiciona la validez de la renuncia a la comunicación fehaciente al adquirente y a su justificación escrita y suscrita del adquirente de su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducibilidad total del tributo, cosa que al parecer en esta ocasión no acontece.

En definitiva, no procede el devengo, la repercusión, y consiguiente declaración del tributo, y sí, por el contrario, se devenga el concepto transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ya que aun tratándose de un hecho imponible del IVA, por aplicación del artículo 4.4, y, dado que está exento, se produce la sujeción a este otro impuesto transmisivo.

3. Edificio de viviendas sito en la calle Astarloa (Bilbao) adquirido por la entidad en 2001, y transmitido ahora por un importe de 35 millones de euros, IVA excluido.

En este supuesto cabe hacer, en principio, idénticas apreciaciones que en el supuesto anterior, únicamente destacar que nos encontramos ante el supuesto de exención en IVA del artículo 20.uno.22 ya que se trata de una segunda o ulterior transmisión de edificaciones y, por tanto, plenamente sujeta al tráfico civil pero exenta del tráfico mercantil propio del IVA.

Ahora bien, el enunciado expresamente señala en relación con el edificio de viviendas que el adquirente *«lo va a someter a un proceso de rehabilitación integral»*. De este tenor, cabe interpretar que se trata de un inmueble vendido para su inmediata rehabilitación por el adquirente tal y como

señala el propio artículo 20.uno.22. párrafo sexto b) entendiendo por rehabilitación, de acuerdo con el artículo 8 del reglamento que remite a estos efectos al propio artículo 20 de la Norma, *«las que tienen por objeto la reconstrucción de las mismas mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 por 100 del precio de adquisición si se hubiese efectuado durante los dos años inmediatamente anteriores o, en otro caso, del verdadero valor que tuviera la edificación o parte de la misma antes de su rehabilitación.»*. Y en este caso, la transmisión no está amparada por la exención. Se devengará, por tanto, un IVA del 7% sobre los 35 millones de euros de contraprestación, es decir, una cuota de 2.450.000 euros [únicamente sería aplicable el 16% si se tratase de un edificio de viviendas destinado a su demolición de acuerdo con lo dispuesto en el art. 20.uno.22 párrafo sexto letra c) de la Norma del impuesto].

En la hipótesis de que el edificio se destine al arrendamiento de viviendas, actividad exenta limitada por aplicación del artículo 20.uno.23 de la norma de IVA, la ulterior transmisión de las viviendas fuera del período de regularización, en principio, estaría exenta por aplicación del artículo 20.uno.22, pero si se dan las circunstancias para la renuncia a la exención esta no tendría efecto ya que si bien no sería aplicable la precitada exención por segunda o ulterior transmisión, sí sería de aplicación la del artículo 20.uno.24 que establece, precisamente, la exención de las entregas de bienes que han sido utilizados por el transmitente en la realización de operaciones exentas en virtud de alguna de las exenciones del propio artículo 20 y que, por mor del cual, el sujeto pasivo transmitente no ha tenido derecho total o parcial a la deducción del impuesto soportado en la adquisición.

Al margen de lo anterior, en este supuesto se devengará, asimismo, el gravamen fijo y gradual del concepto actos jurídicos documentados, documentos notariales, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, recuérdese que en materia de cuota gradual (0,5% sobre el valor declarado) los requisitos que fija el artículo 29 de la Norma del impuesto (NF 3/1989) para que se devengue son ⁵:

- Que se trate de primeras copias de escrituras y actas notariales.
- Que tengan por objeto cantidad o cosa valuable.
- Que contengan actos o contratos inscribibles en un registro público ya sea el de la Propiedad, Mercantiles, la Oficina Española de Patentes y Marcas, el de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin Desplazamiento de la Posesión...
- Y no estén sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a operaciones societarias o a transmisiones patrimoniales onerosas.

No obstante, hay que tener en cuenta que el sujeto pasivo de este concepto tributario lo es el adquirente del bien o derecho.

⁵ En similares términos se manifiesta el artículo 31.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993 regulador del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en territorio común si bien no contempla otros registros que no sean el mercantil y de la propiedad o el de la propiedad industrial.

4. Conclusión. ¿Acta y expediente sancionador o informe de delito?

La regularización por este concepto tributario supone la consignación de un IVA devengado y no ingresado de 2.534.000 euros. (Acogiendo la hipótesis más favorable a la tributación por IVA.)

Por la parte del impuesto soportado, aunque el enunciado nada dice, debe considerarse la existencia de la regla de prorrata, ya que dentro de las operaciones realizadas las hay exentas limitadas, esto es, que no originan el derecho a la deducción (art. 94 NF IVA *a sensu contrario*). Ahora bien, dado que la prorrata, bien sea especial o general, se determina para cada año natural deberemos aplicar el porcentaje provisional (definitiva del año anterior) y las actas que, en su caso, se incoen deberán tener el carácter de previas [art.16.3 b) RI]^{6, 7}.

Cuestión distinta es el hecho de que, a tenor del elevado volumen de las cifras no ingresadas, nos encontremos ante un presunto delito contra la Hacienda pública de los tipificados en el artículo 305 del Código Penal. Recordemos que este precepto considera delictiva la elusión del pago de tributos por importe superior a 120.000 euros, si bien es requisito imprescindible que exista ánimo de defraudar en el proceder del obligado tributario.

Por tanto, si se dan los elementos configuradores del tipo penal, no procede la formalización de acta y si la elaboración del pertinente informe de delito. Veamos esta cuestión.

A nuestro juicio, y aun siendo prudentes dados los pocos datos que a este respecto aporta el enunciado, nos inclinamos por pensar que puede existir tal ánimo de defraudar por el mero hecho de no ingresar conscientemente la cuota espontáneamente declarada, es decir, no obsta que el sujeto pasivo u obligado tributario haya declarado espontáneamente, es necesario que además realice el ingreso de la deuda.

Este es también el parecer del Tribunal Supremo que en diversos pronunciamientos, entre otros el de la reciente STS 17/2005, de 3 de febrero, o la STS 133/2002, de 15 de julio, según la cual *«Regularizar es convertir en regular, poner en orden. Tratándose de una deuda, de una obligación incumplida, poner en orden significa pagar, cumplir. Implica un comportamiento espontáneo, activo, positivo, por parte del deudor; que asume no sólo su incumplimiento previo, sino los recargos que normalmente gravan una situación como la provocada por su actitud. Tal es la razón por la que el ordenamiento decide asimilar esa conducta a la del que hubiera satisfecho la deuda tributaria dentro de plazo. Porque en ambas se dan dos básicos puntos de coincidencia, a saber, que es el sujeto deudor el que toma la iniciativa; y que la administración tributaria, en uno y otro caso, al fin, no resulta perjudicada, puesto que ingresa lo que le era debido según la ley»*, ha considerado que la declaración sin ingreso no puede ser considerada como regularización a los efectos del artículo 305.4 del Código Penal.

⁶ Artículo 16. Carácter de las actas. «3. Procederá a la incoación de un acta con el carácter de previa, además de en los casos a que se refiere el apartado anterior, en los siguientes supuestos: b) Cuando se formalice un acta por el Impuesto sobre el Valor Añadido antes de la fijación del porcentaje de prorrata definitivo que se establezca en función de las operaciones realizadas en el año natural».

⁷ El RGI no contempla expresamente esta circunstancia.

Ahora bien, cabe preguntarse ¿puede realmente existir ánimo de defraudar, dolo, cuando expresamente el obligado informa a la Administración de su deuda? La respuesta debe ser claramente afirmativa, ya que en estos casos la fase de defraudación, si existe, se suele trasladar del ámbito de la determinación de la deuda al de la recaudación de la misma.

Este supuesto pone de manifiesto un hecho trascendente, cual es el diverso tratamiento de la regularización en vía administrativa o en vía penal, pues la primera a diferencia de la jurisdiccional no empece aun no existiendo ingreso. Así lo dispone el artículo 184.3 de la vigente Norma Foral 2/2005 General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia –en adelante NFGT– (en parecidos términos el art. 179.3 de la Ley 57/2003 General Tributaria –en adelante LGT–) al decir que «*Los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria mediante la presentación de declaraciones o autoliquidaciones sin requerimiento previo de la Administración tributaria no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas. Tampoco incurrirán en responsabilidad los que voluntariamente subsanen, sin requerimiento previo de la Administración tributaria, las declaraciones, autoliquidaciones o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta, por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquellas. Lo dispuesto en los párrafos anteriores se entenderá sin perjuicio de los recargos e intereses de demora que pudieran proceder y de las posibles infracciones que puedan cometerse como consecuencia de la presentación tardía o incorrecta de las nuevas declaraciones, autoliquidaciones o solicitudes.*»

En el caso que nos ocupa hay además otro elemento de distorsión, como es el hecho de que se está regularizando un período inferior al anual, lo que en el IVA es, sin duda, un elemento importante a tener en cuenta. No olvidemos que el artículo 305.2 del Código Penal al referirse a tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica dispone que debe estarse a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si estos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural, y aunque en el caso que nos interesa el importe de la defraudación ya excede con mucho los 120.000 euros de defraudación, nada obsta a que, aunque resulte meramente hipotético en este caso, se produzcan, antes de finalizar el año, importes de IVA a deducir que minoren la referida cifra no ingresada por debajo del umbral penal o, incluso, que el saldo final resulte a devolver o a compensar.

En conclusión, no cabe, por mor de un básico principio de prudencia, la paralización de actuaciones y elaboración del preceptivo informe a los efectos del artículo 185 de la NFGT (ídem LGT) sino la incoación de la pertinente acta de inspección con el carácter de previa del período abril de 2005.

Desde un punto de vista práctico, hay que matizar que una vez presentada la declaración-liquidación sin ingreso se inicia la recaudación en vía ejecutiva con los recargos e intereses correspondientes⁸. La posterior inclusión en plan de inspección e inicio del procedimiento, en principio, no debe paralizar esta vía si bien los ingresos que se obtengan tendrán el carácter de «a cuenta» de la liquidación definitiva que pueda resultar del procedimiento de comprobación e investigación.

⁸ El régimen de recargos regulado en la Norma Foral 2/2005 es sustancialmente diferente del establecido por la LGT. *Vid.* artículos 27 y 28 y artículo 60 de la Norma Foral 2/2005.

b) *Acta de disconformidad por el Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2003 de la sociedad «X, S.A.».*

Sin perjuicio de que luego hagamos apreciaciones en relación con los aspectos procedimentales de la iniciación de actuaciones y de la procedencia o incorrección de la citación, lo primero que hay que traer a colación es el hecho de que respecto del ejercicio 2003 la sociedad «X, S.A.» ha presentado declaración-liquidación por este concepto impositivo «sin proceder a ingresar cuota alguna del Impuesto sobre Sociedades ni a solicitar devolución de ningún tipo».

Posteriormente se dice que la entidad «Z, S.A.» ha presentado declaración modelo 220 correspondiente al grupo fiscal formado por las entidades «Z», «X» e «Y».

No dice el enunciado dónde se ha realizado el ingreso de la cuota correspondiente al impuesto del grupo pero sí que se ha hecho.

De los restantes datos que a lo largo del enunciado se aportan veremos que es más que discutible la propia existencia del grupo fiscal. Por ello, lo primero que debemos abordar es la cuestión de la configuración del grupo y de la competencia inspectora sobre el mismo o, en su caso, sobre las sociedades individualmente consideradas.

1. Hipótesis de la existencia de grupo fiscal.

El problema que aquí se plantea no es baladí ni de fácil resolución dados los escasos datos que, sobre el mentado grupo, se aportan.

Si partimos de la hipótesis de que efectivamente existe grupo y de que se han cumplido todos los requisitos y las formalidades que la norma exige para la tributación consolidada, la competencia exaccionadora vendrá dada por la norma de aplicación respectiva, es decir, la Inspectora «M», partiendo de lo dispuesto en el artículo dos de la Norma Foral 3/1996, de 23 de junio, reguladora del Impuesto sobre Sociedades en el Territorio Histórico de Vizcaya a cuyo tenor «3. *El régimen de tributación de los grupos fiscales regulado en esta Norma Foral será de aplicación a aquellos en los que a la sociedad dominante, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1 anterior, le sea de aplicación esta Norma Foral y siempre que a todas las sociedades dependientes les sea de aplicación la normativa del Impuesto sobre Sociedades de cualquiera de los Territorios Históricos. A estos efectos, se considerarán excluidas del grupo fiscal las sociedades que estuvieran sujetas a normativa de territorio común.*», considerará, dado que la cabecera del grupo es, en principio, alavesa, que es de aplicación la norma del Impuesto sobre Sociedades del respectivo territorio y, por ende, la competencia inspectora lo es de la Hacienda de Álava. Téngase en cuenta que el artículo 2.tres de la Norma Foral reguladora del Impuesto sobre Sociedades en Álava es exactamente del mismo tenor que la vizcaína (*vid.* NF 24/1996, de 5 de julio) al igual que el artículo 135 bis relativo a la inspección del impuesto, que expresamente atribuye la competencia inspectora a la Diputación Foral de Álava cuando el sujeto pasivo tenga su domicilio fiscal en Álava, excepto en relación con los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de

6.000.000 de euros y en dicho ejercicio hubieran realizado en Territorio Común el 75% o más de su volumen de operaciones.

No olvidemos que si existe el grupo, este tiene la consideración de sujeto pasivo de conformidad con los artículos 7 y 72 de las respectivas Normas Forales reguladoras del tributo (Ídem normativa de Territorio Común).

En conclusión, bajo esta hipótesis, el acta de disconformidad por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2003 incoada a la sociedad «X, S.A.» es improcedente por un doble motivo:

- Se ha presentado declaración consolidada del ejercicio 2003 y, por tanto, aun siendo competente, nunca procedería la incoación de un acta por el Impuesto sobre Sociedades de una sociedad del grupo individualmente considerada.
- La Hacienda Foral vizcaína no es Administración competente para la inspección del impuesto del grupo fiscal cuya cabecera o dominante es alavesa.

Podríamos calificarla de nula de pleno derecho si origina un acto administrativo ya que este habrá sido dictado por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o el territorio.

Otra hipótesis plausible dados los contundentes datos del enunciado (volumen de operaciones de la dominante íntegramente realizado en Territorio Histórico de Vizcaya, sociedades miembros vizcaínas, presentación de declaraciones únicamente en Vizcaya) es interpretar que la verdadera gestión efectiva y dirección de los negocios se realiza en Vizcaya y que realmente se trata de un grupo vizcaíno. No olvidemos que la norma exige a la sociedad dominante del grupo comunicar los acuerdos de adopción del régimen a la Administración tributaria con anterioridad al inicio del período impositivo en que sea de aplicación, e igualmente exige comunicar la composición del grupo fiscal para dicho período, identificando las sociedades que se han integrado en él y las que han sido excluidas del mismo.

Más adelante nos detendremos en analizar las diferentes contingencias fiscales que se producen en el seno del grupo indicando la regularización que a nuestro juicio sería procedente bajo esta hipótesis de competencia fiscal vizcaína.

En cualquier caso la entidad «J» domiciliada fiscalmente en Burgos quedaría excluida del grupo fiscal foral (amén de que su participación no llegue al mínimo del 75%) ya que en este sentido el Concierto Económico es claro al señalar en su artículo 20.dos que *«Los grupos fiscales estarán sujetos al régimen de consolidación fiscal foral cuando la sociedad dominante y todas las dependientes estuvieran sujetas a normativa foral en régimen de tributación individual, y estarán sujetos al régimen de consolidación fiscal de territorio común cuando la sociedad dominante y todas las dependientes estuvieran sujetas al régimen tributario de territorio común en régimen de tributación individual. A estos efectos, se considerarán excluidas del grupo fiscal las sociedades que estuvieran sujetas a la otra normativa.»*

2. Hipótesis de la NO existencia de grupo fiscal.

Una de las cuestiones a considerar desde un punto de vista práctico es el hecho de que la sociedad «Z» cabecera del grupo presenta el modelo 220 e ingresa el importe correspondiente ante la Hacienda Foral vizcaína. Este hecho por sí solo implica que los órganos de gestión han asignado al grupo el correspondiente número y puede inducir a los órganos de inspección a creer que la citación como grupo es procedente. Ciertamente es que el enunciado no dice que se cita a la cabecera pero, indudablemente para llegar a la formalización de actas al grupo, ha debido existir una comunicación directa con la representante del grupo, que no es otra que la sociedad dominante del mismo.

Esta tesis de la efectiva comprobación del grupo por parte de la inspectora «M» y partiendo de los datos aportados sobre ventas declaradas e imputadas, sin duda, pone de manifiesto, tanto en el ejercicio 2003 como en el 2004, que las declaraciones presentadas son incompletas o inexactas y si tales declaraciones, además, son un reflejo de lo que la empresa ha contabilizado, nos encontramos sin duda, también, ante sustanciales incumplimientos de las obligaciones contables. En definitiva, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 87 de la Norma Foral 3/1996⁹, concurre en nuestro caso causa determinante de la pérdida del régimen de consolidación fiscal con efecto en el propio período impositivo de incumplimiento.

A nuestro juicio, es esta la respuesta más acorde con el enunciado por lo que el acta por Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2003 a la sociedad «X, S.A.» es, sin duda, procedente, no así el acta de disconformidad por el Impuesto sobre Sociedades del grupo fiscal del ejercicio 2004 ya que la pérdida de condición de grupo se produce, según se deduce del apartado E.2) del enunciado, en el propio ejercicio 2003 y, por ende, también en el 2004.

Habrán, por tanto, que formalizar actas, en su caso, por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004 de la sociedad «X» y por el ejercicio 2003 y 2004 de la sociedad «Y».

c) Acta de disconformidad por el Impuesto sobre Sociedades del grupo fiscal del ejercicio 2004.

Ya hemos comentado la posibilidad de que exista grupo fiscal y que el mismo sea, por hipótesis, de la competencia de la Hacienda Foral de Álava, no procediendo, por tanto, regularización alguna por este concepto. No obstante, cabe la posibilidad, a la luz del enunciado, de atribuir la competencia a la Hacienda Foral vizcaína. Por ello, vamos a analizar, bajo la presunción de que existe grupo, los diferentes aspectos susceptibles de regularizar que se deducen del enunciado del supuesto.

La base imponible del grupo inicialmente declarada es de 10.000.000 de euros y sobre la misma, se dice, no se han realizado eliminaciones intergrupo.

⁹ Ídem artículo 80 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo «El régimen de consolidación fiscal se perderá por las siguientes causas:

- a) La concurrencia en alguna o algunas de las sociedades integrantes del grupo fiscal de alguna de las circunstancias que de acuerdo con lo establecido en la Ley General Tributaria determinan la aplicación del régimen de estimación indirecta.
- b) El incumplimiento de las obligaciones de información a que se refiere el apartado 1 del artículo anterior.»

A estos efectos es importante recordar que la normativa sobre la materia, en particular el artículo 78 de la Norma Foral 3/1996 (71 LIS), configura la base del grupo por agregación de los siguientes conceptos:

- Las bases imponible individuales (antes de compensaciones –bases previas–) de las sociedades del grupo fiscal.
- Las eliminaciones.
- Las incorporaciones de las eliminaciones de ejercicios anteriores.
- La compensación de las bases imponible negativas del grupo fiscal, cuando el importe de la suma de los conceptos anteriores resultase positiva.
- Las bases imponible negativas de cualquier sociedad pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo, con el límite de la base imponible individual de la propia sociedad.

Téngase en cuenta, sobre este último aspecto, que de la base imponible positiva a compensar de cada sociedad individualmente considerada deben excluirse los ingresos por dividendos o participaciones en beneficios que gozan del derecho a la deducción por doble imposición interna del 100% para evitar que se produzcan supuestos de desimposición.

Por último resta indicar, que las eliminaciones a que la norma hace referencia se van a determinar de acuerdo con los criterios establecidos en el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas.

1. Dividendos satisfechos por las dependientes a la dominante.

Según reza el enunciado apartado 1.E.1), la entidad «X, S.A.» ha satisfecho un dividendo a sus socios durante el ejercicio 2004 por importe de 175.000 euros, y la entidad «Y, S.A.» ha satisfecho otro dividendo a sus socios por importe de 600.000 euros, si bien, todos los beneficios de los que proviene este último dividendo se generaron antes de que los actuales socios de la entidad «Y, S.A.» adquirieran su participación.

El Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas, en su artículo 42, relativo a la eliminación de dividendos, señala que se considerarán dividendos internos los registrados como ingresos del ejercicio de una sociedad del grupo que hayan sido distribuidos por otra perteneciente al mismo, y añade que estos dividendos serán eliminados considerándose reservas de la sociedad perceptora.

No obsta lo anterior el hecho de que los dividendos deriven de beneficios generados con anterioridad a la incorporación al grupo de las respectivas sociedades. Piénsese que tales beneficios han pasado a formar parte de los fondos propios de las sociedades que los generaron por lo que forman parte de sus reservas. Reservas que, en su caso, habrán sido compradas por la adquirente de la participación. Lo que se consigue con la eliminación es que tales reservas no se conviertan de nuevo en beneficios tributables en sede del grupo.

Sin embargo, puede existir diferencia en el hecho de que el dividendo derive de beneficios obtenidos bajo la pertenencia al grupo y el que resulta de reservas acumuladas con anterioridad a la pertenencia al grupo. En este segundo caso, puede darse la circunstancia de que el reparto de reservas origine una minoración del valor teórico que obligue a la dotación de una provisión de la cartera por parte de la receptora del dividendo. En tal circunstancia el dividendo no origina el derecho a la deducción por doble imposición por cuanto la distribución del dividendo o la participación en beneficios no determina la integración de renta en la base imponible o, como es el caso, produce una depreciación en el valor de la participación a efectos fiscales.

Si se da esta circunstancia, la propia normativa reguladora del régimen de consolidación (art. 79.4 NFIS o 72.3 LIS) prevé que no se eliminarán los dividendos incluidos en las bases imponibles individuales de las entidades que formen parte del grupo fiscal.

La eliminación procedente asciende en sede del grupo por tanto a la cifra de $- 175.000 \text{ €} \times 95\% = - 166.250 \text{ €}$.

2. Discrepancias entre datos declarados e imputados por terceros.

En relación con esta cuestión el enunciado punto 1.E.2) nos plantea una situación en la cual las ventas imputadas por la sociedad «Y, S.A.» exceden de las declaradas en 13,343 millones de euros, 10 de ellos en concepto de prestaciones de servicios realizados a la sociedad dominante del grupo fiscal y no declaradas por la prestadora de los servicios. Por otro lado, a la sociedad «Z» se le imputan ventas por importe de 15.000.000 de euros superiores a las declaradas.

A nuestro juicio, y sin perjuicio de lo ya referido en relación a la causa determinante de la pérdida del régimen de consolidación, la regularización procedente pasaría por incorporar a la base imponible individual de la sociedad independiente «Y, S.L.» y a la dominante «Z, S.L.» los correspondientes ingresos previamente neteados del IVA (16% ya que toda las operaciones son de asesoramiento técnico) asociado a las operaciones, ya que así se declaran en el modelo 347 de operaciones con terceras personas.

Asimismo, procede la correspondiente eliminación de resultados por operaciones internas de servicios que ascienden a 10.000.000 de euros, si bien, con los datos aportados la operativa no es posible dado que conforme a lo dispuesto en el artículo 39 del decreto de consolidación, el importe a diferir o eliminar se determina por diferencia entre el precio de venta del servicio y el coste del mismo, dato, este último, que no se aporta.

Cabría pensar que, dado que se ha consignado un ingreso en la sociedad dependiente, ha de computarse el correspondiente gasto que supone el servicio para la dominante receptora del mismo, si es que esta no lo hubiese hecho. Sin embargo, esto no es así ya que la base imponible del grupo se obtiene por agregación de las bases imponibles individuales de las sociedades que lo componen. Así, si la dominante no ha consignado el correspondiente gasto en su contabilidad y, en consecuencia, en su base imponible, el actuario tampoco puede hacerlo por su vinculación al principio de inscripción contable consagrado en el artículo 20 de la Norma Foral reguladora del tributo (art. 19 LIS).

3. Provisiones por depreciación de participaciones de las dependientes.

Nos dice el apartado 1.E.3) que la sociedad «Y» obtiene pérdidas en 2004 de 2.000.000 de euros y que «Z» dota la correspondiente provisión. Haciendo abstracción del efecto que los 10.000.000 de euros de ingresos no declarados pueda tener en el valor de la cartera, que, sin duda, dejaría sin sentido la provisión, vamos a analizar el tratamiento de la referida provisión que supone de hecho un doble reconocimiento de las pérdidas, el efectivo y real en sede de la sociedad que obtiene tales pérdidas y el financiero que tiene por objeto reconocer el menor valor de la cartera en el balance de la sociedad inversora, lo que se hace a través de la referida dotación del gasto que supone la provisión.

Para ello traemos a colación el artículo 27 apartado tercero del mencionado decreto de consolidación según el cual se deben eliminar, en todo caso, con carácter previo al proceso de eliminación inversión-fondos propios, las correcciones valorativas hechas a la inversión en las dependientes que sean posteriores a su pertenencia al grupo.

En consecuencia, tanto en uno como en otro caso el gasto por importe de 1,90 millones de euros (95% de las pérdidas) debe regularizarse. Procede, por tanto, eliminar el gasto e incrementar la base consolidada en el referido importe.

Adicionalmente, la sociedad «Z», dado que adquirió la participación en «Y» a valor teórico, debiera haber dotado la correspondiente provisión por la depreciación que implica la distribución de reservas. El enunciado no deja claro que tal provisión exista en la cuenta de resultados de la dominante. Si así fuese, procedería la eliminación correspondiente.

4. Compensación de bases imponibles negativas.

En fin, la base imponible del grupo resultará de las siguientes magnitudes:

Concepto	Importe	Observaciones
B.I. Declarada individual «Z»	7.000.000,00	
B.I. Declarada individual «X»	5.000.000,00	
B.I. Declarada individual «Y»	- 2.000.000,00	
Σ Bases individuales	10.000.000,00	
Ajuste Ventas imputadas «Z»	12.931.034,48	ajuste a la base individual
Ajuste Ventas imputadas «Y»	11.502.586,21	ajuste a la base individual
Eliminación dividendos	- 166.250,00	
Eliminación provisión cartera en «Y»	1.900.000,00	
Eliminación provisión dividendo «Y»	570.000,00	
Eliminación resultado diferido	0,00	No consta
Base imponible previa	36.737.370,69	
Base imponible negativa de «Y» (1998)	- 1.000.000,00	Inicialmente no compensable
Base imponible consolidada	35.737.370,69	

Hay que tener presente que los ajustes de ventas se hacen presuponiendo que todas las operaciones llevan un IVA repercutido del 16%, es decir, no había operaciones no sujetas exentas o a tipos reducidos. Y, por supuesto, no se ha considerado la eliminación de resultados por operaciones internas de servicios.

Obsérvese que el enunciado nos dice, en referencia a la base imponible negativa de «Y» del año 98, que fue compensada con la base consolidada, sin embargo, la normativa (art. 78 NFIS o 71 LIS) establece como límite, para la compensación de las bases imponibles pendientes de compensación anteriores a la pertenencia al grupo, la base individual de la sociedad que pretende la compensación. En el planteamiento inicial la base imponible individual de «Y» es negativa por lo que inicialmente no cabría la compensación. Ahora bien, dado que la misma ha sido incrementada con beneficios no declarados la posibilidad de compensación surge de forma sobrevenida.

d) Actas de disconformidad por el IVA del año 2003 de la sociedad «X, S.A.», de 2004 de la sociedad «Z, S.A.» y de 2004 de la sociedad «Y, S.A.».

La sociedad «X», presenta un diferencial de ventas imputadas-declaradas en el ejercicio 2003 de 8.000.000 de euros, señalando el enunciado que esta diferencia se corresponde con operaciones no declaradas por los contribuyentes pero contrastadas con las pruebas correspondientes siendo, en todos los casos, prestaciones de servicio de asesoramiento técnico localizadas en el domicilio fiscal de la entidad.

No concreta el enunciado si esas ventas imputadas que difieren en 8.000.000 de euros son IVA incluido o han sido facturadas sin IVA. En este sentido, la interpretación no es sencilla dado que el propio enunciado en referencia al ejercicio 2003 indica que el volumen de operaciones de la sociedad «X», es de 5.000.000 de euros y las operaciones declaradas en el modelo 347 son igualmente de 5.000.000 de euros.

El concepto de volumen de operaciones a que tenemos que atender es el que se deriva del concierto económico que no coincide exactamente con el que definen el artículo 121 de la Ley del IVA ni con el importe de ventas con ingresos que debe declararse en el modelo 347. El volumen de operaciones tal y como se define en el concierto equivale al «importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido en un ejercicio por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad». En definitiva cualquier interpretación puede ser válida. Por simplicidad entendemos que los 8.000.000 adicionales son netos de IVA.

Lo mismo cabe decir respecto de la sociedad «Z», si bien en este caso las ventas imputadas ascienden a 29.000.000 de euros declarándose únicamente 14 e igualmente los servicios a que responden lo son de asesoramiento técnico. La regularización en cualquier caso sería del mismo tenor, si bien hay que destacar la falta de competencia de la Inspectora «M» sobre la sociedad «Z, S.A.».

En relación con la sociedad «Y» el planteamiento de la regularización es idéntico pero con distintas cifras, si bien en relación con el IVA soportado no se aportan datos más allá de las com-

pras o pagos declarados o imputados. Debe destacarse el hecho de que la entidad se dedica tanto al arrendamiento de locales y viviendas como a la financiación a terceros y, concretamente en 2004, ha facturado por arrendamiento de locales 475.000 euros, por arrendamiento de viviendas 532.000 euros y ha obtenido ingreso por financiación de 650.000 euros.

La actividad de arrendamiento de locales ya que es una actividad plenamente sujeta lleva aparejado el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la misma no así el arrendamiento de viviendas, operación exenta limitada, lo que origina la aplicación de la regla de prorata.

Las operaciones de financiación son algo mas problemáticas puesto que aunque la sentencia EDM [Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Sala Quinta) de 29 de abril de 2004] deja claro que «... en la medida en que la concesión de préstamos... se consideran prestaciones de servicios comprendidas en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva, procede señalar que tales actividades están exentas del IVA en virtud del artículo 13, parte B, letra d), números 1 y 5, de dicha Directiva», y que «... cuando la empresa de que se trata efectúa indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conlleven tal derecho, el artículo 17, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva establece que la prorata de deducción que se ha de aplicar al importe del IVA soportado debe calcularse de conformidad con el artículo 19 de dicha Directiva», establece determinadas excepciones sobre las operaciones accesorias. Así dispone que «Es preciso examinar, por consiguiente, si la concesión de préstamos..., exentas en virtud del artículo 13, parte B, letra d), números 1 y 5, de la Sexta Directiva, constituyen operaciones accesorias a efectos de su artículo 19, apartado 2, segunda frase, en cuyo caso esta última disposición establece que, a la hora de calcular la prorata de deducción, han de excluirse tales operaciones. A este respecto, procede señalar que, en el marco de la aplicación del artículo 19, apartado 1, de la Sexta Directiva, un aumento de la cuantía del volumen de negocios relativo a las operaciones que no conlleven el derecho a la deducción, conduce a la disminución del importe del IVA que el sujeto pasivo puede deducir. La no inclusión de determinadas operaciones accesorias en el denominador de la fracción que se utiliza para el cálculo de la prorata de deducción, conforme al artículo 19, apartado 2, segunda frase, de la Sexta Directiva, tiene por objeto neutralizar los efectos negativos que para el sujeto pasivo tiene dicha consecuencia inherente al referido cálculo, para evitar que estas operaciones lo falseen y garantizar así el respeto del objetivo de neutralidad que el sistema común de IVA garantiza. En efecto, como señaló el Tribunal de Justicia en el apartado 21 de la sentencia Régie dauphinoise, antes citada, si todos los resultados de las operaciones financieras del sujeto pasivo que tienen relación con una actividad imponible tuvieran que incluirse en dicho denominador, aun cuando la obtención de tales resultados no implique ningún empleo de bienes o de servicios por los que debe pagarse el IVA o, por lo menos, sólo implique una utilización muy limitada de estos bienes o servicios, se falsearía el cálculo de la deducción... A este respecto, es preciso destacar que la magnitud de los ingresos generados por las operaciones financieras comprendidas en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva puede constituir un indicio de que estas operaciones no deben considerarse accesorias en el sentido del artículo 19, apartado 2, segunda frase, de la Sexta Directiva. Sin embargo, el hecho de que tales operaciones generen ingresos superiores a los producidos por la actividad indicada como principal por la empresa de que se trata no puede excluir, por sí solo, la calificación de aquellas como "operaciones accesorias" en el sentido de dicha disposición. En efecto, como ha señalado acertadamente la Comisión, en una situación como la del litigio principal, en la que la actividad de prospección tiene una rentabilidad sólo a medio plazo incluso puede revelarse no rentable y el volumen de negocios relativo a las operaciones que conlleven el derecho a la deducción puede resultar, en consecuencia, muy limitado, la inclusión de dichas operaciones por razón

únicamente del volumen de los ingresos que producen tiene como efecto, precisamente, falsear el cálculo de la deducción... De lo anterior se deriva que la concesión anual de préstamos... han de considerarse operaciones accesorias en el sentido del artículo 19, apartado 2, segunda frase, de la Sexta Directiva, en la medida en que estas operaciones sólo suponen una utilización muy limitada de bienes o de servicios por los que debe pagarse el IVA. A este respecto, aunque la magnitud de los ingresos generados por las operaciones financieras comprendidas en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva pueda constituir un indicio de que estas operaciones no deben considerarse accesorias en el sentido de dicha disposición, el hecho de que tales operaciones generan ingresos superiores a los producidos por la actividad indicada como principal por la empresa de que se trata no puede excluir, por sí solo, la calificación de aquellas como "operaciones accesorias"».

A nuestro juicio, tal accesoriedad no existe en el caso que nos ocupa constituyendo actividad principal junto con la del arrendamiento, por lo que los 650.000 euros de intereses forman parte de la regla de prorrata que se cifra en $28,66\% \approx 29\%$.

Operaciones con derecho a deducción = 475.000

Total operaciones = 1.657.000

Ahora bien, el que se haya determinado la prorrata general del conjunto de actividades no obsta a que el régimen de deducciones debe configurarse sobre la existencia de sectores diferenciados de actividad. Así, por un lado, el sector de arrendamiento tiene un porcentaje de prorrata del 48%. Por otro lado, el sector de concesión de préstamos es 0% de prorrata. Ambas actividades tienen un CNAE distinto si bien no existe un porcentaje de deducción superior en 50 puntos porcentuales. Por otro lado, cabe advertir que por aplicación del artículo 9.1 c) c') de la Norma del IVA, llegado el caso, las operaciones de cesión de créditos o préstamos, con excepción de las realizadas en el marco de un contrato de *factoring* se considerarán sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional.

Por último, y como fácilmente se puede observar, en todos los supuestos analizados la cuota resultante excede con mucho los 120.000 euros que cifra el Código Penal como límite objetivo de la configuración del tipo del delito contra la Hacienda pública. A ello no referimos a continuación.

3.3. Actuaciones procedimentales que debería iniciar la Inspectoría de Finanzas en relación con incidencias fiscales detectadas.

En este apartado únicamente destacamos la necesidad de solicitar por parte de la actuaria la ampliación de actuaciones al Inspector-Jefe en relación con «X» e «Y» y en referencia a la regularización que procede de los conceptos transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por las operaciones de transmisión de los inmuebles del apartado 1.A).

Asimismo, procede, en todos aquellos casos en los que presuntamente se ha cometido un delito contra la Hacienda pública (la totalidad de las regularizaciones), la paralización del expediente administrativo (la no incoación, en su caso de expedientes sancionadores) y su remisión al Ministerio Fiscal, tal y como ordena el artículo 185 de la NFGT (180 LGT) al decir *«Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, previa audiencia al interesado, y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.»*

3.4. Juicio de conformidad con el ordenamiento jurídico de las actuaciones realizadas por la Inspectora de Finanzas y reflejadas en el planteamiento anterior.

a) Informe del Servicio de Tributos Indirectos que motiva la inclusión en el Plan de Inspección.

El apartado 1.C) del planteamiento señala que en la primera comparecencia el actuario hace entrega al contribuyente de una copia del informe del Servicio de Tributos Indirectos que motiva la inclusión en el Plan, donde se da explicación detallada de su contenido al contribuyente advirtiéndole de la posibilidad de formular alegaciones.

Sobre ese particular hay que manifestar que efectivamente como señala el reglamento de inspección (art. 23), los Planes de Inspección tienen carácter reservado y no podrán ser objeto de publicidad, añadiéndose a continuación que los motivos por los que se acuerda la inclusión o exclusión de los obligados tributarios de los Planes de Inspección o la modificación de los mismos no forma parte del expediente administrativo correspondiente a los procedimientos de comprobación e investigación que resulten de los mismos.

En este mismo sentido abunda la STS de 4 de octubre de 2004 al decir en su fundamento de derecho segundo que *«La Sala reitera que la inclusión de un contribuyente en un Plan de Inspección es un acto de trámite, reservado y confidencial, que per se no afecta a los derechos subjetivos del contribuyente y que no es recurrible en vía económico-administrativa, ni tampoco jurisdiccional. No sólo por razón de su especial carácter de reservado y confidencial, sino porque sólo son recurribles, ..., "los actos de trámite que deciden directa o indirectamente el fondo del asunto o pongan término a la vía de gestión", que no es el caso de autos, pero, a su vez, el acto de inclusión referido tampoco es susceptible de recurso potestativo de reposición.»*

Lo anterior, a mi juicio, no obsta a que la inspectora actuaria, si lo considera oportuno y dado que las actuaciones inspectoras van a versar sobre hechos puestos de manifiesto en el referido informe, lo ponga en conocimiento del contribuyente, toda vez que se trata de datos aportados por el contribuyente o por terceros que obran en poder de la Administración tributaria. En definitiva, aunque el motivo de inclusión en el Plan de Inspección es reservado, en este caso, y dado que viene

originado por un informe con abundantes datos sobre la situación del contribuyente, de una u otra forma esos datos, que van a originar una regularización, deben incorporarse al mismo. Por tanto, el proceder de la actuario es ajustado a Derecho.

Por otro lado, en relación con la posibilidad de que se formulen alegaciones, el propio procedimiento de investigación contempla la posibilidad de trámite de alegaciones con carácter previo a la emisión del acto. Así dispone el artículo 152.3 de la LGT que *«En el plazo de 15 días desde la fecha en que se haya extendido el acta o desde la notificación de la misma, el obligado tributario podrá formular alegaciones ante el órgano competente para liquidar»*. Sin perjuicio de ello, con carácter general, las diligencias que se extiendan en el procedimiento de comprobación e investigación deben contener entre otros extremos las manifestaciones del obligado tributario o persona con la que se entiendan las actuaciones (art. 97 NFGT o art. 99 LGT) y, sin duda, deben ser tenidas en cuenta tengan o no efecto final en la regularización propuesta.

b) Inicio de las actuaciones de comprobación e investigación.

Según indica el planteamiento del ejercicio, las actuaciones de comprobación e investigación traen causa en una inclusión en el Plan de Inspección que se acuerda con carácter de general. Posteriormente, las citaciones que se fechan el 20 de septiembre de 2005 son notificadas fehacientemente el 21 de septiembre, estableciendo la personación del sujeto pasivo o de su representante en las oficinas de la Hacienda Foral el día 30 de septiembre los 2005 para el inicio de actuaciones.

Las citaciones adolecen de algunas irregularidades, así en primer lugar se cita por el Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2003 a 2005. Es patente, sin embargo, que este último período impositivo no puede ser objeto de comprobación e investigación dado que ni siquiera el período impositivo ha concluido. A nuestro juicio se trata de una irregularidad no invalidante, es decir, de un error material susceptible de corregirse en cualquier momento (art. 228 NFGT o art. 220 LGT) que no invalida, por tanto, la eficacia de las citaciones. No olvidemos que éstas son actos de trámite y que tal error no produce indefensión.

Por otro lado, también son objeto de citación respecto al IVA los períodos de liquidación correspondientes a los años 2003, 2004 y primer y segundo trimestres del año 2005.

Del tenor del enunciado parece desprenderse que los períodos de liquidación que se citan son trimestrales, al menos los del ejercicio 2005, de ahí el acta de disconformidad del segundo trimestre de 2005. Hemos comentado que la sociedad «X, S.A.» en el ejercicio 2004 tiene un volumen de operaciones a los efectos del artículo 121 de la Norma del impuesto superior a los 6.000.000 de euros. Este hecho implica que los períodos de declaración del ejercicio 2005 en lo atinente al IVA son mensuales, por tanto, si lo que se cita son períodos trimestrales la citación sería irregular. En nuestra opinión, este dato es irrelevante, obsérvese que se citan los períodos de liquidación del primer y segundo trimestre del 2005, independientemente de que estos sean mensuales o trimestrales. Cosa distinta es que la regularización del segundo trimestre 2005 sea improcedente. El órgano administrativo competente para dictar el acto, al amparo del artículo 42 del RI, acordará la anulación del acta,

reponiendo, cuando proceda, las actuaciones al momento en que se incurrió en los defectos apuntados o instándose, en su caso, nuevamente el inicio del procedimiento inspector ¹⁰.

Por último, el hecho de que entre la fecha de citación efectiva y la fecha de personación para inicio de las actuaciones no transcurran al menos 10 días no invalida la citación realizada que tendrá todos los efectos jurídicos particularmente la interrupción de la prescripción, pero el sujeto podrá no comparecer o alegar no disponer de la documentación que no deba estar a disposición de la inspección sin que constituya, resistencia, obstrucción, excusa o negativa. La actuario, por tanto, deberá requerir de nuevo a los contribuyentes, como así hace, y el transcurso de ese tiempo no constituirá dilación imputable al obligado tributario.

c) Negativa a facilitar copias de las escrituras de transmisión de inmuebles. Derecho a no autoinculparse.

Sin duda es una cuestión recurrente la negativa de los contribuyentes a facilitar información en los procedimientos y actuaciones de la Administración tributaria, en particular de la inspección de los tributos.

Las actuaciones de colaboración y aportación de documentación se encuentran taxativamente enunciadas en la LGT (art. 29), esto es, se configuran como obligaciones *ex lege* y su desatención es constitutiva de infracción tributaria, particularmente, y por lo que aquí interesa, infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, salvo que pueda alegarse que se trata de documentos que ya han sido aportados. No olvidemos que el artículo 34 h) de la LGT garantiza a los contribuyentes el derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentran en poder de la Administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó.

Ahora bien, recientemente se ha abierto un debate doctrinal bastante interesante relativo a la incidencia que el derecho a no inculparse contemplado en el artículo 24.2 de la Constitución pueda tener en el ámbito del procedimiento administrativo tributario y, particularmente, si este culmina con la correspondiente remisión del expediente al Ministerio Fiscal por la presunta comisión de un delito contra la Hacienda Pública.

Son emblemáticas, en este sentido, las Sentencias 18/2005 y la 68/2006 del Tribunal Constitucional dictadas en resolución de sendos recursos de amparo derivados de sentencias condenatorias por delitos fiscales. La STC 68/2006 reproduciendo los esquemas de la anterior señala lo siguiente: *«A diferencia del Convenio europeo para la protección de los derechos humanos y de las libertades fundamentales (en adelante, CEDH), nuestra Constitución sí menciona específicamente en su ar-*

¹⁰ En parecidos términos el artículo 60.3 del RGI dispone que *«Si el Inspector-Jefe observase en la propuesta de liquidación formulada en el acta error en la apreciación de los hechos en que se funda o indebida aplicación de las normas jurídicas, acordará de forma motivada la iniciación del correspondiente expediente administrativo, notificándolo al interesado dentro del plazo de un mes a que se refiere el apartado anterior. El interesado podrá formular las alegaciones que estime convenientes, dentro de los quince días siguientes a la notificación del acuerdo adoptado. Transcurrido el plazo de alegaciones, en los quince días siguientes se dictará la liquidación que corresponda»*.

título 24.2 los derechos a "no declarar contra sí mismos" y a "no confesarse culpables" que, como venimos señalando, están estrechamente relacionados con los derechos de defensa y a la presunción de inocencia, de los que constituye una manifestación concreta (STC 161/1997, de 2 de octubre, FJ 5). En particular, hemos afirmado que los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable "son garantías o derechos instrumentales del genérico derecho de defensa, al que prestan cobertura en su manifestación pasiva, esto es, la que se ejerce precisamente con la inactividad del sujeto sobre el que recae o puede recaer una imputación, quien, en consecuencia, puede optar por defenderse en el proceso en la forma que estime más conveniente para sus intereses, sin que en ningún caso pueda ser forzado o inducido, bajo constricción o compulsión alguna, a declarar contra sí mismo o a confesarse culpable" [SSTC 197/1995, de 21 de diciembre, FJ 6; 161/1997, de 2 de octubre, FJ 5; 229/1999, de 13 de diciembre, FJ 3 b); 127/2000, de 16 de mayo, FJ 4 a); 67/2001, de 17 de marzo, FJ 6]. Y hemos declarado asimismo que los citados derechos "entroncan también con una de las manifestaciones del derecho a la presunción de inocencia: la que sitúa en la acusación la carga de la prueba; esta carga no se puede trocar fácticamente haciendo recaer en el imputado la obligación de aportar elementos de prueba que supongan una autoincriminación" (STC 161/1997, de 2 de octubre, FJ 5).

... la vulneración del derecho a no autoincriminarse se habría producido, en esencia, porque, no habiéndosele informado de su derecho a no declarar contra sí mismo desde el inicio del procedimiento inspector que se siguió en relación con él, la documentación que proporcionó bajo coacción en el curso de dicho procedimiento fue empleada finalmente para condenarle por la comisión de varios delitos contra la hacienda pública.»

Si no entiendo mal este último párrafo, el Alto Tribunal condiciona la validez de la documentación obrante en el expediente administrativo, al menos si posteriormente concurre un delito fiscal, a la previa advertencia al inicio de las actuaciones de que puede negarse a aportar la documentación que se requiere, en el ejercicio de su derecho a no declarar contra uno mismo.

Debe destacarse, sin embargo, y así lo manifiestan ambas sentencias, que cuando el procedimiento inspector se refiere a una persona jurídica societaria y dado que el presunto imputado siempre va ser una persona física, sea el administrador u otro, los requerimientos realizados a aquella no vulneran el derecho a no autoinculparse. La pregunta que inmediatamente surge es la atinente a la traslación de estos mismos argumentos al procedimiento sancionador administrativo el cual, como es sabido, se nutre de los principios del procedimiento sancionador penal.

d) Discrepancias entre compras y ventas declaradas e imputadas.

No es desconocido que uno de los instrumentos más utilizados en la práctica de las comprobaciones e investigaciones tributarias es el cruce de información derivado, como es el caso, de las obligaciones genéricas de aportación de documentación impuestos por la LGT y normas de desarrollo.

En este caso se nos plantea la existencia de importantes diferencias entre los importes declarados por los contribuyentes y los declarados, sobre todo, por sus clientes o deudores derivados de la declaración de operaciones con terceros (modelo 347).

Nos apunta el enunciado que el actuario solicita aclaración sobre tales discrepancias. En ese sentido el tenor del artículo 106 de la NFGT (108 LGT) es claro al decir que *«Los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 92 y 93 de esta Norma Foral (93 y 94 LGT) que vayan a ser utilizados en la regularización de la situación tributaria de otros obligados se presumen ciertos, pero deberán ser contrastados de acuerdo con lo dispuesto en esta Sección cuando el obligado tributario alegue la inexactitud o falsedad de los mismos. Para ello podrá exigirse al declarante que ratifique y aporte prueba de los datos relativos a terceros incluidos en las declaraciones presentadas.»*

Se torna, por tanto, imprescindible este paso para contrastar la realidad de los datos obrantes en el expediente. En definitiva, es correcto el proceder de la actuaria solicitando al contribuyente inspeccionado para que se posicione sobre los referidos datos de suerte que ante una falta de explicación sobre tales discrepancias proceda a requerir a los terceros declarantes la justificación de los datos declarados.

e) Comunicación de ampliación de actuaciones.

- Hipótesis de existencia inicial del grupo y que es de competencia vizcaína.

Según el apartado C) del planteamiento en su antepenúltimo párrafo, la actuaria amplía actuaciones a la entidad «Z, S.A.» y al grupo fiscal en lo referente al Impuesto sobre Sociedades, abarcando los mismos ejercicios ya citados a las otras entidades del grupo, todo ello con la preceptiva autorización del Inspector-Jefe.

A nuestro juicio tal proceder puede adolecer de ciertas incorrecciones cuando no de vulneraciones de la normativa vigente. En primer lugar, bajo la hipótesis de existencia del grupo con efectos desde el ejercicio 2002, No sería necesaria la citación para comprobación e investigación de los ejercicios 2003 y 2004 de las sociedades pertenecientes al grupo.

De conformidad con el artículo 72 de la NFIS (65 LIS), es el grupo fiscal quien tiene la consideración de sujeto pasivo del tributo. Este mismo precepto señala que las actuaciones de comprobación e investigación frente a la entidad dominante o frente a cualquier otra del grupo con conocimiento formal de la dominante en este último caso, interrumpen, en lo atinente al grupo fiscal, los plazos de prescripción.

Lo anterior parece contradecirse con lo que manifiesta la Circular 1/1998, de 1 de diciembre, del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, sobre procedimientos de inspección de grupos de sociedades (en la actualidad, dejada sin efecto por Instrucción 2/2006, de 9 de junio, del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, sobre planificación y coordinación de las actuaciones del procedimiento de inspección de los grupos que tributan en régimen de consolidación fiscal), al decir que las sociedades tanto dominante como dependientes, siguen teniendo la consideración de sujetos pasivos del impuesto, ya que están sujetos a todas las obligaciones tributarias derivadas del régimen individual de tributación, excepción hecha del pago de la deuda tributaria y si bien la representación a efectos de las actuaciones de comprobación e

investigación atinentes al grupo la ostenta la dominante, también es cierto, que las actuaciones de comprobación e investigación se pueden realizar directamente sobre las sociedades dependientes.

A nuestro juicio, ambos planteamientos son, sin embargo, perfectamente compatibles, toda vez que la consideración de sujeto pasivo del grupo únicamente excluye a las sociedades miembros del grupo de la obligación de ingreso y, sin embargo, el procedimiento de comprobación e investigación tiende a determinar la deuda tributaria ya que su objeto es comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias y en el mismo se procede, en su caso, a la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la práctica de una o varias liquidaciones. Por lo que, si del mismo puede derivar una nueva cuantificación de la deuda tributaria, es imprescindible que la citación de comprobación e investigación se haga al sujeto pasivo a través de la dominante o a uno de sus miembros, siempre que en este último caso, conste fehacientemente el conocimiento por parte de la dominante del grupo fiscal.

De lo anterior se deduce:

Primero. Que existiendo grupo, las notificaciones iniciales a las sociedades «X» e «Y» no producen los efectos de las citaciones de comprobación por cuanto no son conocidas por la dominante y, aun siéndolo, no se refieren al grupo.

Segundo. En cuanto sociedades individuales y dado que son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades es necesaria su inclusión en el Plan de Inspección aunque ya lo estén en su consideración de grupo, si bien como ya se ha señalado, no es necesaria más que una única citación.

Tercero. Si posteriormente, y como a nuestro juicio sucede en este caso, procede la inaplicación del régimen por incumplimiento de las normas de información o por aplicación del régimen de estimación indirecta, todas deben estar ya incluidas en el Plan de Inspección y la citación inicial al grupo debe considerarse como citación a todas y cada una de las sociedades integrantes del mismo, sin perjuicio de que a efectos de otros impuestos, como el IVA, sea necesaria la citación individual a la sociedad respecto de la que se quiera comprobar este u otros tributos de declaración individual.

Cuestión distinta es la intervención del Inspector-Jefe quien autoriza la citación de comprobación a la dominante, en cuanto sociedad individual, y al grupo. A la vista del RI (Decreto Foral 99/2005) este proceder es cuestionable ya que de conformidad con su artículo 22.dos «*Las propuestas de inclusión de obligados tributarios en los planes de inspección serán tramitadas a través de la Secretaría de Coordinación y Asistencia Técnica, para su elevación al Director General de Hacienda*» si bien son elaboradas por el Inspector-Jefe ¹¹.

- Hipótesis de la existencia de grupo siendo competencia de la Hacienda de Álava.

En este caso, tanto las inclusiones en el Plan como las citaciones al grupo y a la cabecera del mismo son nulas de pleno derecho por falta de competencia (art. 225 NFGT o art. 217 LGT).

¹¹ En el ámbito de la AEAT *vid.* artículo 19 del RGI.

3.5. Expedientes sancionadores, conceptos, infracciones y posibles sanciones.

Dado que en la mayoría de los casos expuestos la cuantía defraudada excede con mucho de la cifra de intervención penal y el ánimo doloso es difícilmente eludible, entendemos que no procede la incoación de expediente sancionador alguno por las diferentes actuaciones.

Únicamente es destacable el supuesto de regularización del IVA de 2005 de la sociedad «X» que hemos entendido que no origina responsabilidad administrativa, sin perjuicio de los recargos e intereses.

Sí procede, sin embargo, a nuestro juicio incoar expediente sancionador por la falta de colaboración en la aportación de datos y la falta de comparecencia a los requerimientos de la Inspección.

La infracción se tipifica como «Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria» (art. 209 NFGT o art. 203 LGT) y la sanción en ambos casos puede ser de multa pecuniaria fija de 300 euros ya que no se ha comparecido y no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el primer requerimiento notificado al efecto.

LA COMPATIBILIDAD COMUNITARIA DE LOS IMPUESTOS DE SALIDA Y DE LAS REGLAS PARA EL REEMBOLSO DE GARANTÍAS EXIGIDAS CON INFRACCIÓN DEL DERECHO COMUNITARIO: EL CASO N

JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Facultad de Derecho de La Coruña*

Extracto:

EL presente trabajo analiza la reciente sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en el caso *N* (de 7 de septiembre de 2006, C-470/04), a la luz de la última línea de jurisprudencia comunitaria (en particular, los casos *Marks & Spencer*, *Cadbury Schweppes*, *Kerckhaert-Morres*, *Van Hilten*, *Stauffer*, *Scorpio* y *Turpeinen*). En el caso *N* se plantean dos importantes cuestiones, a saber: por un lado, una cuestión de índole material que posee cierto alcance como es la compatibilidad con el TCE de un impuesto de salida o *exit tax* y de las garantías exigidas para aplazar su pago, y, por otro, una cuestión de carácter procedimental referida a las reglas de reembolso de garantías exigidas en supuestos donde se ha producido una violación del Derecho comunitario.

Palabras clave: impuestos de salida sobre personas físicas, reembolso de garantías exigidas con infracción de Derecho comunitario, territorialidad impositiva, medidas anti-elusión fiscal y cambios de residencia.

Sumario

1. Introducción.
 2. La sentencia del TJCE en el caso *N*.
 - 2.1. Antecedentes de hecho del caso *N* y la cuestión prejudicial planteada.
 - 2.2. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia.
 - 2.2.1. La compatibilidad con el artículo 43 TCE del impuesto de salida y de las medidas exigidas para aplazar su pago.
 - 2.2.2. Las reglas de reembolso de garantías exigidas con violación del Derecho comunitario.
 3. Algunas consideraciones sobre la jurisprudencia del TJCE en el caso *N*.
 - 3.1. La doctrina del TJCE en torno a las reglas para la compatibilidad comunitaria de los impuestos de salida.
 - 3.2. La doctrina del TJCE sobre las medidas nacionales de reembolso de costes de garantías aportados para el aplazamiento del pago de un tributo exigido con vulneración del Derecho comunitario.
 4. Consideraciones finales.
- Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo pretende analizar la reciente sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) en el caso *N* [de 7 de septiembre de 2006, C-470/04 (NFJ024030)], a la luz de la última línea de jurisprudencia comunitaria (en particular, los casos *Marks & Spencer*, *Cadbury Schweppes*, *Kerckhaert-Morres*, *Van Hilten*, *Stauffer*, *Scorpio* y *Turpeinen*). En el caso *N* se plantean dos importantes cuestiones, a saber: por un lado, una cuestión de índole material que posee cierto alcance como es la compatibilidad con el TCE de un impuesto de salida o *exit tax* y de las garantías exigidas para aplazar su pago, y, por otro, una cuestión de carácter procedimental referida a las reglas de reembolso de garantías exigidas en supuestos donde se ha producido una violación del Derecho comunitario.

En pocas palabras, podría decirse que el caso *N* versa sobre la compatibilidad con el Derecho comunitario de un impuesto (neerlandés) sobre la renta que se devenga con motivo del traslado a otro Estado miembro de la CE del domicilio de una persona física hasta tal momento residente en un Estado miembro, como consecuencia de ostentar una participación sustancial (no inferior al 5%) en una sociedad. El contribuyente afectado (el señor N) consideró que la obligación de constituir garantías, a la que debía sujetarse para gozar de un aplazamiento del pago respecto del mencionado impuesto de salida, constituía un obstáculo a los derechos que le confiere el Derecho comunitario.

Es cierto que la compatibilidad de los impuestos de salida con el Derecho comunitario ya había sido abordada en un caso anterior [la STJCE de 11 de marzo de 2004, C-9/02, *Lasteyrie du Saillant* (NFJ017164)], donde el Tribunal de Justicia declaró la incompatibilidad de un impuesto de salida (francés) con el Derecho comunitario al generar una restricción al ejercicio de la libertad de establecimiento.

No obstante, existen importantes diferencias entre el caso *Lasteyrie du Saillant* y el caso *N*. Por un lado, debe ponerse de relieve que, aunque la legislación francesa enjuiciada en el caso *Lasteyrie* (art. 167 bis *CGI*) y la neerlandesa objeto del caso *N* son muy similares, la legislación francesa estaba configurada como una cláusula antievasión fiscal específica dirigida a prevenir traslados artificiosos de la residencia; por el contrario, la legislación neerlandesa reguladora del impuesto de salida se configuró en mayor medida como un sistema de gravamen de las plusvalías latentes de participaciones sociales cuyo devengo (y liquidación provisional) se produce con motivo del traslado del domicilio de un contribuyente y cuya exacción y recaudación le corresponde al Estado de origen de acuerdo con los principios internacionales de reparto de poder tributario. Por otro lado, la deuda tributaria del impuesto de salida francés, que se liquida provisionalmente en el momento del cambio de residencia (y, en principio, aplazada), se consideraba «extinguida» si los derechos societarios generadores de la plusvalía latente siguen formando parte del patrimonio del contribuyente pasados cinco años contados a partir de la fecha del cambio de residencia, en tanto que en el caso neerlandés, tal «extinción» acontece a los diez años del cambio de domicilio.

Esta diferencia de enfoque y configuración del impuesto de salida tiene carácter sustantivo y trascendencia de primer orden, toda vez que implicó la convalidación comunitaria de este tipo de impuestos siempre que se configuren, liquiden y recauden en las condiciones fijadas por el TJCE. Particularmente, esta disparidad entre los casos *Lasteyrie* y *N* permitió al Tribunal de Justicia reevaluar el régimen jurídico-tributario de estos impuestos de salida, de manera que su análisis no se limitó a destacar los efectos restrictivos de un impuesto de salida y de las medidas para asegurar su recaudación, sino que entró en la configuración del impuesto delimitando las condiciones para que resulten compatibles con el Derecho comunitario (*EU proof taxes*). En este contexto, el presente trabajo aborda también la posible extensión de esta jurisprudencia en relación con los impuestos de salida de las personas jurídicas (v. gr. el art. 17.1 TRLIS) y los regímenes de «extensión de la sujeción fiscal» (v. gr., el art. 9.3 TRLIRPF/art. 8.2 de la nueva Ley del IRPF).

Desde otro ángulo más procedimental, el caso *N* posee igualmente gran interés, en la medida en que el Tribunal de Justicia se enfrenta a la cuestión de las reglas de reembolso del coste de garantías exigidas con violación del Derecho comunitario. En este sentido, este pronunciamiento del TJCE se proyecta igualmente sobre lo previsto en el artículo 33 de nuestra LGT, de manera que las garantías exigidas para el aplazamiento del pago de un impuesto contrario al Derecho comunitario deben ser reembolsadas al contribuyente en las mismas condiciones que si se tratara de un caso estrictamente interno o nacional.

Por último, debe destacarse igualmente cómo este pronunciamiento contiene una serie de afirmaciones de gran relevancia para entender la evolución de la jurisprudencia comunitaria sobre causas de justificación (tributarias) de medidas restrictivas. Muy en particular, esta sentencia aporta un entendimiento del principio de territorialidad y de los sistemas de reparto de poder tributario entre Estados que resulta, a nuestro juicio, mucho más cabal y próximo a los principios sobre los que se erigen los sistemas tributarios de los países europeos. Igualmente, esta sentencia consolida dos líneas de jurisprudencia que poseen gran importancia en relación con la configuración de los ordenamientos tributarios de los Estados miembros, a saber: por un lado, se da un paso más hacia la «comunitarización» del *Soft-law* de la OCDE, y, por otro, se enfatiza cómo las Directivas de asistencia mutua en el intercambio de información y la recaudación tributaria son empleadas por el TJCE como «canon de proporcionalidad» de las medidas nacionales de «control o supervisión fiscal» (Directiva 77/799/CEE) o «de aseguramiento del gravamen» (Directiva 76/308/CEE).

2. LA SENTENCIA DEL TJCE EN EL CASO *N*

2.1. Antecedentes de hecho del caso *N* y la cuestión prejudicial planteada.

Como ya hemos tenido oportunidad de indicar, el caso que glosamos tiene que ver con el cambio de residencia realizado por un residente en Países Bajos a territorio británico. En concreto, el 22 de enero de 1997, el señor *N* trasladó su domicilio de los Países Bajos al Reino Unido. En el momento en que el señor *N* abandonó los Países Bajos era socio único de tres sociedades de responsabilidad limitada de Derecho neerlandés (*besloten vennootschappen*), cuya dirección de hecho radica desde esa misma fecha en Curaçao (Antillas Neerlandesas).

En el año 1997, N declaró una renta imponible que ascendió a 15.664.697 NLG, de los cuales, 765 NLG en concepto de rendimientos derivados de su vivienda y 15.663.932 NLG en concepto de beneficio derivado de una participación. La liquidación basada en dicha declaración se cifró en la cantidad de 3.918.275 NLG, a la que debe añadirse la suma de 228.429 NLG en concepto de intereses.

A petición suya, N obtuvo un aplazamiento para el pago de dichas cantidades. No obstante, con arreglo a la normativa nacional en vigor en el momento de los hechos, se condicionó tal aplazamiento a la constitución de garantías. N pignoró entonces las participaciones que ostentaba en una de sus sociedades.

Posteriormente a la Sentencia de 11 de marzo de 2004, de *Lasteyrie du Saillant* [C-9/02, Rec. p. I-2409 (NFJ017164)], el Secretario de Estado de Hacienda de Países Bajos consideró, en su escrito de 13 de abril de 2004, en respuesta a algunas preguntas formuladas por un miembro de la Segunda Cámara del Parlamento neerlandés, que no podía mantenerse la condición relativa a la constitución de garantías para obtener un aplazamiento de pago del impuesto de salida. Por consiguiente, el recaudador de impuestos comunicó al señor N que podía reputarse liberada la garantía que este había constituido.

Desde 2002 el señor N explota en el Reino Unido una granja en la que se encuentra un manzanar.

El litigio principal que se sigue ante el *Gerechtshof te Arnhem* versa esencialmente sobre el principio mismo de un tributo basado en el sistema establecido por las WIB, IW y URIW, cuyo devengo estribe en el traslado a otro Estado miembro del domicilio de un residente neerlandés, propietario de una participación sustancial en el sentido del artículo 20a, apartado 3, de la WIB, es compatible con el Derecho comunitario.

Con carácter subsidiario, el señor N impugnó las normas de desarrollo de dicho sistema tributario. En particular, considera que la obligación de constituir garantías, a la que debía sujetarse para gozar de un aplazamiento de pago respecto al impuesto creado por la WIB, constituye un obstáculo a los derechos que le confiere el Derecho comunitario. Asimismo, considera que no puede eliminarse dicho obstáculo con carácter retroactivo mediante la mera liberación de dichas garantías acordada por el Secretario de Estado de Hacienda. Además, el demandante alegó que la normativa neerlandesa que dispone el reembolso a tanto alzado de las costas para la persona que venza en juicio va en contra del Derecho comunitario dado que restringe la posibilidad de que los justiciables neerlandeses la invoquen de manera efectiva.

Conociendo esencialmente de un problema relativo a la compatibilidad del régimen tributario establecido por la WIB, la IW y la URIW con los artículos 18 CE y 43 CE, el *Gerechtshof te Arnhem* decidió suspender el curso del procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1. ¿Puede un habitante de un Estado miembro que traslada su domicilio desde ese Estado miembro para establecerse en otro Estado miembro, en un procedimiento contra el Estado de salida, invocar la aplicación del artículo 18 CE por el mero hecho de que un impuesto liquidado a raíz de su emigración constituye o puede constituir un obstáculo a dicha salida?

2. En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿puede un habitante en un Estado miembro que traslada su domicilio de ese Estado miembro para establecerse en otro Estado miembro, en un procedimiento contra el Estado de salida, invocar la aplicación del artículo 43 CE en el caso de que no conste inmediatamente ni se haya presumido que ejercerá en ese otro Estado miembro una actividad económica, como aquella a la que se refiere dicho artículo? ¿Es relevante para responder a la cuestión anterior que dicha actividad se ejerza en un plazo previsible? En caso de respuesta afirmativa, ¿qué duración puede ser la relativa a dicho plazo?

3. En caso de respuesta afirmativa a las cuestiones primera o segunda, ¿se opone el artículo 18 CE o el artículo 43 CE a la normativa neerlandesa controvertida, en virtud de la cual puede practicarse una liquidación del impuesto sobre la renta/de las cotizaciones a la seguridad social por la obtención ficticia de un beneficio derivado de una participación, por el mero hecho de que se considere que un residente en los Países Bajos, que deja de tener la condición de contribuyente nacional por haber trasladado su domicilio a otro Estado miembro, ha transmitido sus participaciones que forman parte de una participación en una sociedad?

4. En caso de respuesta afirmativa a la tercera cuestión debido a que la concesión de un aplazamiento de pago de un impuesto esté sujeto a la constitución de una garantía, ¿puede suprimirse el obstáculo de que se trata con efecto retroactivo mediante la liberación de la garantía que se haya prestado? ¿Es relevante, también, para responder a esta cuestión el hecho de que la liberación de la garantía se produzca sobre la base de una normativa legal o de una directriz, adoptada o no para el desarrollo de esa normativa? ¿Es relevante, también, para responder a esta cuestión que se ofrezca una compensación por el perjuicio que en su caso se haya producido por la constitución de una garantía?

5. En caso de respuesta afirmativa a la tercera cuestión y de respuesta negativa a la primera parte de la cuarta cuestión, ¿puede entonces estar justificado dicho obstáculo?»

Por otra parte, el *Gerechtshof te Arnhem* observa que, «en lo tocante a la respuesta a la cuestión de si, en el supuesto de que un contribuyente obtenga un resultado favorable en un procedimiento por violación del Derecho comunitario, el sistema neerlandés de reembolso de costas procesales (sistema a tanto alzado) es contrario al Derecho comunitario, el órgano jurisdiccional remitente hace suya la cuestión que planteó a este respecto al Tribunal de Justicia el *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* en el asunto [que dio lugar a la Sentencia de 5 de julio de 2005, D. (C-376/03, Rec. p. I-5821) (NFJ022996)]».

2.2. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

2.2.1. La compatibilidad con el artículo 43 TCE del impuesto de salida y de las medidas exigidas para aplazar su pago.

El caso se analizó a la luz de la libertad fundamental de establecimiento, dado que el TJCE consideró que la situación de un residente que se trasladó a un Estado miembro y que es titular de la totalidad de las participaciones de sociedades establecidas en otro Estado miembro (o de una participación que le permita desarrollar una influencia efectiva en la decisiones de la sociedad y determinar sus actividades) resulta cubierta por la libertad de establecimiento del artículo 43 TCE.

a) Los efectos restrictivos del régimen fiscal correspondiente al impuesto de salida.

En relación con el impuesto de las plusvalías latentes de participaciones societarias, cuyo devengo se producía con ocasión del traslado de la residencia del contribuyente (titular de las participaciones societarias), fuera del territorio de Países Bajos el TJCE no dudó en considerar que tal impuesto posee efectos restrictivos de la libertad de establecimiento. En particular, los efectos restrictivos del impuesto de salida neerlandés se concretan en las siguientes notas:

- a) En primer lugar, el contribuyente que quisiera trasladar su domicilio fuera del territorio neerlandés estaba sometido a un trato desfavorable en comparación con la persona que seguía residiendo en los Países Bajos, toda vez que por el mero hecho del referido traslado el contribuyente se convertía en deudor de un impuesto sobre los rendimientos (*sic*, ganancias patrimoniales) que aún no había obtenido y de los que no disponía, mientras que si hubiera seguido residiendo en los Países Bajos, las plusvalías sólo habrían sido gravadas cuando y en la medida en que se hubieran efectivamente realizado; la posibilidad de aplazamiento aportando las correspondientes garantías no diluyen la restricción generada por el tributo de salida, antes al contrario, tales garantías producen por sí solas un efecto restrictivo en la medida en que privan al contribuyente del disfrute del patrimonio objeto de la garantía.
- b) En segundo lugar, las minusvalías que hubieran podido generarse tras el traslado del domicilio no se tenían en cuenta para reducir la deuda fiscal. Así, la cuota tributaria del impuesto sobre la plusvalía accionarial no realizada efectivamente o *exit tax* que fue liquidado en el momento del traslado del domicilio, con eventual aplazamiento de pago, podría superar la cuota tributaria que con motivo de la posterior enajenación de las participaciones societarias fuera exigible al contribuyente en el supuesto de que la transmisión se hubiera realizado en la misma fecha sin que se hubiera producido ningún cambio de residencia. En tal caso, el impuesto sobre la renta se habría calculado sobre la base de la plusvalía efectivamente realizada en el momento de la transmisión, la cual podría haber sido menos elevada o incluso inexistente.
- c) En tercer lugar, el TJCE, en línea con lo mantenido por el Abogado General en sus conclusiones (punto 79), considera que la exigencia de la presentación de una declaración tributaria con motivo del traslado de la residencia fuera de los Países Bajos constituye una formalidad adicional que puede obstaculizar en mayor medida la salida del interesado y que se impone a los contribuyentes que siguen residiendo en ese Estado miembro sólo en el momento en que transmiten efectivamente sus participaciones.

b) La justificación del régimen fiscal controvertido.

Una vez establecido el carácter restrictivo del *exit tax* sobre el ejercicio de los derechos que confiere la libertad de establecimiento, el TJCE aborda los motivos esgrimidos para justificar tal gravamen. El Tribunal de Justicia recordó que las medidas nacionales que pueden restringir o hacer menos atractivo el ejercicio de las libertades fundamentales del TCE pueden admitirse siempre que persigan un objetivo de interés general, sean adecuadas para garantizar la obtención de este y no vayan más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo que persiguen.

c) El reparto del poder tributario entre Estados como causa de justificación legítima desde un punto de vista comunitario.

En relación con el cumplimiento de un objetivo de interés general y la posibilidad de alcanzarlo mediante el régimen tributario controvertido, el TJCE considera que la preservación del reparto del poder tributario entre los Estados constituye un objetivo legítimo reconocido y aceptado a nivel comunitario [vid. la STJCE de 13 de diciembre de 2005, C-446/03, Asunto *Marks & Spencer* (NFJ021162)]. En un contexto donde no se han adoptado medidas de unificación o armonización comunitaria, el TJCE considera que los Estados miembros siguen siendo competentes para fijar, mediante convenio o de forma unilateral, los criterios de reparto de su poder tributario con el fin, en particular, de suprimir la doble imposición. Y en este sentido no deja de ser razonable que los Estados miembros se inspiren en la práctica internacional y, en particular, en el modelo de Convenio de la OCDE para eliminar la doble imposición. En este sentido, el hecho de que el referido Modelo OCDE (versión 2005) asigne en su artículo 13.5 la competencia para someter a imposición las ganancias del capital obtenidas con motivo de la cesión de bienes al Estado contratante de residencia del cedente fue tenido particularmente en cuenta por el TJCE a la hora de considerar que el impuesto de salida neerlandés se configura siguiendo un criterio de reparto de poder tributario que se ajusta a la «práctica internacional».

Asimismo, el TJCE enfatizó la conexión del impuesto neerlandés con el principio de territorialidad (sobre el que en principio pivotan los criterios de reparto de poder tributario empleados a nivel internacional), en la medida en que somete a imposición a un residente en el territorio de un Estado miembro en relación con las plusvalías derivadas de participaciones sociales que se han originado durante el período en que tal sujeto residía en el territorio neerlandés hasta el momento en que cambia de residencia fiscal. De esta forma, el TJCE confirmó que el impuesto controvertido se fundamentaba en un objetivo de interés general legítimo (reparto de poder tributario entre Estados) y además era adecuado para lograr tal objetivo (territorialidad fiscal).

d) El test de proporcionalidad del régimen fiscal restrictivo.

Una vez confirmada la justificación del impuesto, el TJCE analizó si las medidas fiscales adoptadas para su exacción van más allá de lo necesario para garantizar el objetivo que persigue tal impuesto (proporcionalidad).

En primer lugar, el TJCE afirmó que la carga formal derivada de la exigencia de la declaración tributaria con motivo del cambio de residencia no puede considerarse desproporcionada con respecto al objetivo legítimo del reparto del poder tributario, en particular, para la eliminación de la doble imposición. En particular, el TJCE consideró que los sistemas alternativos a la declaración no generaban obligaciones formales menos gravosas.

Por el contrario, en relación con la obligación de constituir las garantías necesarias para la concesión de un aplazamiento de pago de dicho impuesto de salida por parte de un residente extranjero, se consideró que va más allá de lo estrictamente necesario para garantizar el funcionamiento y la eficacia de tal régimen tributario basado en la territorialidad fiscal. Tal afirmación se realizó al constatare la existencia de medios menos restrictivos de las libertades fundamentales que sirven para alcanzar el mismo objetivo. En

particular, la existencia de las Directivas de asistencia administrativa mutua en materia de intercambio de información y de recaudación tributaria (Directivas 77/799/CEE y 76/308/CEE) proporcionan mecanismos que garantizan la exacción del impuesto y su recaudación tributaria dentro de la CE.

El TJCE, por tanto, se pronunció en contra de la compatibilidad comunitaria de la exigencia de garantías para que se conceda el aplazamiento del pago del impuesto de salida. El otro aspecto de la medida fiscal controvertida que fue rechazada se refirió al cálculo del impuesto sin tener en cuenta las eventuales minusvalías que pudieran generarse con posterioridad al traslado de residencia del contribuyente. En este sentido, el TJCE supedita la compatibilidad comunitaria del tributo, además de a la no exigencia de garantías para el aplazamiento del pago, a que se establezca un sistema de exacción y recaudación del mismo que tenga íntegramente en cuenta las minusvalías susceptibles de producirse con posterioridad al traslado de la residencia del contribuyente, excepto en los casos en que tales minusvalías ya se hubieran tenido en cuenta en el Estado miembro de acogida.

2.2.2. *Las reglas de reembolso de garantías exigidas con violación del Derecho comunitario.*

La segunda gran cuestión examinada en el caso *N* tiene por objeto dilucidar si la liberación de la garantía aportada para la obtención del aplazamiento de pago del impuesto de salida supone la eliminación con carácter retroactivo de todas las restricciones generadas por el referido impuesto. Tal cuestión se entiende teniendo en consideración que el Secretario de Estado de Hacienda de Países Bajos, tras la publicación de la STJCE de 11 de marzo de 2004 en el caso *Lasteyrie du Saillant* [C-9/02 (NFJ017164)], emitió un comunicado indicando que no podía mantenerse la condición relativa a la constitución de garantías para obtener un aplazamiento de pago del impuesto de salida y, consiguientemente, los órganos de recaudación neerlandeses comunicaron al contribuyente *N* que podía reputarse liberada la garantía que este había constituido a tal efecto (la pignoración de las acciones de las sociedades en las que participaba).

En este contexto la cuestión prejudicial planteada por el tribunal nacional pregunta dos cuestiones relacionadas con este tema, a saber:

- a) Si la forma del acto sobre cuya base se ha liberado la garantía influye de alguna manera en esa apreciación (la eliminación de la restricción fiscal derivada de la exigencia de garantías); y
- b) Si corresponde satisfacer algún tipo de indemnización en resarcimiento de un posible perjuicio irrogado de este modo.

En relación con la primera subcuestión suscitada, el TJCE afirmó que la cuestión relativa a la forma del acto sobre cuya base se ha liberado la garantía carece de toda pertinencia en este contexto.

Por lo que atañe a la segunda subcuestión, el TJCE declaró, siguiendo el criterio del Abogado General (punto 128 de sus conclusiones), que, por regla general, la constitución de garantía no se halla desprovista de costes colaterales. En particular, la pignoración de títulos de sociedades puede reducir la confianza en la solvencia del titular, al cual se aplicarían, en su caso, unas condiciones crediticias menos favorables. En tal sentido, tales perjuicios no pueden ser reparados con carácter retroactivo con la mera liberación de la garantía.

En lo relativo a la posibilidad de obtener una indemnización del perjuicio derivado de la obligación de prestar una garantía con el fin de poder beneficiarse de un aplazamiento de pago del impuesto de que se trata, el TJCE recordó que corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales, en virtud del principio de cooperación del artículo 10 TCE, garantizar la protección jurídica que para los justiciables se deriva del efecto directo del Derecho comunitario. A falta de regulación comunitaria en la materia, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro designar a los órganos jurisdiccionales competentes y articular la regulación procesal de los recursos destinados a garantizar la salvaguardia de los derechos que el efecto directo del Derecho comunitario concede a los justiciables. No obstante, tal regulación interna no puede ser menos favorable que la referente a recursos semejantes de naturaleza interna (principio de equivalencia), ni hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento comunitario (principio de efectividad).

Por otro lado, el TJCE señaló que un perjuicio irrogado por la constitución de una garantía, exigida con infracción del Derecho comunitario, puede generar responsabilidad patrimonial del Estado miembro, autor de la medida. En este contexto, el Tribunal de Justicia trajo a colación su jurisprudencia en la materia, de manera que para que exista responsabilidad tienen que concurrir tres requisitos: a) la norma vulnerada debe tener por objeto conferir derechos a los particulares; b) la violación debe estar suficientemente caracterizada, y c) debe existir una relación causalidad directa entre la infracción de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por quienes hayan sido lesionados; esto es, que el incumplimiento de la norma comunitaria atribuible a un Estado sea la causa del perjuicio cierto, real y no hipotético, sufrido por el particular (SSTJCE en los casos C-46 y 48/93, C-178/94, C-283/94, C-424/97 y 140/97, entre otros).

3. ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE LA JURISPRUDENCIA DEL TJCE EN EL CASO N

A nuestro entender, la jurisprudencia del TJCE en el caso N resulta de gran interés considerando sus importantes aportaciones respecto de las siguientes cuestiones, a saber:

- a) La justificación de impuestos restrictivos de las libertades fundamentales por la vía de su anclaje en el sistema de reparto de poder tributario siguiendo la «práctica internacional»; y
- b) La aplicación de las medidas nacionales de reembolso de costes de garantías aportados para el aplazamiento del pago de un tributo exigido con vulneración del Derecho comunitario.

3.1. La doctrina del TJCE en torno a las reglas para la compatibilidad comunitaria de los impuestos de salida.

En relación con esta primera cuestión, lo cierto es que el TJCE terminó por convalidar (*sic*, justificar) el régimen jurídico-tributario del impuesto de salida neerlandés considerando que perse-

guía un objetivo de interés general como la preservación del reparto de la potestad impositiva entre los Estados miembros, en la medida en que tal régimen fiscal estaba configurado de tal manera que sometía a imposición las plusvalías de acciones originadas en los Países Bajos. En particular, el Tribunal de Justicia enfatizó que el régimen del impuesto de salida neerlandés constituía una manifestación de la potestad impositiva de los Países Bajos que se ajustaba a los principios de reparto de poder tributario emanados de la «práctica internacional» representada en este caso por el Modelo de Convenio de la OCDE para eliminar la doble imposición. A su vez, el TJCE constató que cuando los Países Bajos siguen esta práctica internacional –el art. 13.5 MC OCDE– están articulando un gravamen que se ajusta al principio de territorialidad fiscal al someter a imposición a la «renta» que ha obtenido un residente en territorio nacional durante el período en el que se ha generado la plusvalía de las participaciones en sociedades igualmente residentes. Por tanto, un impuesto (y las medidas para su exacción y recaudación) que articule un ejercicio del poder tributario que resulte acorde con los criterios de reparto de poder tributario admitidos internacionalmente (MC OCDE) y no resulte arbitrario (observancia del principio de territorialidad) está justificado, a pesar de que genere restricciones fiscales al ejercicio de las libertades fundamentales.

Esta afirmación del TJCE posee enorme relevancia de cara a lograr la compatibilidad comunitaria de un buen número de elementos, figuras impositivas, criterios, medidas de control y recaudación fiscal, etc., que forman parte sustantiva del ordenamiento tributario de los Estados miembros. Nótese que esta causa de justificación fue alegada por el Gobierno francés en el marco del caso *Lasteyrie du Saillant*, pero fue rechazada por el TJCE dado que se trataba de justificar una medida (el *exit tax*) configurada como una norma antievasión fiscal y no como una medida dirigida a lograr la recaudación efectiva de los impuestos nacionales con arreglo al reparto de poder tributario establecido internacionalmente.

En este sentido, esta declaración del TJCE en el caso *N* consolida las incipientes afirmaciones recogidas en jurisprudencia precedente (v. gr. *Gilly*, *Saint-Gobain*, *De Groot y D*) en relación con la validez comunitaria de los principios internacionales de reparto de poder tributario empleados por los Estados miembros. No obstante, en el caso *N* se apuntala la «comunitarización» del *Soft-law* de la OCDE (su Modelo de Convenio para eliminar la doble imposición) [las SSTJCE en los casos *van Hilten-van der Heijden*, C-513/03 (NFJ024031) y *Marks & Spencer*, C-446/03 (NFJ021162), se mueven en esta misma nueva línea de jurisprudencia]. Tal comunitarización de los principios consolidados de fiscalidad internacional, sin duda, posee una relevancia de primer grado al suponer en cierta forma una convalidación comunitaria de la estructura y modelo de impuestos sobre la renta y patrimonio vigentes en los países miembros de la OCDE, así como de la fórmula para encauzar las relaciones fiscales internacionales (v. gr., los CDIs, el modelo de imposición sobre los no residentes).

La sentencia *N* también aporta un entendimiento más cabal del principio de territorialidad ahora más enlazado o entroncado con los criterios de reparto de poder tributario establecidos por los Estados. De hecho, allí donde un impuesto o régimen jurídico-tributario se ajuste a los principios internacionales de reparto de poder tributario y articule una regla lógica de territorialidad impositiva, lo normal será que tal medida fiscal resulte justificada desde el punto de vista comunitario (sin perjuicio del análisis o test de proporcionalidad). Ahora bien, el caso *N*, en línea con otros pronunciamientos precedentes (*Marks & Spencer*), pone de relieve cómo el Tribunal de Justicia no considera

el argumento de la «jurisdicción fiscal» (o la falta de jurisdicción fiscal/territorialidad impositiva) como determinante en todo caso a la hora de enjuiciar la compatibilidad de una norma fiscal con el TCE, sino que únicamente constituye un elemento muy a tener en cuenta a la hora de valorar la situación (cfr. DOUMA 2006); así, en el caso *Marks & Spencer*, la falta de jurisdicción fiscal del Reino Unido sobre las filiales residentes en otros Estados miembros se tomó en consideración, pero no fue determinante y de hecho las pérdidas extranjeras son «importables» en el marco de regímenes de consolidación (vid.: CALDERÓN 2006); lo mismo acontece en el caso *N*, en la medida en que el Fisco neerlandés debe tomar en consideración la eventual disminución del valor de las participaciones que se puede producir una vez que el contribuyente trasladó su residencia al extranjero.

Una cuestión que entronca con la que acabamos de exponer se refiere a la proporcionalidad de las medidas dirigidas a garantizar la exacción y recaudación del impuesto nacional que se ha considerado justificado. En este ámbito también el TJCE realizó dos consideraciones de interés a lo largo de la sentencia *N*.

Por un lado, declaró que la carga formal derivada de la exigencia de la declaración tributaria con motivo del cambio de residencia no puede considerarse desproporcionada con respecto al objetivo legítimo del reparto del poder tributario, toda vez que los sistemas alternativos a la declaración no generaban obligaciones formales menos gravosas. Contrasta este posicionamiento más flexible del TJCE con el adoptado en el caso *Futura Participations*, donde se consideró que la exigencia de la llevanza de la contabilidad por parte de un establecimiento permanente a los efectos de la compensación de pérdidas constituía una medida restrictiva y desproporcionada (vid. en parecidos términos el caso *Safir*, C-118/96). Por tanto, la exigencia de obligaciones formales específicas en relación con operaciones transfronterizas sólo resultan compatibles con el TCE cuando (a) constituyan medidas al servicio de un tributo justificado desde el punto de vista comunitario y (b) no existan medidas o mecanismos alternativos que generen menores restricciones o sean menos gravosas.

A este respecto, téngase en cuenta que en este contexto el TJCE viene utilizando la Directiva 77/799/CEE, de asistencia mutua e intercambio de información como «canon de proporcionalidad» de las medidas nacionales de «control o supervisión fiscal» [véanse, en la misma línea, las SSTJCE de 2006 en los casos *Stauffer*, C-386/04, *Scorpio*, C-290/04, *Comisión/Bélgica*, C-433/04 (NFIJ024024) y *Turpeinen*, C-520/04]. La reciente sentencia del TJCE en el caso *Comisión/Bélgica* [de 9 de noviembre de 2006, C-433/04 (NFIJ024024)], sobre la compatibilidad comunitaria de dos medidas de antifraude fiscal [retención del 15% de los pagos realizados a contratistas de la construcción (residentes y no residentes) y de responsabilidad solidaria de las deudas tributarias de los comitentes (residentes y no residentes) en relación con las deudas de los empresarios o profesionales que realizaran obras o prestaran servicios en el sector de la construcción] profundiza en esta nueva línea de jurisprudencia del TJCE que parece favorecer la articulación de medidas de control fiscal de tipo formal (obligaciones formales de declaración, información, comunicación, documentación, certificación, etc.) en contraposición con otras medidas de tipo material [retenciones fiscales, aplicación de mecanismos de responsabilidad solidaria, devengo automático de determinados impuestos (de salida) sin establecer una suspensión automática del pago]; entiende el TJCE que la obligación formal genera una restricción fiscal de menor intensidad que la creada por la obligación material y, por ello, resultará más fácil que supere el test de proporcionalidad

comunitario, sin perder de vista a tal efecto su doctrina sobre la incidencia de las normas comunitarias sobre asistencia administrativa mutua.

Por otro lado, el Tribunal de Justicia rechazó la proporcionalidad del régimen jurídico-tributario neerlandés con arreglo al cual se exigía la constitución de garantías para conceder un aplazamiento del pago del impuesto de salida. Tal declaración se fundamentó precisamente en la existencia de mecanismos comunitarios de asistencia mutua en el intercambio de información y en la recaudación tributaria (Directiva 76/308/CEE) que permiten a los Estados miembros solicitar a los demás Estados miembros la asistencia mutua para la liquidación y el cobro de determinados créditos tributarios. Como quiera que el impuesto de salida se encontraba englobado en el ámbito de aplicación de tales mecanismos de asistencia administrativa mutua, el TJCE consideró que las medidas nacionales dirigidas a garantizar el cobro de tal impuesto resultaban desproporcionadas. Ello no significa que no puedan establecerse y exaccionarse impuestos de salida en relación con personas físicas, sino que las medidas para su liquidación y cobro no pueden resultar restrictivas y desproporcionadas a la luz de esta jurisprudencia. Es decir, no puede exigirse la constitución de garantías para garantizar el pago del impuesto desde que se produjo el traslado de la residencia hasta el momento en que se transmiten las acciones o participaciones societarias que eventualmente experimentaron un aumento de valor (durante el tiempo en que el sujeto titular de las mismas fue residente en tal Estado).

La segunda condición que el TJCE estableció para considerar proporcionado el régimen del impuesto de salida no se refiere a las medidas para su recaudación sino que afecta a su propia configuración material. Así, se supeditó la compatibilidad comunitaria del impuesto a que se establezca un sistema de exacción (liquidación) del mismo que tenga íntegramente en cuenta las minusvalías susceptibles de producirse con posterioridad al traslado de la residencia del contribuyente, excepto en los casos en que tales minusvalías ya se hubieran tenido en cuenta en el Estado miembro de acogida.

Como puso de relieve el Abogado General J. Kokott en sus conclusiones (puntos 81 y ss.), la fórmula liquidatoria del impuesto neerlandés no tenía en cuenta las disminuciones del valor de la participación producidas tras el traslado del contribuyente, lo cual podía tener como consecuencia que el impuesto sobre la plusvalía ficticia (que se liquidaba en el momento del traslado y que era exigible con ocasión de la posterior enajenación de la participación dentro de un período de diez años), fuera superior a la cuota del impuesto que habría correspondido si la enajenación se hubiera producido en el mismo momento en el Estado de origen.

Para evitar estos problemas algunos Estados miembros como los Países Bajos reformaron la legislación de su impuesto de salida en el año 2004 a efectos de adaptarla a la sentencia *Lasteyrie du Saillant*. Actualmente, la legislación neerlandesa establece que el pago del impuesto de salida que se devenga con el traslado de la residencia se aplaza sin necesidad de constituir una garantía (y sin devengo de intereses) y, además, las normas de liquidación del impuesto se han modificado al objeto de permitir una reducción de la cuota del impuesto a efectos de tener en cuenta las disminuciones de valor que registren *a posteriori* las participaciones societarias de que se trate. La fórmula adoptada por el legislador neerlandés ha sido considerada compatible con el Derecho comunitario por el Abogado General J. Kokott en sus conclusiones en el caso *N*.

En este mismo sentido, el referido Abogado General también advirtió que la doble imposición que puede generarse cuando el Estado de destino somete a imposición las plusvalías generadas antes del traslado del domicilio a su territorio constituye una restricción fiscal que no resulta imputable al Estado de origen sino al de destino. A este respecto, pensamos que, cuando menos en el ámbito comunitario, el Estado de destino debería aplicar el método de *step up* al objeto de evitar tal doble imposición, toda vez que en caso contrario su legislación podría considerarse contraria al Derecho comunitario.

Ciertamente, la existencia de una obligación comunitaria de eliminación de la doble imposición constituye una cuestión muy controvertida, a pesar de que la supresión de tal fenómeno integre un objetivo recogido expresamente en el Tratado CE (su art. 293 TCE; *vid.* CALDERÓN 2002 y la bibliografía allí citada, sobre la funcionalidad de este precepto comunitario). Inicialmente, el TJCE, en su sentencia en el caso *De Groot* [C-385/00, Rec. 2002-I, p. 11189 (NFJ013962)], pareció consagrar un auténtico derecho a la eliminación de la doble imposición en sede comunitaria y a que el método elegido por los Estados miembros (exención/imputación) esté configurado de forma tal que no genere resultados discriminatorios o restrictivos (*vid.* VANISTENDAEL 2006, MARTÍN/CALDERÓN 2005, pp. 1.661 y ss., sobre la «obligación comunitaria» de eliminar la doble imposición). También en la sentencia *Van Hilten*, el Tribunal de Justicia aceptó la compatibilidad comunitaria de la medida neerlandesa de extensión de la residencia fiscal considerando que llevaba implícita la deducción del impuesto extranjero que hubiera podido devengarse. Sin embargo, en los casos *Nygaard* (C-234/99) y *Kerckhaert-Morres* (de 14 de noviembre de 2006, C-513/04), el Tribunal de Justicia ha adoptado una posición mucho más tangencial respecto de la doble imposición internacional. En particular, en el caso *Kerckhaert-Morres*, el TJCE puso de relieve que el Derecho comunitario no prescribe criterios generales para el reparto de competencias entre los Estados miembros en lo que se refiere a la eliminación de la doble imposición dentro de la Comunidad, de manera que les corresponde a los Estados miembros adoptar las medidas necesarias para evitar las situaciones de doble imposición que se generen por el solapamiento de jurisdicciones fiscales. Concretamente, el Tribunal de Justicia se refirió a los Convenios de Doble imposición (CDIs) como instrumentos de reparto de poder tributario y de eliminación de la doble imposición, lo cual implica renovar la convalidación comunitaria de estos convenios y asignarles la doble función indicada.

Así las cosas, consideramos muy dudoso que el TJCE pudiera llegar a cuestionar la compatibilidad comunitaria de un CDI simplemente por el hecho de que no lograra su objetivo de eliminación de la doble imposición, salvo en casos donde las normas del convenio (particularmente las reguladoras del método de eliminación de la doble imposición) estuvieran configuradas de forma restrictiva o discriminatoria; en los restantes casos, el TJCE podría rechazar la alegación de restricción fiscal contraria al TCE argumentando que se trata de un caso de «disparidad de ordenamientos» no amparado por el Derecho comunitario (*vid.* el caso *Gilly*; y el comentario de MARTÍN JIMÉNEZ 1999). Con todo, no puede dejar de señalarse cómo el TJCE está empezando a analizar los casos a la vista de los dos sistemas fiscales que interactúan: por ejemplo, en los casos *Manninen* y *Marks & Spencer*; y, de hecho, el profesor VANISTENDAEL 2006 fundamenta en esta jurisprudencia la obligación comunitaria de eliminación de la doble imposición. Esta última línea de doctrina podría servir de catalizador para que se lleven a cabo reformas fiscales que eliminen las «discontinuidades fiscales» que se producen con motivo de los cada día más frecuentes cambios de residencia de personas físicas de un Estado miembro a otro. Ahora bien, debe insistirse en que tales «discontinuidades fiscales» deben

ser constitutivas o llevar aparejada una discriminación o restricción fiscal y no ser fruto de una mera «disparidad de ordenamientos» (*jurisdictional mismatches*), toda vez que esta última, a diferencia de las primeras, no genera un obstáculo al ejercicio de una libertad comunitaria cuya eliminación sea susceptible de tutela o protección comunitaria (véanse, por ejemplo, las SSTJCE en los casos *Gilly*, *Schempp* o *Van Hilten*; *vid.* DOUMA 2006).

Volviendo al caso *N*, debe observarse que la no exigencia de las garantías con motivo de la liquidación del impuesto de salida, así como el establecimiento de una regla de valoración basada en el método de *step up* en relación con los sujetos que se desplazan a territorio español desde un Estado miembro de la CE no plantean mayores problemas. Sin embargo, la cuestión referida a la toma en consideración de las minusvalías que pudieran generarse con posterioridad al traslado de la residencia a otro Estado miembro, a nuestro juicio, puede plantear mayores problemas, cuando menos, liquidatorios. Además de las cuestiones estrictamente procedimentales anudadas a tal revisión liquidatoria, pueden suscitarse otras como, por ejemplo, las referidas a la valoración de las participaciones y a la comprobación de la efectiva realización de la minusvalía o pérdida patrimonial. Ni que decir tiene que la base imponible correspondiente a la disminución patrimonial generada de acuerdo con la legislación del Estado de residencia del contribuyente puede no coincidir con la resultante de la aplicación de las normas del Estado de origen del contribuyente, lo cual puede conducir a que se produzcan supuestos en los que existe una pérdida patrimonial en un Estado y una ganancia patrimonial en otro en relación con los mismos bienes.

Tampoco resulta clara la regla establecida por el TJCE en el sentido de que el impuesto de salida debe configurarse de manera que tenga íntegramente en cuenta las minusvalías susceptibles de producirse con posterioridad al traslado de la residencia del contribuyente, *excepto en los casos en que tales minusvalías ya se hubieran tenido en cuenta en el Estado miembro de acogida*. Esta críptica coletilla final no deja de plantear un buen número de interrogantes. En cierta medida su *rationale* parece inspirada en el pronunciamiento del TJCE en la sentencia *Marks & Spencer*. Con todo, a nuestro entender, lo más correcto sería que la liquidación provisional dictada en el Estado de origen con motivo del desplazamiento resultara revisada en todo caso si con posterioridad se genera una pérdida patrimonial en el momento de la enajenación de las participaciones (dentro del marco temporal que se haya fijado, por ejemplo, diez años en la normativa neerlandesa). Consideramos que esta es la única fórmula que se ajusta al principio de no discriminación garantizando que el impuesto efectivamente percibido con ocasión de la enajenación producida tras el traslado de domicilio no es superior al impuesto que se habría recaudado en las mismas condiciones en el interior del país (en el mismo sentido se pronunció el Abogado General J. Kokott en sus conclusiones puntos 119 y ss. del caso *N*).

En suma, los impuestos de salida son compatibles con el TCE, siempre y cuando su régimen jurídico-tributario esté configurado material y procedimentalmente de acuerdo con la doctrina jurisprudencial que acabamos de exponer. Consideramos que tal doctrina sólo resulta aplicable en relación con los traslados de residencia a Estados miembros de la CE. Muy en particular, la inaplicación de las Directivas comunitarias de intercambio de información y asistencia en la recaudación no son aplicables en relación con traslados de residencia a terceros países o incluso países signatarios del Acuerdo Europeo de Libre Comercio (Islandia, Liechtenstein y Noruega) impide trasladar automáticamente y en bloque la doctrina del TJCE sobre impuestos de salida a estos países, a pesar de que, con arreglo a

determinados tratados con la CE, resulten de aplicación con matices las libertades comunitarias (*vid.* las SSTJCE de 23 de febrero de 2006, C-513/03, *van Hilten*, y de 3 de octubre de 2006, C-452/04, donde el TJCE ha hecho una interpretación restrictiva de la libre circulación de capitales respecto de operaciones con terceros países).

No resulta del todo claro que esta misma doctrina pueda extenderse a los casos de personas jurídicas, toda vez que hasta la fecha el TJCE no se ha pronunciado específicamente sobre esta cuestión. En el caso *Daily Mail* (C-81/87, Rec. 1988, p. I-5483) el TJCE se limitó a observar que la transferencia de la sede principal de una entidad constituida en un Estado miembro al territorio de otro Estado miembro conservando su personalidad jurídica constituía una cuestión de Derecho nacional, de suerte que en este caso el Estado de origen supeditaba tal transferencia de la sede al consentimiento de la Administración tributaria británica, así como al pago del impuesto correspondiente a las plusvalías latentes sobre los activos de tal entidad.

A nuestro entender, un impuesto de salida sobre personas jurídicas que se fundamente sobre los principios internacionales de reparto de la potestad impositiva y esté configurado de manera que someta a imposición plusvalías originadas en el territorio del Estado de origen de la entidad debería resultar compatible con el TCE, siempre y cuando no se establecieran otras medidas restrictivas del traslado de la residencia de la entidad. Una idea interesante a este respecto la aporta la reforma realizada por el legislador austriaco, en el sentido de que el pago del impuesto de salida se difiere hasta el momento en que se enajenan los activos o hasta la fecha de traslado de la residencia de la entidad a un tercer país (Stefaner, *TNI*, 8 Nov. 2004). Se trata, por tanto, de una opción similar a la establecida en la Directiva 90/434/CEE (en la redacción dada por la Directiva 2005/19/CE) en relación con la transferencia del domicilio social de una SE o SCE a otro Estado miembro, aunque en este caso el diferimiento de la tributación de las plusvalías queda circunscrito a los elementos del activo y pasivo de la SE o SCE que, como consecuencia del referido traslado del domicilio social o residencia, queden efectivamente vinculados a un EP de la SE o la SCE en el Estado miembro del que haya sido trasladado el domicilio social o la residencia (art. 10 ter de la Directiva 90/434/CEE).

La opción prevalente actualmente en la CE sigue siendo, sin embargo, la exigencia del impuesto de salida a las sociedades residentes en un Estado miembro que trasladen su residencia a otro Estado miembro (véase el art. 17.1 TRLIS español o la legislación neerlandesa). Es cierto que tal gravamen no diferido genera una restricción fiscal al ejercicio de la libertad de establecimiento en términos similares a lo que acontece en el ámbito de las personas físicas (F. DAVITS). Tal similitud ciertamente hace surgir dudas sobre la compatibilidad comunitaria de la exacción (sin aplazamiento automático) de este gravamen, a pesar de que existen diferencias de cierta entidad entre los casos de personas físicas y los que atañen a personas jurídicas. A este respecto, merece señalarse que recientemente el *Skatterattnamnden* sueco –órgano cuasijudicial competente para dictar resoluciones a consultas tributarias– emitió una Resolución de 26 de septiembre de 2006 pronunciándose sobre la incompatibilidad del impuesto de salida sueco en relación con el traslado de una sociedad sueca a Malta (IBFD, TNS-SUPP.S.: SE:A.1.3.6, A.7.1).

En este sentido, nótese que otras cuestiones conectadas con el traslado o cambio de la residencia fiscal de un Estado miembro a otro, como la cuestión del mantenimiento de la personalidad de la entidad, o la necesidad de liquidación de la misma, entre otras, no están armonizadas (salvo si atañen

a una Sociedad Anónima Europea o SCE) y, por tanto, no existe una respuesta clara desde la óptica comunitaria (vid. E. GONZÁLEZ SÁNCHEZ 2005). La armonización fiscal del conjunto de cuestiones que se plantean en relación con este tipo de traslados del domicilio social o la residencia posiblemente constituya la opción más recomendable.

La jurisprudencia comunitaria en los casos *Lasteyrie* y *N* también ha generado ciertas dudas sobre la compatibilidad con el Derecho comunitario de los denominados regímenes de «extensión de la residencia fiscal» (*extended unlimited tax liability/trailing taxes*) –como nuestro actual art. 9.3 TRLIRPF o el existente en Suecia–, allí donde están configurados como una cláusula antievasión fiscal. De hecho, las sentencias del TJCE en los casos *Lasteyrie du Saillant* y *N* ponen en entredicho la compatibilidad comunitaria de figuras impositivas que generan restricciones a los desplazamientos o cambios de residencia de un Estado miembro a otro, cuando menos, allí donde están configuradas como medidas específicas antievasión fiscal. Es cierto, sin embargo, que el Tribunal de Justicia en la Sentencia de 23 de febrero de 2006 (C-513/03, Asunto *van Hilten-van der Heijden*) convalidó la norma neerlandesa del impuesto sobre sucesiones y donaciones de acuerdo con la cual se considera que los nacionales neerlandeses que hubieran residido en Países Bajos y que fallecieran o hicieran una donación en los diez años siguientes al abandono de su domicilio en el país, residen en los Países Bajos cuando se produjo el fallecimiento o la donación. Tal declaración de compatibilidad comunitaria se basó en un peculiar entendimiento de la cláusula en relación con unos hechos referidos a un cambio de domicilio de un Estado miembro (Países Bajos) a un país tercero (Suiza). En concreto, el Tribunal de Justicia consideró que: a) las sucesiones constituyen movimientos de capitales en el sentido del artículo 73 B TCE, pero la regla de la extensión de la residencia fiscal de los nacionales neerlandeses que se trasladaban a otros países no generaba ninguna restricción fiscal (lo cual es muy discutible); b) el hecho de que la normativa nacional desincentive a un nacional que desee trasladar su domicilio a otro Estado y, por tanto, se obstaculice su derecho a la libre circulación, no puede ser calificada, sólo por ese motivo, de restricción a los movimientos de capitales en el sentido del artículo 73 B TCE; y c) el hecho de que la norma neerlandesa constituyera una cláusula antievasión fiscal se consideró inocuo. En este sentido, consideramos que de esta jurisprudencia *Van Hilten* no puede extraerse una conclusión general a favor de la compatibilidad comunitaria de estas cláusulas de extensión de la residencia fiscal, especialmente cuando están configuradas como medidas antievasión y son aplicables en relación con traslados de la residencia o el domicilio de un Estado miembro a otro (aplicándose así otras libertades fundamentales distintas de la libre circulación de capitales). Un sector de la doctrina neerlandesa (DOUMA) ha criticado la sentencia *Van Hilten* considerando que el criterio de sujeción fiscal empleado por Países Bajos para atribuirse la «jurisdicción fiscal» sobre el contribuyente no constituía un criterio que se fundamente en los principios fiscales internacionales consolidados (v. gr., el MC OCDE). En este sentido, la jurisprudencia *Van Hilten* (y la reciente sentencia *Kerckhaert-Morres*) podría ser interpretada como una decisión que refuerza la autonomía o competencia exclusiva que tienen los Estados miembros a los efectos de determinar el alcance de su jurisdicción fiscal articulando una suerte de «carta blanca» en esta materia. Sin embargo, a nuestro juicio, las normas delimitadoras de la jurisdicción fiscal siguen estando sometidas al control de compatibilidad comunitario y deben ser delimitadas y fundamentarse de acuerdo con los principios consolidados de fiscalidad internacional (notablemente el MC OCDE), especialmente cuando tales criterios de sujeción fiscal consagren auténticas medidas antiabuso.

3.2. La doctrina del TJCE sobre las medidas nacionales de reembolso de costes de garantías aportados para el aplazamiento del pago de un tributo exigido con vulneración del Derecho comunitario.

La segunda línea de doctrina que resulta del caso *N* se refiere a la aplicación de las reglas de reembolso de garantías que hayan sido exigidas para garantizar el pago de un impuesto en violación del Derecho comunitario. Ya hemos visto cómo el TJCE consideró que la mera devolución de las garantías exigidas contraviene el Derecho comunitario, como regla, no supone la reparación de los perjuicios soportados por el contribuyente que se vio obligado a la constitución de las mismas.

El Tribunal de Justicia reiteró aquí su doctrina sobre la aplicación del «principio de autonomía institucional y procedimental nacional» en relación con la protección de los derechos que el ordenamiento confiere a los administrados, allí donde no hay regulación específica comunitaria. Así, en lo relativo a la posibilidad de obtener una indemnización del perjuicio derivado de la obligación de prestar una garantía con el fin de poder beneficiarse de un aplazamiento de pago del impuesto de que se trata, el TJCE declaró que corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales, en virtud del principio de cooperación del artículo 10 TCE, garantizar la protección jurídica que para los justiciables se deriva del efecto directo del Derecho comunitario. A falta de regulación comunitaria en la materia, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro designar a los órganos jurisdiccionales competentes y articular la regulación procesal de los recursos destinados a garantizar la salvaguardia de los derechos que el efecto directo del Derecho comunitario concede a los justiciables.

Ahora bien, tal regulación interna no puede ser menos favorable que la referente a recursos semejantes de naturaleza interna (principio de equivalencia), ni hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento comunitario (principio de efectividad). En este sentido, cuando el ordenamiento interno contemple el pago de intereses (de demora) con motivo de la restitución de una garantía exigida con infracción del Derecho interno (como acontece en España de acuerdo con el art. 33 LGT), igualmente se adeudan tales intereses en caso de violación del Derecho comunitario. Es decir, el TJCE extiende al ámbito de la compensación de los costes de las garantías aportadas para el aplazamiento del pago (o la suspensión de un acto administrativo-tributario) su jurisprudencia sobre devolución de ingresos tributarios indebidos por infracción del Derecho comunitario.

El TJCE consideró, sin embargo, intrascendente la forma del acto sobre cuya base se ha liberado la garantía, de suerte que ello había sucedido mediante una notificación del órgano de recaudación dictada como consecuencia de una declaración oficial del Secretario de Estado de Hacienda neerlandés. Curiosamente, en otras ocasiones [v. gr. los casos *Biehl*, C-175/88, y *Schumacker*, C-279/93 (NFJ005254)] no consideró suficiente para excluir una restricción el hecho de que el establecimiento de una situación conforme al Derecho comunitario quedase sometida a la facultad de apreciación de la Administración tributaria. Posiblemente, la apreciación del TJCE en el caso *N* haya que interpretarla en el marco de los referidos principios de efectividad y equivalencia, de manera que los procedimientos y condiciones para el reembolso del coste de garantías se regulen y apliquen de la misma forma con independencia de que nos encontremos ante un caso estrictamente nacional o de exigencia de

garantías con violación de Derecho comunitario. A este respecto, el artículo 33 de nuestra LGT debe interpretarse en el sentido que acabamos de indicar, de manera que una sentencia del Tribunal de Justicia CEE declarando la incompatibilidad con el Derecho comunitario de un determinado impuesto o medida tributaria constituya igualmente el presupuesto del reembolso de garantías por parte de la Administración española en las mismas condiciones que si se tratara de una sentencia o resolución administrativa firme nacional. La misma interpretación debería extenderse, a nuestro juicio, a los casos donde resultó obligatoria la prestación de una garantía con el fin de obtener un aplazamiento de pago de un impuesto, allí donde tal exacción fuera declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa firme por contravenir el Derecho comunitario. En ambos casos, la pretensión del reembolso de garantías debe ejercitarse de acuerdo con los procedimientos nacionales establecidos al efecto, los cuales deben aplicarse a estos casos de acuerdo con los principios comunitarios de efectividad y equivalencia (*vid. infra*).

Por último, el TJCE abordó la posibilidad de lograr una reparación de los perjuicios generados por la infracción del Derecho comunitario a través de la vía de la responsabilidad patrimonial, en la medida en que un perjuicio irrogado por la constitución de una garantía, exigida con infracción del Derecho comunitario, puede generar responsabilidad patrimonial del Estado miembro, autor de la medida. En este sentido, parece claro que el reembolso de garantías y la responsabilidad patrimonial son acumulables y compatibles.

El Tribunal de Justicia trajo a colación su jurisprudencia en la materia, de manera que para que exista responsabilidad tienen que concurrir tres requisitos, a saber:

- a) La norma vulnerada debe tener por objeto conferir derechos a los particulares;
- b) La violación debe estar suficientemente caracterizada, y
- c) Debe existir una relación causalidad directa entre la infracción de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por quienes hayan sido lesionados; esto es, que el incumplimiento de la norma comunitaria atribuible a un Estado sea la causa del perjuicio cierto, real y no hipotético, sufrido por el particular (SSTJCE en los casos C-46 y 48/93, C-178/94, C-283/94, C-424/97 y 140/97, entre otros).

Como se sabe, corresponde al juez nacional competente que conoce de la demanda de indemnización apreciar la concurrencia de estos tres requisitos teniendo en cuenta todos los elementos que caracterizan la situación objeto de análisis. De esta forma, el TJCE se limitó a reiterar su interpretación de los referidos tres requisitos aportando una serie de orientaciones dirigidas al juez nacional que deba resolver sobre la demanda de responsabilidad patrimonial. Muy en particular, el Tribunal de Justicia, a nuestro entender, mostró sus dudas sobre la existencia de una violación suficientemente caracterizada dado que en el momento en que el régimen fiscal controvertido entró en vigor (1 de enero de 1997) el TJCE aún no había dictado la sentencia *Lasteyrie du Saillant* (cit), en la que declaró por primera vez que la obligación de prestar garantías para obtener un aplazamiento de pago de un impuesto sobre las plusvalías mobiliarias, en muchos aspectos análogo al relativo al caso *N*, es contrario al Derecho comunitario. El Abogado General J. Kokott en sus conclusiones (punto 134) consideró igualmente

que resultaba difícil sostener que haya podido haber una violación suficientemente caracterizada antes de que se dictara la sentencia *Lasteyrie du Saillant*, ya que con anterioridad a esa fecha apenas se había delimitado a la luz del Derecho comunitario la fiscalidad que debía aplicarse en caso de traslado del domicilio a otro Estado miembro. No obstante, como ya indicamos, la apreciación de la concurrencia de los presupuestos generadores de la responsabilidad patrimonial le corresponde al juez nacional que conozca del asunto.

4. CONSIDERACIONES FINALES

Ciertamente, pudiera parecer que el caso *N* no posee gran relevancia para un país como España que no ha articulado un impuesto de salida en su IRPF siguiendo el ejemplo de otros Estados miembros de la CE como Francia o Países Bajos. No obstante, tal y como indicamos en la introducción, a nuestro juicio, la sentencia del TJCE en el caso *N* aporta elementos que exceden de sus efectos más evidentes sobre la configuración de los impuestos de salida. Además de articular reglas comunitarias para la exacción (v. gr. el aplazamiento automático del pago del gravamen y su configuración en los mismos términos que el impuesto que gravara las plusvalías de los sujetos residentes que no han cambiado de residencia) de estos impuestos sobre las personas físicas e incluso jurídicas que cambian de residencia de un Estado miembro a otro, pone en entredicho la compatibilidad con el TCE de medidas antievasión fiscal que se proyecten en relación con el cambio de domicilio o residencia dentro del mercado interior (piénsese en los *trailing taxes* como el régimen de extensión de la residencia fiscal en los casos definidos en el art. 9.3 TRLIRPF/art. 8.2 de la nueva Ley del IRPF). Más dudoso resulta pretender trasladar esta jurisprudencia al ámbito de las normas que establecen la sujeción fiscal (la residencia fiscal) de forma expansiva (art. 9.1 TRLIRPF/art. 9.1 de la nueva Ley del IRPF), de manera que un desplazamiento y cambio real y efectivo de la residencia habitual de un contribuyente que pasa a residir en el territorio de otro Estado miembro de la CE no conlleve una alteración del estatus de residencia fiscal en el Estado miembro de origen; sin duda, la aplicación de tales normas puede poseer efectos restrictivos –especialmente cuando están configuradas como cláusulas antiabuso– y podrían resultar incompatibles con el Derecho comunitario, aunque cuando medie un CDI entre los dos países implicados lo normal es que su *tie-breaker rule* elimine tal restricción. En este mismo orden de cosas, también nos hemos referido al posible impacto que puede tener esta jurisprudencia sobre los impuestos de salida en el ámbito del impuesto sobre sociedades, lo cual puede afectar al artículo 17.1 TRLIS.

Ciertamente, la traslación de la doctrina del TJCE en los casos *Lasteyrie* y *N* a supuestos de traslado de la residencia fiscal de sociedades puede plantear un buen número de cuestiones de política fiscal y de naturaleza técnica. Y, en este sentido, lo cierto es que algunos de los más recientes pronunciamientos del TJCE –como las sentencias en los asuntos *Cadbury Schweppes* [C-196/04 (NFJ023535)], sobre TFI y *Comisión/Portugal* [C-345/05 (NFJ024025)], sobre la incompatibilidad de la norma portuguesa que excluye de la exención por reinversión la adquisición de un activo (inmueble) situado fuera del territorio nacional– de una forma u otra podrían tener como efecto colateral la pavimentación del terreno para que se produzcan un cierto número de re-localizaciones empresariales dentro del territorio comunitario. Particularmente relevante es la jurisprudencia

Cadbury Schweppes, la cual, aparte de restringir poderosamente la aplicación de las normas de transparencia fiscal internacional, consolidó la posición del TJCE acerca de la protección comunitaria de la constitución de sociedades (v. gr. filiales) en un Estado miembro con la finalidad de beneficiarse de una legislación más favorable que la existente en el Estado miembro de origen (*home country*). Sólo pueden aplicarse medidas (anti-abuso) restrictivas de la libertad de establecimiento cuando tal medida tenga como fin específico los montajes puramente artificiales cuyo objetivo sea eludir la aplicación de la legislación del Estado miembro de que se trate. Tales prácticas abusivas vendrían representadas, por tanto, por comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, con el objetivo de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio nacional. Así, las sociedades que se constituyan una implantación ficticia que no realicen ninguna actividad económica efectiva (sociedades fantasma o pantalla) y que carezcan de la correspondiente «sustancia económica» (v. gr., locales, personales, equipos, activos) sólo cumplen las condiciones formales para ser protegidas por el Derecho comunitario (de establecimiento), pero no el objetivo perseguido por el mismo (la implantación real de la sociedad de que se trate en el Estado de acogida y el ejercicio de una actividad económica efectiva en este) y, en consecuencia, tales comportamientos o «montajes» pueden resultar restringidos o contrarrestados por la aplicación de normas nacionales para la prevención de la evasión fiscal. Ahora bien, como puso de relieve la Comisión de la UE y ratificó el TJCE el hecho «de que la voluntad de obtener una desgravación de impuestos haya inspirado la constitución de la sociedad controlada extranjera, así como la realización de operaciones entre esta última y la sociedad residente no puede bastar para llegar a la conclusión de que existe un montaje puramente artificial destinado a eludir el referido impuesto» (punto 63 de la sentencia *Cadbury*). Dicho de otro modo, la constatación de un elemento subjetivo en la conducta del contribuyente en el sentido de que la constitución de la entidad en el otro Estado miembro responde a una motivación fiscal principal a lo sumo puede servir como indicio que conduzca a la comprobación de la implantación real de la sociedad en el Estado miembro de acogida y de que está ejerciendo una actividad económica efectiva. Pero únicamente podrá aplicarse una medida antielusión cuando se constate a través de «elementos objetivos y verificables por terceros» que no se ha llevado a cabo tal implantación real (implantación ficticia), de manera que la entidad no ejerce ninguna actividad económica efectiva en el territorio de acogida. En el terreno de los cambios de residencia, las conductas constitutivas de «round trips» o «U-turns», como regla, tampoco estarán amparadas por el Derecho comunitario (vid. las SSTJCE en *Leclerc*, *Emsland-Stärke*; vid. DE BROE). Nótese igualmente que, aunque el TJCE no se pronunció sobre la carga de la prueba, entendemos que la norma antievasión específica que pivotara sobre un presupuesto indiciario o presuntivo (*iuris tantum*, en todo caso) de un montaje abusivo podría articular una inversión de la carga de la prueba hacia el contribuyente (vid. también el siempre proteico comentario del profesor PALAO a las conclusiones del Abogado General sobre esta sentencia *Cadbury*).

A nuestro juicio, la aplicación de normas antiabuso definidas estrictamente –*all or nothing*– como las de transparencia fiscal internacional, las de simulación o de fraude a la ley tributaria para luchar frente a este tipo de estructuras, como regla, están condenadas al fracaso, allí donde se ha llevado a cabo una mínima planificación fiscal (vid. también RUIZ ALMENDRAL 2006). Pensamos que son las normas de «*allocation of income*» (como las de operaciones vinculadas/*transfer pricing*) las que tienen más futuro en este escenario. Tampoco puede perderse de vista el efecto colateral de esta jurisprudencia comunitaria (la resultante de las sentencias *Lasteyrie*, *N*, *Cadbury*, *Comisión/Portugal*) sobre todas aquellas normas del sistema fiscal que puedan restringir u obstaculizar –no ya el cambio

de residencia de una persona física o jurídica— la «re-localización» de actividades e inversiones (directas o financieras) en el territorio de otro Estado miembro [piénsese, por ejemplo, en la cláusula antiabuso de los arts. 21.3 b) y 22.4 TRLIS], lo cual, en un escenario de competencia fiscal, no son buenas noticias para los Estados de alta tributación (*high tax countries*).

Nótese igualmente que, como regla, la interpretación que el TJCE está haciendo de las disposiciones del TCE reguladoras de las libertades comunitarias se está extendiendo progresivamente al Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, lo cual puede plantear serias dudas sobre la compatibilidad de determinadas medidas fiscales (discriminatorias y/o restrictivas) que se aplican en relación con las operaciones entre Estados miembros y los terceros países signatarios del referido acuerdo [cfr. la STJCE de 26 de octubre de 2006, C-345/05, *Comisión/Portugal* (NFJ024025)]. Entendemos que la extensión de la jurisprudencia comunitaria en materia tributaria al ámbito de las relaciones y operaciones con terceros países (e incluso al ámbito del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo) resulta muy dudoso, toda vez que estamos ante una situación no comparable o equiparable. El propio TJCE ha declarado, en reiterada jurisprudencia, que la restricción fiscal creada por las normas nacionales no estaba justificada debido a que los mecanismos comunitarios de asistencia mutua en el intercambio de información y en la recaudación permitían a las autoridades fiscales nacionales llevar a cabo el control o la supervisión fiscal o articular medidas antielusión a través de medios menos restrictivos. Así las cosas, allí donde tales mecanismos comunitarios no operaran —países terceros— tal argumentación tampoco sería aplicable, sin perjuicio de los instrumentos de intercambio de información y asistencia en la recaudación que puedan existir con tales terceros países.

En este contexto, el movimiento adoptado por el legislador español a través de la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal, articulando tres regímenes antievasión (paraíso fiscal, nula tributación y país sin efectivo intercambio de información), podría tener un cierto sentido cuando se aplique en relación con *terceros países* (no comunitarios), sin perjuicio de las dudas que pueden plantearse acerca de su total alineamiento con los principios internacionales establecidos por el *Global Tax Forum* de la OCDE sobre la competencia fiscal perniciosa. Igualmente, el reforzamiento de una norma de *allocation of income* como la de operaciones vinculadas (art. 16 TRLIS) constituye un movimiento legislativo coherente con el nuevo contexto al que se enfrenta la Administración fiscal española tanto en la arena europea como la propiamente internacional, especialmente tras la sentencia *Cadbury*.

Desde otra perspectiva distinta, ya indicamos que el pronunciamiento del TJCE en el caso *N* también se proyecta sobre nuestro «Derecho tributario formal» en un triple sentido. Por un lado, ya hemos visto cómo el Tribunal de Justicia excluye la mera exigencia de garantías para el aplazamiento del pago de este tipo de gravámenes. Por otro lado, se hace especial hincapié en que la exigencia de obligaciones formales pueden constituir restricciones (prohibidas) al ejercicio de libertades fundamentales, de suerte que sólo serán admisibles cuando resulten proporcionadas (cuestión que debe determinarse a la luz de las directivas comunitarias sobre asistencia administrativa mutua; *vid.*, por ejemplo, los recientes dictámenes motivados de la Comisión a Suecia y Grecia, *Internal Market: infringement proceedings against Sweden and Greece*, 29 June 2006, IP/06/890). Y, en tercer lugar, la jurisprudencia *N* afecta también al artículo 33 de nuestra LGT, de manera que debe ser interpretado en el sentido de que una sentencia del Tribunal de Justicia CEE declarando la incompatibilidad con el Derecho comunitario de un determinado impuesto o medida tributaria constituye igualmente el

presupuesto del reembolso de garantías por parte de la Administración española en las mismas condiciones que si se tratara de una sentencia o resolución administrativa firme nacional. Lógicamente, la misma interpretación debe extenderse, a nuestro juicio, a los casos donde resultó obligatoria la prestación de una garantía con el fin de obtener un aplazamiento de pago de un impuesto, allí donde tal exacción fuera declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa firme por contravenir el Derecho comunitario.

Bibliografía

- BETTEN, R. [1998]: *Income Tax Aspects of Emigration and Immigration of Individuals*, IBFD, Amsterdam.
- CALDERÓN, J.M. [2002]: «Algunas consideraciones sobre la interrelación entre los Convenios de Doble Imposición y el Derecho Comunitario Europeo», *Crónica Tributaria*, n.º 112 y 113.
- [2006]: «Consolidación Fiscal e Importación de Pérdidas: el caso *Marks & Spencer*», *Noticias de la UE*, n.º 257.
- CALDERÓN, J.M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. [2004]: «La armonización jurisprudencial de la Imposición Directa: las implicaciones del principio comunitario de no discriminación en relación con las libertades básicas comunitarias», en *Manual de Fiscalidad Internacional* (Dir. T. CORDÓN), IEF, Madrid.
- [2006]: «Jurisprudencia Tributaria del TJCE» en *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la UE*, Ciss, Valencia.
- DAVITS, F. [2006]: «What the ECJ's *N* decision means for Dutch exit taxes», *International Tax Review*, October.
- DE BROE, L. [2005]: «Hard times for emigration taxes in the EC», in *Essays in Honor of Maarten Ellis*, Kluwer.
- DOUMA, S. [2006]: «The three Ds of Direct Tax Jurisdiction: Disparity, Discrimination and Double Taxation», *European Taxation*, November.
- GARCÍA PRATS, F.A. [1998]: *Imposición Directa y No Discriminación y Derecho Comunitario*, Tecnos, Madrid.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, E. [2005]: *Corporate tax harmonisation in the EU*, Universidad del País Vasco.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, E. y FRANCH FLUXÁ, J. [2005]: «La transferencia de la residencia fiscal de las sociedades y libre establecimiento», *QF*, octubre I.
- HERRERA MOLINA, P.M. (Dir.): *Comentarios de jurisprudencia tributaria del TJCE*, tomos 2000-2004, IEF, Madrid.

- MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. [1999]: «¿Hacia una nueva configuración de las relaciones entre el Derecho comunitario y la normativa nacional en materia de impuestos directos?», *REDF*, n.º 102.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. y CALDERÓN, J.M. [2005]: «Jurisprudencia del TJCE en materia de IRPF», en *Manual del IRPF*, IEF, Madrid.
- PALAO TABOADA, C. [2006]: «Transparencia Fiscal Internacional y el Derecho Europeo», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 280.
- RUIZ ALMENDRAL, V. [2006]: *El Fraude a la Ley Tributaria a Examen*, Aranzadi-Thomson, Pamplona.
- SOLER ROCH, M.T. [2004]: «Tax Residence of a SE», *European Taxation*, January, págs. 11 y ss.
- VANISTENDAEL, F. [2006]: «The ECJ at the Crossroads: Balancing Tax Sovereignty against the Imperatives of the Single Market», *European Taxation*, September, págs. 413 y ss.
- VAN RAAD, K. [2006]: «Revisiting a 1981 Perspective on EC Non-Discrimination Rules in Income Tax Matters», *British Tax Review*, n.º 3.
- VAN THIEL, S. [2002]: *Free movement of Persons and Income Tax Law: the European Court of Justice in search of principles*, IBFD, Amsterdam.
- WEBER, D. [2005]: *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms*, Kluwer, The Hague.
- WIMAN, B. [2001]: «Tax Aspects of Migration», en *Liber Amicorum Olof-Lodin*, Kluwer.

LA INCLUSIÓN O NO DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO EN LA TASACIÓN DE COSTAS PROCESALES

(Comentario a las SSTs de 30 de marzo y 12 de julio de 2006,
Sala de lo Civil, recs. núms. 2748/1998 y 2264/1999) *

ANTONIO LONGÁS LAFUENTE
Licenciado en Derecho

Extracto:

STS de 30 de marzo de 2006. IVA. Repercusión. En el caso de haber pronunciamiento judicial en costas a su favor, la obligación del pago del IVA por honorarios corre de cuenta de quien resultó condenado, tanto si lo hubiese satisfecho la parte vencedora a su abogado, quien en este caso tendría que devolver su importe, como si no se lo hubieran hecho efectivo, en cuyo supuesto el letrado minutante, con el pago que haga el condenado en costas, se lo reintegrará de su importe, que ya habría abonado o debería abonar a Hacienda, por lo que se concluye que el litigante perdedor que resulta obligado al pago de las costas debe asumir el IVA correspondiente.

STS de 12 de julio de 2006. IVA. Repercusión. Si bien el sujeto pasivo del impuesto es la persona que actúa profesionalmente, por tratarse de un impuesto de naturaleza indirecta que grava como hecho imponible las operaciones en el desarrollo de la actividad profesional, al repercutirse íntegramente aquel sobre la persona para quien se realizó el servicio o mandato, resulta lógico entender que cuando la contraparte sea condenada al pago de las costas deba incluirse este concepto, por estar endosado el IVA al importe de los honorarios o derechos que ha de cobrar quien preste el servicio profesional. Ello significa que ha de abonarlo quien pagó finalmente el concepto del principal de dichos honorarios o derechos del que el referido impuesto es un simple complemento accesorio.

Palabras clave: IVA, repercusión y costas judiciales.

* Véase el texto íntegro de estas sentencias en la *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 286, enero 2007 o en *Normacef Fiscal* (NFJ023349 y NFJ023350).

Sumario

1. Introducción.
2. Naturaleza de la condena en costas.
3. Examen de las relaciones jurídicas.
 - 3.1. La relación entre el Letrado y el Procurador y su cliente.
 - 3.2. La relación jurídica entre la parte condenada en costas y la beneficiada por la condena en costas.
4. Las tesis del TS y sus efectos fiscales.
 - 4.1. La condena en costas impuesta por la jurisdicción civil.
 - 4.2. La condena en costas por la jurisdicción contencioso-administrativa.
5. La posición de la Administración Tributaria (DGT).

1. INTRODUCCIÓN

Las sentencias del Tribunal Supremo (TS), Sala de lo Civil, de 30 de marzo y 12 de julio de 2006 (recs. núms. 2748/1998 y 2264/1999), plantean y resuelven la cuestión de si el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) debe integrarse o no como una partida más en la tasación de costas presentada por el vencedor en el proceso civil. No estamos ante cuestiones novedosas, puesto que es reiterado el criterio mantenido por la Sala de lo Civil, pero no por ello deja de ser importante volver a poner de manifiesto las discrepancias que en este tema mantienen las Salas del propio TS desde la aparición de este impuesto; esto es, nos encontramos ante una cuestión recurrente, pero de notable importancia, dadas las diferentes posiciones que jurisprudencialmente se mantienen al respecto, y que ha motivado recientes consultas por parte de la Dirección General de Tributos (DGT).

En la primera de las sentencias, la parte condenada en costas impugna la tasación al considerar indebidos los honorarios del Letrado en cuanto a la partida que incluye por IVA. El TS en sus fundamentos, que reproducimos por su brevedad, indica:

«Las cantidades que se perciban en concepto de costas judiciales no tienen consideración de contraprestación sujeta al referido impuesto, y actúan con carácter indemnizatorio, conformando crédito a favor de la parte vencedora como titular de las mismas y no de su Letrado.

Respecto a la cuestión del abono del IVA, esta Sala tiene declarado con reiteración, que el pago de dicho gravamen fiscal correspondiente a honorarios a Letrados obedece a servicios profesionales prestados por los mismos, que resultan ser sujetos pasivos y tienen derecho a repercutirlo sobre el cliente.

Al haber pronunciamiento judicial en costas a su favor, la obligación del pago del IVA por honorarios corre de cuenta de quien resultó condenado, tanto si lo hubiese satisfecho la parte vencedora a su Abogado, quien en este caso tendría que devolver su importe, como si no se lo hubieran hecho efectivo, en cuyo supuesto el Letrado minutante, con el pago que haga el condenado en costas,

se reintegrará de su importe, que le habría abonado o debería abonar a Hacienda, por lo que se concluye que el litigante perdedor que resulta obligado al pago de las costas debe asumir el IVA correspondiente.»

También en la segunda de las sentencias citadas la cuestión debatida era la misma, la parte recurrente en casación y condenada al pago de las costas causadas por el recurso alegaba la improcedente repercusión del IVA en las minutas impugnadas. En este caso, en términos análogos, pero añadiendo más argumentación, la Sala de lo Civil resuelve lo siguiente:

«No puede ser estimada por la improcedente repercusión del IVA, por las razones siguientes: si bien el sujeto pasivo de dicho impuesto es la persona que actúa profesionalmente, por tratarse de un impuesto de naturaleza indirecta que grava como hecho imponible las operaciones en el desarrollo de la actividad profesional al repercutirse íntegramente aquel sobre la persona para quien se realizó el servicio o mandato, resulta lógico entender que cuando la contraparte sea condenada al pago de las costas, deba incluirse este concepto por estar endosado el IVA al importe de los honorarios o derechos que ha de cobrar quien preste el servicio profesional. Ello significa que ha de abonarlo quien pagó finalmente el concepto de principal de dichos honorarios o derechos del que el referido impuesto es un simple complemento accesorio.»

Como se ha indicado, este criterio jurisprudencial no es novedoso ¹ y es compartido también por las Salas de lo Penal y de lo Social ² desde antiguo; no así por la Sala de lo Contencioso-Administrativo que ha mantenido una posición que no puede identificarse con la anterior; entre otras, en el auto de 27 de octubre de 2005 (Sección 1.ª, Impugnación de honorarios 1131/2002, RJ 2006\1203) en que la parte favorecida por las costas procesales solicitaba la inclusión dentro de las mismas de la partida correspondiente al IVA, se señala:

«Sobre esta cuestión, esta Sala ha venido manteniendo en resoluciones posteriores a las que cita la parte impugnante que: "La tasación de costas alcanza en puridad a los honorarios del Letrado y derechos y suplidos de los Procuradores, siendo ajena a la misma toda cuestión relativa a la procedencia o no de la repercusión del IVA o de la retención del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tributos que son consecuencia de la previa y definitiva tasación de costas, debiendo aclarar que cualquier controversia que se suscite sobre repercusión o retención de tributos debe sustanciarse y resolverse siguiendo los procedimientos establecidos y regulados al efecto en los artículos 117 y 118 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo.

¹ Las propias sentencias comentadas aluden a las sentencias de la propia Sala de 20 de mayo y 19 de diciembre de 1991, 23 de marzo de 1994, 9 de mayo de 1995, 13 de noviembre de 1996, 17 de febrero de 1999, 27 de marzo de 2000, 5 de julio de 2004, 1 de abril de 2005 y 27 de abril de 2006.

² Las dos Salas incluyen el IVA entre las partidas que comprende la tasación de costas. Así, respecto de la Sala de lo Penal, entre otros, el auto de 15 de diciembre de 1999, Tas. Costas 3779/1997 (RJ 1999\9864); y respecto de la Sala de lo Social, entre otros, el auto de 18 de noviembre de 1998, Rec. de súplica 1696/1997 (RJ 1998\10002).

Ahora bien, ello no implica que los Letrados y Procuradores minutas no vengan obligados, por imperativo del artículo 88 de la Ley del IVA y 26 de su Reglamento, a repercutir en su minuta, separadamente de las cantidades reclamadas en concepto de honorarios y derechos [STS de 7 de julio de 1998 (RJ 1998\6033)] el IVA correspondiente, cuestión esta distinta a la de que sobre tal repercusión la Sala haga una declaración con la fuerza propia de un pronunciamiento judicial, ya que, como queda dicho, si surgiera contienda entre los sujetos implicados –sujeto pasivo del impuesto y quién debe soportarlo por venir obligado al pago–, la misma debe ser resuelta por la Administración en la forma antes dicha y no por este Tribunal que no puede actuar en esta materia, ni en ninguna otra de índole administrativa, preventivamente [en este sentido, SSTs de 23 de junio (RJ 2001\5814) y 1 de julio de 2000 (RJ 2000\6857), 4 (RJ 2001\10188) y 13 de diciembre de 2001 (RJ 2002\10668), y auto de 13 de junio de 2000, entre otras resoluciones].

Así, conforme a dicha doctrina, el Letrado y el Procurador consignaron en su minuta de manera separada el importe correspondiente al IVA, si bien el mismo no fue incluido en la tasación de costas practicada por la Secretaría, de manera correcta, por ser una cuestión ajena a la misma, tal y como se ha expuesto, debiendo desestimarse, por tanto, la impugnación formulada al respecto”³.»

La discrepancia entre ambas posturas de las Salas es puesta así de manifiesto y reiterada por la propia Sala de lo Civil que en diversas ocasiones se ha pronunciado expresamente sobre este tratamiento diferenciado⁴.

2. NATURALEZA DE LA CONDENA EN COSTAS

La Ley de Enjuiciamiento Civil (LEC) regula, con carácter general, en sus artículos 394 a 398 cómo se cargarán las costas procesales cuando hay condena respecto de las mismas, que incluyen las

³ En sentido análogo, las siguientes resoluciones de la misma Sala, entre otras, sentencias de 4 de junio de 2000 (Sección 3.ª, Impug. Honor. 9415/1997, RJ 2000\6526), 18 de enero de 2005 (Sección 2.ª, Inc. Tas. Costas 796/1996, RJ 2005\3046), 11 de abril de 2005 (Sección 3.ª, Inc. Tas. Costas 6197/2001, RJ 2005\3136), 20 de mayo de 2005 (Sección 3.ª, Inc. Tas. Costas 1373/2001, RJ 2005\5770) y autos de 26 de noviembre de 1999 (Sección 1.ª, Rec. Casación 6724/1997, RJ 1999\9958), 21 de junio de 2000 (Sección 6.ª, Tas. Costas 8743/1994, RJ 2000\7620), 27 de diciembre de 2000 (Sección 2.ª, Rec. Casación 1401/1997, RJ 2001\5911), 26 de febrero de 2001 (Sección 1.ª, Tas. Costas 9606/1998, RJ 2001\4347), 28 de septiembre de 2001 (Sección 4.ª, Incid. Tas. Costas 3726/1994, RJ 2002\104), 12 de diciembre de 2001 (Sección 3.ª, Inc. Tas. Costas 2928/1994, RJ 2002\738), 17 de diciembre de 2001 (Sección 1.ª, Rec. súplica 947/1998, RJ 2002\695), 20 de julio de 2004 (Sección 2.ª, Impug. Honor. 1617/1995, RJ 2004\7815) y 20 de julio de 2004 (Sección 2.ª, Impug. Honor. 5368/1995, RJ 2004\7814).

⁴ La sentencia núm. 1189/2004, de 9 de diciembre (Sección 1.ª de la Sala de lo Civil, RJ 2004\7874) expresa: «ante impugnación de idéntico contenido, dice la sentencia de esta Sala de 26 de noviembre de 2003 “que reducido el objeto de la presente impugnación a las partidas correspondientes al IVA de la minuta de Letrado y cuenta de Procurador presentadas, debe ser desestimada por no justificar el reciente cambio de criterio de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de este TS una correlativa variación de la constante doctrina de esta Sala que considera incluíble en la tasación de costas la referida partida como gasto necesario de los procesos regidos por la LECiv de 1881 y que se mantiene en sentencias tan recientes como la de 14 de mayo, 8 de abril y 15 de febrero del corriente año (recursos núms. 4660/99, 277/97 y 1062/97 respectivamente)”; criterio que se mantiene en la sentencia de 8 de abril de 2003 en aplicación del artículo 241.1.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil 1/2000, ya que el pago del IVA es un gasto que tiene “su origen directo o inmediato en la existencia de dicho proceso”. En el mismo sentido, la sentencia núm. 1144/2003 (Sección Única) de 26 de noviembre de 2003 (RJ 2003\8096).

minutas profesionales del Abogado y Procurador al litigante vencido, rigiendo, de una forma general, el principio de vencimiento en pleito para imponer, precisamente al vencido, las costas causadas a la parte vencedora del pleito ⁵.

De acuerdo con los artículos 241 a 246 de la LEC, habrá de distinguirse que, si bien es obvio que cada Letrado ha tenido como cliente y destinatario de sus servicios profesionales a quien le contrató, como seguidamente se examinará, en virtud del arrendamiento de servicios realizado en su día, la LEC, en aras de intentar que aquel que ha sido obligado a seguir o a mantener un procedimiento judicial por una pretensión ilegal o injusta se vea perjudicado en el punto concreto de tener que correr con los gastos propios de los profesionales del derecho (Abogado y Procurador), ha establecido al menos un procedimiento de compensación parcial, mediante la inversión de la obligación de pago a dichos profesionales, que se va a cargar precisamente al litigante cuya pretensión o cuya oposición era injusta o no adecuada a Derecho.

La LEC de 2000 establece en su artículo 241, apartado primero, qué son gastos del proceso, concepto que integrará las costas procesales, y en su consecuencia, la Tasación de Costas, entre los que figuran los honorarios de la defensa y de la representación técnica cuando sean preceptivas ⁶.

De esta forma, el destinatario de los servicios prestados por el Abogado y Procurador, de obtener una condena en costas a la parte contraria, verá reconocido su derecho a que el gasto necesario efectuado en estos profesionales se imponga al litigante que le obligó a mantener un litigio con una pretensión injusta como resarcimiento ⁷.

⁵ No obstante, la minuta del Abogado y Procurador del vencedor en el proceso que va a abonar el condenado en costas tiene una limitación objetiva o en el importe, ya en su origen, de acuerdo con el artículo 394.3 de la LEC («Cuando, en aplicación de lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo, se impusieren las costas al litigante vencido, este sólo estará obligado a pagar, de la parte que corresponda a los Abogados y demás profesionales que no estén sujetos a tarifa o arancel, una cantidad total que no exceda de la tercera parte de la cuantía del proceso, por cada uno de los litigantes que hubieren obtenido tal pronunciamiento; a estos solos efectos, las pretensiones inestimables se valorarán en tres millones de pesetas, salvo que, en razón de la complejidad del asunto, el tribunal disponga otra cosa. No se aplicará lo dispuesto en el párrafo anterior cuando el tribunal declare la temeridad del litigante condenado en costas. Cuando el condenado en costas sea titular del derecho de asistencia jurídica gratuita, este únicamente estará obligado a pagar las costas causadas en defensa de la parte contraria en los casos expresamente señalados en la Ley de Asistencia Jurídica Gratuita»). Ello supone que incluso de oficio, habrá de rechazarse aquella minuta que supere el límite establecido en la citada norma. Además, en relación al supuesto en que el condenado en costas es titular de derecho de justicia gratuita, la tasación de costas se efectuará igualmente, si bien en este caso no podrá ser ejecutiva y, por tanto, exaccionarse hasta el momento en que, como previene el artículo 36 de la Ley de Asistencia Jurídica Gratuita, el beneficiario haya mejorado de fortuna.

⁶ Conforme al artículo 241.1: «Salvo lo dispuesto en la Ley de Asistencia Jurídica Gratuita, cada parte pagará los gastos y costas del proceso causados a su instancia a medida que se vayan produciendo. Se considerarán gastos del proceso aquellos desembolsos que tengan su origen directo e inmediato en la existencia de dicho proceso, y costas la parte de aquellos que se refieran al pago de los siguientes conceptos: 1.º Honorarios de la defensa y de la representación técnica cuando sean preceptivas. 2.º Inserción de anuncios o edictos que de forma obligada deban publicarse en el curso del proceso. 3.º Depósitos necesarios para la presentación de recursos. 4.º Derechos de peritos y demás abonos que tengan que realizarse a personas que hayan intervenido en el proceso. 5.º Copias, certificaciones, notas, testimonios y documentos análogos que hayan de solicitarse conforme a la Ley, salvo los que se reclamen por el tribunal a registros y protocolos públicos, que serán gratuitos. 6.º Derechos arancelarios que deban abonarse como consecuencia de actuaciones necesarias para el desarrollo del proceso».

⁷ Quedará aparte la posible diferencia de emolumentos que este litigante, aún vencedor, pueda tener que satisfacer a su Abogado, puesto que la fijación de honorarios es libre, pero no lo es la imposición de estos al vencido en juicio, tal y como, con anterioridad, hemos expuesto.

Frente a posibles discrepancias que pudieron surgir tras la promulgación de la actual LEC sobre si la tasación de costas suponía un crédito de la parte vencedora en el pleito o de los profesionales que le representaban, existe ya una consolidada jurisprudencia del TS que mantiene la primera de las tesis, esto es, la naturaleza de resarcimiento o indemnización por los gastos ocasionados a la parte vencedora en el pleito que supone un reconocimiento de un crédito a su favor ⁸. Entre otras, el auto del TS, Sala 3.^a (recurso de súplica 947/1998), de 17 de diciembre de 2001, reconoce el carácter indemnizatorio de las costas procesales y señala:

«La condena en costas implica el reconocimiento de un crédito a favor de la parte cuya pretensión procesal prosperó y con cargo a quien le fue rechazada, compensatorio de los gastos que indebidamente fue obligada a realizar la primera por mor de la segunda. Sustancialmente es, por tanto, una cantidad debida por una parte procesal a la otra, cuya cuantía viene determinada por el conjunto de desembolsos que es necesario (y no superfluo) hacer en un juicio para conseguir o para defender un derecho. Se ha dicho que: "la tasación de costas es un procedimiento que se dirige contra la parte condenada. Por ello se distingue de los procedimientos que la propia LEC establece a favor del Procurador y del Abogado respecto de su propio cliente", como son la "habilitación de fondos" y la "jura de cuentas".

Como ha señalado la doctrina científica, basándose en la jurisprudencia, "el crédito corresponde a la parte vencedora contra la vencida. No se constituye a favor del Procurador de aquella, ni siquiera por las cantidades que haya adelantado (...). Por consiguiente, el hecho de la condena no modifica la relación material en que cada parte se halla con su Letrado, Procurador y peritos, de modo que el derecho a percibir sus honorarios y emolumentos reconocidos a estos existe frente a la parte que los nombra, no frente al condenado", así, además, resulta de la vieja sentencia de este TS de 28 de febrero de 1929 ⁹.»

También la Sala de lo Civil mantiene esta misma tesis. Así, la Sentencia de 30 de marzo de 2006 (recurso 2748/1998) indica:

«Las cantidades que se perciban en concepto de costas judiciales no tienen consideración de contraprestación sujeta al referido impuesto, y actúan con carácter indemnizatorio, conformando crédito a favor de la parte vencedora como titular de las mismas y no de su Letrado.»

⁸ Tesis que había sido mantenida por el TS con la anterior LEC, entre otras muchas en las sentencias de la Sala 1.^a, de 24 de marzo de 1987, 27 de marzo de 1999 ó 3 de noviembre de 2000. También el TC se decantó por esta postura y así, en la sentencia núm. 28/1990, de 26 de febrero de 1990 (Sala 2.^a), indica que: «el titular del crédito privilegiado que origina la condena en costas es la parte contraria beneficiaria de la misma y no los profesionales que la han presentado y defendido y, por ello, la circunstancia de que estos profesionales hayan recibido, parcial o totalmente, sus derechos y honorarios de la parte a quien han prestado sus servicios carece de incidencia alguna en la obligación de pago que la resolución judicial ha impuesto al condenado en costas».

⁹ En el mismo sentido, reconociendo que estamos ante un crédito de la parte y no del profesional que le representa en el proceso, la sentencia (Sala 3.^a, Sección 7.^a) de 31 de octubre de 2002 (RJ 2002\10167) y las sentencias (Sección 1.^a) de 4 y 10 de abril de 2000 (RJ 2000\2918 y 2000\2920) que indican: «las costas, en caso de condena al pago de las mismas, constituyen un crédito cuyo titular es la parte vencedora, es decir, aquella en cuyo favor se hace ese pronunciamiento, y que corre a cargo de la parte vencida, a quien incumbe la obligación de pagarlas. En otras palabras, no se trata de un crédito que corresponda al procurador de la parte vencedora sino que la relación se establece directamente entre los litigantes y no entre los profesionales –procurador y/o abogado– de quien obtiene a su favor la condena y el condenado al pago de las costas».

A través de esta indemnización, quien obtiene la resolución favorable con condena en costas se resarce de los gastos realizados, como ha puesto de manifiesto la sentencia del TS (Sala 3.^a, Sección 6.^a, recurso de casación 4978/1997) de 18 de junio de 2003 ¹⁰. Y ello puede tener notable trascendencia desde el punto de vista fiscal, puesto que, si a través de esta indemnización no hace sino obtener el reintegro de lo abonado, o mejor, de los gastos realizados, debería determinarse, por tanto, la naturaleza de gasto o no del IVA para el vencedor en el proceso judicial.

Desde el punto de vista fiscal, la DGT en materia de IVA ha venido sosteniendo de manera uniforme la naturaleza indemnizatoria de la condena en costas. Basta hacer referencia a la consulta 0100-05 de 9 de marzo de 2005 (NFC020393), donde se recoge una amplia cita de jurisprudencia del TS ¹¹, concluyendo de acuerdo con esta jurisprudencia, que la condena en costas es *«generadora de un crédito a favor de la parte vencedora y que, por tanto, no pertenece a quien la representa o asiste»* y, por tanto, *«no tienen la consideración de contraprestación de operación alguna»* sino *«el carácter de indemnización»* ¹², lo que supone la inexistencia de operación sujeta al IVA, como seguidamente vamos a examinar.

3. EXAMEN DE LAS RELACIONES JURÍDICAS

No cabe duda de la existencia de dos relaciones jurídicas distintas en el examen de la cuestión que se está describiendo. La primera es la existente entre el Letrado y el Procurador (y en su caso, peritos, etc.) de una parte con su cliente; de otra, distinta de la anterior y de naturaleza procesal, la condena en costas por la cual la parte condenada en costas debe indemnizar o resarcir a la parte vencedora en el proceso, y que han sido reconocidas expresamente por la jurisprudencia ¹³.

¹⁰ El vencedor en el pleito «en virtud de la condena en costas no hace sino obtener el reintegro de lo abonado de quien resulta vencido en el proceso. No estamos ante un supuesto de repercusión del IVA en el Estado sino ante un reintegro al litigante que obtiene una sentencia favorable con condena en costas, por parte de quien resulta condenada en tal concepto, de los gastos por aquel realizados».

¹¹ Si bien todas las citas jurisprudenciales que efectúa en dicha consulta se refieren a la anterior LEC y no a la actual del año 2000. La consulta se refiere tanto al IVA como al IRPF y respecto de este último, se reconoce que esta configuración jurisprudencial de la condena en costas como generadora de un crédito a favor de la parte vencedora obliga a modificar el criterio de la DGT respecto a las retenciones a cuenta del IRPF, concluyendo que «la parte condenada no está satisfaciendo rendimientos profesionales a los abogados y procuradores de la parte vencedora sino una indemnización a esta última, por lo que aquella parte (la condenada) no está obligada a practicar retención sobre tales honorarios profesionales».

¹² En sentido análogo, las consultas 1149-97 de 5 de junio de 1997 (NFC007214), 1328-02 de 16 de septiembre de 2002 (NFC016689), 1834-02 de 25 de noviembre de 2002 (NFC017362), 1976-02 de 19 de diciembre de 2002 (NFC017168), 0726-03 de 3 de junio de 2003 (NFC018348), 1392-04 de 13 de julio de 2004 (NFC019517), 0154-05 de 11 de abril de 2005 (NFC020722), 0172-05 de 25 de abril de 2005, 0206-05 de 10 de junio de 2005, V0588-05 de 11 de abril de 2005, V1265-06 de 29 de junio de 2006 y V1617-06 de 28 de julio de 2006.

¹³ El auto del TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a, Impug. Honor. 1617/1995) de 20 de julio de 2004 (RJ 2004\7815) indica expresamente: «Hay que distinguir dos relaciones jurídicas distintas, una es la existente entre el Letrado y el Procurador, de una parte, y su cliente, de otra (...). La otra relación jurídica es distinta y de naturaleza procesal, consistente en la condena en costas acordada en la sentencia referida, por la cual la parte condenada en costas debe indemnizar o resarcir el daño o perjuicio sufrido por la parte beneficiada por la condena en costas, que ha tenido que defenderse de un litigio provocado por la parte recurrente, que se ha demostrado carente de fundamento jurídico».

3.1. La relación entre el Letrado y el Procurador y su cliente.

Tanto el Letrado como el Procurador prestan sus servicios a quienes les han contratado, encontrándonos ante operaciones sujetas al IVA. No obstante, hemos de hacer una breve referencia a dos supuestos que quedan excluidos de tributación. De un lado, se encuentra la posibilidad de que actúen por cuenta de su representado dentro de una relación de dependencia laboral, fundamentalmente por lo que se refiere a los Letrados. En este caso, nos encontraremos ante prestaciones de servicios no sujetas al IVA, conforme al artículo 7.º 5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) ¹⁴. Ello es consecuencia del propio concepto de actividad profesional, como ordenación por cuenta propia de factores de producción con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios ¹⁵. Como puede comprenderse, la no sujeción al IVA se aplica tanto para los trabajadores como para los funcionarios; estos, al defender a la Administración como Letrados o Abogados del Estado, tampoco realizan operaciones sujetas al Impuesto ¹⁶. De otro, debe reseñarse el denominado turno de oficio y asistencia letrada al detenido, respecto de la que también nos encontramos ante una actividad no sujeta al IVA, según ha puesto de manifiesto la DGT ¹⁷, al considerar que se trata de una de las actividades recogidas en el artículo 7.º 10, en relación con el artículo 12.3, de la Ley del IVA ¹⁸.

¹⁴ No estarán sujetas al impuesto las operaciones relativas a «servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial».

¹⁵ Esta consecuencia es puesta de relieve por RAMÍREZ GÓMEZ, S., *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, Editorial Civitas, 1994, pág. 59.

¹⁶ Así lo ha reconocido la DGT, entre otras, en su Resolución 1921-98 de 11 de diciembre de 1998 en la que se indica: «los servicios de defensa del abogado a que se refiere la consulta se prestan a la empresa de la que depende, aunque se facturen a la parte contraria en los litigios seguidos a instancia de la empresa o de un tercero y, por tanto, no están sujetos al IVA ni es conforme a derecho repercutir dicho impuesto en las minutas facturas por los abogados, independientemente de que tengan que reintegrar el importe de las costas a la referida empresa o de que, por el contrario, constituya una mayor retribución de su trabajo». También la consulta 0847-01 de 30 de abril de 2001 mantiene la misma conclusión. Respecto de la jurisprudencia, la sentencia del TS de 28 de octubre de 1991 señala: «Habiéndose producido los honorarios en cuestión actuando el Letrado que los minuta bajo el concepto de Letrado Consistorial-Jefe de los Servicios Jurídicos del Ayuntamiento (...), al no alegarse, ni menos probarse nada en contrario, hay que presumir que entre dicho Letrado y su principal (el Ayuntamiento de...) existe esa relación "administrativa" que hace que tales servicios no estén sujetos al IVA».

¹⁷ Entre otras, en su Resolución vinculante de 18 de junio de 1986 se indica que, conforme señala el Ministerio de Justicia, «las cantidades que con cargo a los Presupuestos Generales del Estado se asignan a los citados profesionales por la prestación de dichos servicios no tienen el carácter de retribución ni compensación por la prestación de los mismos»; así como en las Resoluciones de 31 de mayo de 1995 y 6 de abril de 2000.

¹⁸ Conforme al artículo 12, número 3, se consideran autoconsumo de servicios las prestaciones de servicio efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo, que no se encuentren recogidas en los restantes números de este artículo. Según el artículo 7.º 10, serán operaciones no sujetas al Impuesto «las prestaciones a título gratuito a que se refiere el artículo 12, número 3.º que sean obligatorias para el sujeto pasivo en virtud de normas o convenios colectivos, incluso los servicios telegráficos y telefónicos prestados en régimen de franquicia». El problema surge al determinar si por este motivo el profesional se encuentra obligado a aplicar la regla de prorrata. La DGT ha concluido en que no tienen que considerarse estas operaciones para determinar la prorrata, esto es, el sujeto pasivo no estará en prorrata por la realización de esta actividad. Así lo pone de manifiesto la consulta de 31 de mayo de 1995: «en los casos en que un Abogado efectúe operaciones cuya realización le origina el derecho a deducir, de las enumeradas en el citado artículo 94, uno, de la LIVA (por ejemplo, operaciones sujetas y no exentas del impuesto), y las únicas operaciones que no originan el derecho a deducir que realice sean los servicios no sujetos al impuesto según lo señalado en el apartado primero anterior, el porcentaje de deducción a aplicar por dicho Abogado será del 100 por 100».

Fuera de estos casos, la actividad llevada a cabo por un profesional independiente de la Abogacía se encontrará sujeta y no exenta de IVA, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 4.º, 5.º y 11 de la LIVA, cualquiera que sea el destinatario de sus servicios, esto es, con independencia de la naturaleza de la persona que lo ha contratado, bien sea persona física o jurídica, y en este último caso, pública o privada.

Pues bien, delimitados de esta manera el sujeto pasivo del impuesto (el profesional de la Abogacía) y el destinatario de los servicios (el cliente que contrata al profesional), en virtud del artículo 88 de la LIVA, el sujeto pasivo deberá efectuar la repercusión del impuesto sobre aquel para quien realiza la operación gravada mediante la expedición de la correspondiente factura ajustada al Reglamento sobre obligaciones de facturación, aprobado por Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, puesto que el cliente con el que han concertado la prestación de los servicios es el destinatario de los mismos y este tiene obligación de soportar la repercusión del IVA que le efectúen los profesionales cuando se ajustan a las reglas establecidas en la LIVA y sus normas de desarrollo. Esta conclusión es puesta de manifiesto tanto por la DGT¹⁹ como por la jurisprudencia²⁰ de manera reiterada.

La postura anterior no varía por el hecho de existir pagos anticipados (provisiones de fondos) en cuanto el abono de los mismos supone la realización del devengo del IVA (art. 75.2 de la LIVA).

No obstante, a efectos de un análisis posterior de los efectos que las distintas posturas del TS tienen sobre la tasación de costas e IVA y las partes en el proceso, debe reseñarse respecto del destinatario de los servicios del Letrado y del Procurador lo siguiente:

- Si el destinatario de los servicios es un particular o una persona jurídica que no actúa como empresario o profesional sujeto pasivo del IVA, tanto el Letrado como el Procurador le repercutirán en las facturas el impuesto, sin posibilidad alguna de deducir la cuota soportada, de forma que el IVA no le resulta neutral, lo que es lógico teniendo en cuenta la finalidad del impuesto que recae sobre el consumo. El destinatario es el consumidor final y soporta el impuesto sin posibilidad de recuperación, siendo, por ello, mayor coste o mayor gasto del servicio que recibe. Al ser así, resulta congruente que el beneficiario en la condena en costas recupere la totalidad de los gastos que el proceso le ha ocasionado, entre los que se incluye el IVA soportado.
- Cuando el destinatario de los servicios es un empresario o profesional sujeto pasivo del IVA y la prestación de servicios que recibe del Letrado y del Procurador se afecta a la actividad empresarial o profesional, nos podemos encontrar con diversas situaciones. La regla general será que al tener derecho a la deducción del impuesto soportado, la cuota repercutida en la factura por los profesionales del derecho que le representan en el proceso pueda recuperarla

¹⁹ Entre otras, en consultas 1174-04 de 3 de mayo de 2004 (NFC019232) y 0100-05 de 9 de marzo de 2005.

²⁰ El auto del TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª) de 20 de julio de 2004 (RJ 2004\7815) señala: «Es inquestionable que tanto el Letrado como el Procurador deben emitir las correspondientes facturas, con inclusión del IVA, cumpliendo los requisitos reglamentarios exigibles, IVA que deberá pagar su cliente, con toda normalidad, y, a su vez, el Letrado y el Procurador deberán ingresar en el Tesoro Público el IVA repercutido, mediante las correspondientes declaraciones-liquidaciones. Hasta aquí no hay problema alguno, porque no existe duda acerca de que los servicios profesionales prestados por el Letrado y el Procurador en el caso de autos están sujetos y no exentos del IVA». De manera reiterada, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS, así, en la sentencia de 30 de noviembre de 2005 (Sección 6.ª, recurso 3027/1999), señala que «el Letrado y el Procurador en este caso, viene obligado a repercutir su importe sobre la persona para quien se realiza la operación gravada y aquella no es otra que la recurrida quien en virtud de la condena en costas no hace sino obtener el reintegro de lo abonado de quien resulta vencido en el proceso».

al declararla como impuesto soportado deducible, ya que no se discute que tenga este carácter, dada la mecánica impositiva. La relación jurídico-tributaria se ha establecido entre el cliente y el profesional del derecho, siendo el primero el destinatario de los servicios del segundo y teniendo plena aplicación el principio de neutralidad que preside este impuesto para los empresarios o profesionales. El IVA, en estos casos, no supondrá un mayor coste del servicio prestado, incluso en contabilidad no aparecerá en las cuentas correspondientes a gastos que determinan el resultado positivo o negativo del negocio (pérdidas o ganancias). No obstante, puede suceder que el destinatario de las prestaciones de servicios del Letrado y del Procurador no genere el derecho a deducir el impuesto (así cuando realiza actividades exentas del artículo 20.º de la LIVA) o bien lleve a cabo actividades que sí generan dicho derecho junto con otras que no lo generan, estando sujeto en este caso a la denominada regla de prorrata. En estos dos casos las cuotas soportadas de IVA no son deducibles o lo son en el porcentaje que la regla de prorrata le permite, y la cuota no deducible se incorpora como mayor coste de adquisición del bien o, en nuestro caso, del servicio correspondiente, de forma que la mecánica del impuesto equipara a estos empresarios o profesionales como si fueran consumidores finales, bien por la totalidad del impuesto soportado o por la parte proporcional no deducible.

Finalmente, debe advertirse que al establecerse la relación jurídico-tributaria entre el prestador del servicio (Letrado y Procurador) y el cliente o destinatario del mismo, ambos estarán legitimados para iniciar las acciones administrativas sobre el acto de repercusión y las circunstancias que le rodean. Así se deduce de lo dispuesto en los artículos 227.4 a) y 232.1 a), en relación con el artículo 35.2 f) y g), todos ellos de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) ²¹. Así, en principio, el Letrado y Procurador y su cliente tendrán la condición de obligados tributarios a los efectos de la repercusión del impuesto, de forma que al margen de ellos se cuestiona si la parte contraria condenada en costas está legitimada para interponer las reclamaciones económico-administrativas en materia de repercusión y facturación.

3.2. La relación jurídica entre la parte condenada en costas y la beneficiada por la condena en costas.

Esta segunda relación es de naturaleza procesal ²² y consiste en la condena en costas acordada por la resolución del órgano judicial, por la cual la parte condenada debe indemnizar o resarcir el daño o perjuicio sufrido por la parte beneficiada por la condena en costas.

Como ya hemos indicado antes, tiene carácter indemnizatorio y tiene lugar entre las partes en el proceso jurisdiccional, en cuanto supone un crédito de la parte beneficiada o vencedora en el proceso, frente a la condenada o vencida. No existe operación alguna sujeta al impuesto como consecuencia de esta relación de naturaleza procesal y su abono tampoco puede considerarse como

²¹ Tanto los obligados a repercutir como los obligados a soportar la repercusión están legitimados para promover las reclamaciones económico-administrativas en materia de actuaciones u omisiones de los particulares relativas a las obligaciones de repercutir y soportar la repercusión previstas legalmente y las relativas a la obligación de expedir, entregar y rectificar facturas que incumbe a los empresarios y profesionales.

²² Auto TS (Sala Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, Impug. Honor. 1617/1995) de 20 de julio de 2004 (RJ 2004/7815).

contraprestación, ya que la parte beneficiada, a favor de la cual se fija la percepción o resarcimiento de los gastos, no realiza entrega de bienes o prestación de servicio alguno a favor de la parte que es condenada al pago de las costas.

Pero es que, aun siendo ambas partes empresarios o profesionales, teniendo, por tanto, la condición de sujetos pasivos del IVA, el carácter indemnizatorio de la condena en costas excluiría toda posibilidad de que la percepción a percibir por el beneficiario quedara gravada por el impuesto. No existe hecho imponible del impuesto y, además, aun existiendo, no se integraría en la base imponible, de conformidad con la regla establecida en el artículo 78.Tres.1.º de la LIVA, en virtud del cual quedan excluidas de la base imponible aquellas indemnizaciones que no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto y, como señalamos, no ha existido operación sujeta al IVA.

La consecuencia inmediata es que la parte beneficiada por la condena en costas no quedará obligada a expedir factura alguna por dicho cobro, sin perjuicio de su acreditación a través de cualquier otro documento, en general, el justificante de pago de la tasación de costas emitido por el Secretario del órgano jurisdiccional ²³. No existe por el motivo de la condena en costas la obligación de repercutir, aun cuando ambas partes en el proceso sean empresarios o profesionales, no entablándose entre ambos relación jurídico-tributaria alguna desde el punto de vista del IVA al no existir operación sujeta al mismo. Tampoco podrán iniciar acción o reclamación económico-administrativa en cuanto que no tienen la condición de obligados tributarios, al no producirse la obligación de repercutir por el beneficiado en costas y de soportar la repercusión por el condenado en costas.

Estas consideraciones son también mantenidas de manera reiterada por la DGT en sus resoluciones, al estimar que no tienen la consideración de contraprestación, correspondiendo, generalmente, a los gastos incurridos en un procedimiento judicial por la parte a favor de quien se determine el cobro de las mismas ²⁴.

4. LAS TESIS DEL TS Y SUS EFECTOS FISCALES

4.1. La condena en costas impuesta por la jurisdicción civil.

La Sala de lo Civil ²⁵ concluye en el carácter indemnizatorio de la condena en costas y partiendo de esta premisa, impone al vencido la obligación de pago de la cuota de IVA soportada por el vencedor o beneficiario a obtener el reintegro de las costas, incluyéndola como una partida más de la tasación de costas. Ahora bien, establece a continuación una artificiosa construcción sobre este deber de pago, llegando incluso a trascender a los aspectos fiscales. Así, de manera reiterada, distingue la doble hipótesis de que la parte vencedora haya satisfecho o no a su Letrado y a su Procurador los honorarios,

²³ Así se pronuncia también la DGT en consulta 1392-04 de 13 de julio de 2004 (NFC019517).

²⁴ Entre otras, las consultas 0100-05 de 9 de marzo de 2005 (NFC020393), 0154-05 de 11 de abril de 2005 (NFC020722), 0172-05 de 25 de abril de 2005 y V1617-06 de 28 de julio de 2006.

²⁵ Al igual que la de lo Penal y la de lo Social, como se indicó al inicio de este trabajo.

y en la primera de las situaciones impone al profesional la obligación de devolver su importe; así, señala que el profesional *«tendría que devolver su importe (la cuota de IVA), como si no se lo hubieran hecho efectivo, en cuyo supuesto el Letrado minutante, con el pago que haga el condenado en costas, se reintegrará de su importe, que ya habría abonado o debería abonar a Hacienda»* ²⁶.

A fin de comprender mejor la tesis sustentada por la Sala de lo Civil, es necesario examinar la problemática planteada por el artículo 242.2 y 3 de la LEC ²⁷ y si la parte vencedora tiene que haber satisfecho anteriormente a la presentación de la tasación de costas la minuta del Letrado y del Procurador para ser incluidas en la tasación. La misma Sala ha resuelto la cuestión en diversas ocasiones, y así, en el auto (rec. reposición 2131/2001) de 17 de noviembre de 2004 (RJ 2005\191) indica:

«PRIMERO. La cuestión, de importancia práctica, que se somete a consideración de esta Sala, versa sobre el artículo 242.2 de la LEC y es si en la tasación de costas, la parte vencedora tiene que haber satisfecho anteriormente la minuta de su Letrado, para ser incluida esta en la tasación. La respuesta parece darle el texto literal de dicha norma; pero no es así, al ponerla en relación con el mismo artículo 242.3 y con la dogmática de las minutas y de las costas. SEGUNDO. En primer lugar, cabe preguntarse cómo puede satisfacerse la minuta del letrado antes de la tasación si es con esta como se viene a conocer la cantidad debida. En segundo lugar, del apartado 3 se deduce que las minutas las pueden presentar los Letrados, sin necesidad de que se les hayan satisfecho anteriormente. En tercer lugar, en esta misma línea de interpretación, la parte vencedora puede reclamar la cantidad que ha sido satisfecha a su propio Letrado, lo cual debe justificarlo, según el artículo 242.2 y, asimismo, la parte cuyo Letrado aún no ha percibido sus honorarios puede reclamarlos y pedir que se incluyan en la tasación de costas, conforme al artículo 242.3. Sería aberrante exigir que se pagaran previamente los honorarios del Letrado, antes de incluir la minuta en la tasación de costas. TERCERO. En definitiva, la parte vencedora, primero, puede instar la tasación de costas respecto a las cantidades por él ya satisfechas, presentando la justificación al pago; o bien, según, puede instar la tasación acompañando la minuta del Letrado aún no satisfecha. La parte vencedora es titular del crédito siempre que lo haya satisfecho anteriormente o bien puede reclamar la minuta no pagada, cuyo importe percibirá el Letrado a través de la misma ²⁸.»

En definitiva, el titular del crédito es la parte vencedora en el proceso y, por ello, podrá reclamar lo ya abonado al Letrado y al Procurador o bien lo que todavía no está abonado, a fin de efectuar su entrega a los mismos.

²⁶ Así, la sentencia de 30 de marzo de 2006 (recurso 2748/1998) o la de 5 de julio de 2004 (Sección 1.ª, recurso 2885/1999, RJ 2004\4555) que cita una amplia jurisprudencia anterior en el mismo sentido.

²⁷ Artículo 242: «2. La parte que pida la tasación de costas presentará con la solicitud los justificantes de haber satisfecho las cantidades cuyo reembolso reclame. 3. Una vez firme la sentencia o auto en que se hubiese impuesto la condena, los procuradores, abogados, peritos y demás personas que hayan intervenido en el juicio y que tengan algún crédito contra las partes que deba ser incluido en la tasación de costas podrán presentar en la Secretaría del tribunal minuta detallada de sus derechos u honorarios y cuenta detallada y justificada de los gastos que hubieren suplido».

²⁸ En sentido análogo, la sentencia del TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6.ª, Impug. Honor. 8435/1998) de 12 de enero de 2004 (RJ 2005\2667), sostiene la misma tesis: «la parte beneficiada por la condena en costas puede instar su Tasación previo pago a todos sus acreedores procesales, presentando entonces los correspondientes justificantes, pero también es posible que inste la Tasación presentando tan solo las minutas aún no pagadas de determinados acreedores, como los Letrados, Procuradores y Peritos, cuyo devengo viene justificado por la misma intervención de tales profesionales en las actuaciones, debidamente documentadas (quienes también pueden presentar las minutas directamente en la Secretaría)».

Son importantes estas consideraciones a fin de comprender la tesis sustentada por la Sala de lo Civil, ya que, en ocasiones, sin concretar específicamente la naturaleza indemnizatoria de la condena en costas, viene a señalar que el IVA es una partida accesorio y que debe abonarla quien pagó finalmente el concepto principal de dichos honorarios o derechos, lo que podría suponer en cierta medida asimilar al condenado en costas con el consumidor, lo que no puede considerarse como tal, pues lo que el TS pretende recoger con ello es la segunda de las situaciones citadas, esto es, que el cliente no haya abonado todavía al Letrado o al Procurador sus honorarios, tratando así el abono de estos como un hecho futuro que tiene lugar con el pago de la condena en costas por el vencido en el proceso. Así, el auto de 4 de noviembre de 1998 (rec. de súplica 2366/1994, RJ 1998\8991) señala, tras exponer el hecho imponible del impuesto y la determinación del sujeto pasivo que tiene obligación de repercutir, acudiendo a la LIVA: *«de aquí se deduce, obviamente, que el impuesto analizado constituye en definitiva al consumidor (...) en la persona a la que se traslada la carga impositiva como eslabón final del proceso de distribución de servicios (...), por lo que en consecuencia, si la condena en costas, aunque sea con carácter objetivo o de vencimiento, comporta la satisfacción plena de lo que por ese concepto tendría que pagar el vencedor en juicio, es palmario que estando adosado el IVA al importe del honorario o derecho que cobra quien presta el servicio profesional, en función de cuya cualidad y cuantía se dosifica el impuesto, ello quiere decir que ha de abonarlo quien paga finalmente el concepto principal de honorario o derecho, del que el referido impuesto es un simple complemento accesorio»*²⁹.

Pueden llevar a confusión en ocasiones los términos empleados, ya que se alude a que el Letrado o el Procurador devuelven el importe a su cliente para después, con el abono de las costas por el condenado, reintegrar su importe, que el profesional ya habría abonado o debería abonar a Hacienda³⁰, o puede considerarse que estamos ante un crédito del Letrado o Procurador, cuando se señala que: *«el Letrado minutante con la satisfacción de las costas que efectúe el condenado devolverá el importe que hubiera abonado o resulte deudor a la Hacienda Pública»*³¹.

Sin embargo, ya se ha indicado que lo pretendido en todo momento por la Sala de lo Civil es distinguir entre las dos posibilidades abiertas por el artículo 242.2 y 3 de la LEC, según que los honorarios hayan sido abonados previamente por el cliente vencedor en el proceso al Letrado y al Procurador o bien no lo hayan sido todavía; sin perjuicio de concluir que en cualquier caso estaremos ante un crédito de la parte.

Las incidencias fiscales de las consideraciones anteriores pueden ser muy interesantes. La relación jurídico-tributaria entre el obligado a repercutir y el obligado a soportar esta repercusión

²⁹ Podría considerarse que esta doctrina es aplicable solo a la anterior LEC, aunque, no obstante, ya el TS mantenía que la condena en costas suponía un crédito de la parte, pero es que, recientemente, la propia Sala de lo Civil sigue manteniendo la misma posición –Sentencia de 12 de julio de 2006 (rec. 2264/1999)– cuando indica que «si bien el sujeto pasivo de dicho impuesto es la persona que actúa profesionalmente, por tratarse de un impuesto de naturaleza indirecta que grava como hecho imponible las operaciones en el desarrollo de la actividad profesional al repercutirse íntegramente aquel sobre la persona para quien se realizó el servicio o mandato, resulta lógico entender que cuando la contraparte sea condenada al pago de las costas, deba incluirse este concepto por estar endosado el IVA al importe de los honorarios o derechos que ha de cobrar quien preste el servicio profesional. Ello significa que ha de abonarlo quien pagó finalmente el concepto de principal de dichos honorarios o derechos del que el referido impuesto es un simple complemento accesorio». La propia sentencia alude a su vez a las de 5 de julio de 2004, 1 de abril de 2005 y 30 de marzo y 27 de abril de 2006.

³⁰ Sentencias, entre otras, de 30 de marzo de 2006 (rec. 2748/1998), haciendo referencia a otras que mantienen el mismo criterio.

³¹ Sentencia de 5 de julio de 2004 (Sección 1.ª, rec. n.º 2885/1999) (RJ 2004\4555) que alude a otras en el mismo sentido.

tiene lugar entre el Letrado y el Procurador de un lado y su cliente por otro, vencedor en el proceso, cuestión esta que no se discute; los primeros serán los prestadores de los servicios y el segundo el destinatario de los mismos.

Ahora bien, si la condena en costas supone el reconocimiento de un crédito a la parte y no del profesional que interviene en representación del vencedor en el proceso, las anteriores consideraciones sobre la obligación de reintegrar tienen difícil encaje desde el punto de vista fiscal. En primer lugar, debe analizarse la situación en que el cliente ha abonado ya los honorarios total o parcialmente a su Letrado y su Procurador. El TS parece partir de que las costas comprensivas de los honorarios van a ser percibidas por estos últimos profesionales y, por ello, alude a que *«si lo hubiese satisfecho la parte vencedora a su Abogado», «en este caso tendría que devolver su importe»*. Pues bien, la propia mecánica del impuesto solo permite deducir el impuesto a quien es destinatario del servicio, si es que tiene la condición de sujeto pasivo y en la medida en que genere el derecho a deducir. Este derecho surge desde el mismo momento en que se ha producido el devengo y se cumplan el resto de los requisitos exigidos por los artículos 92 y siguientes de la LIVA, entre los que destaca encontrarse en posesión de la correspondiente factura. Pues bien, podremos encontrarnos con que el Letrado y el Procurador hayan expedido cada uno su factura al cliente, empresario o profesional, una vez producido el devengo (recordemos que los pagos anticipados, como son las provisiones de fondos como regla general también habrán generado el mismo derecho) y, por tanto, el cliente habrá procedido a deducir el impuesto en sus autoliquidaciones, derecho que la LIVA no le niega en cuanto destinatario de los servicios que tiene la condición de empresario o profesional. Si ahora el Letrado y el Procurador proceden a devolver su importe, tal como señalan las resoluciones de la Sala de lo Civil, ¿deberán modificar la base imponible y por tanto minorar el impuesto deducido? Es muy difícil obtener una respuesta positiva puesto que no nos encontramos ante un supuesto del artículo 80 de la LIVA sobre modificación de las bases imponibles, como pueda ser la resolución del contrato. La relación contractual entre el profesional y su cliente no se ha visto alterada por la obtención del beneficio de la condena en costas, relación jurídica distinta (se produce entre el vencido en el proceso y el ganador del mismo) y, por tanto, el vencedor en el proceso, si es empresario o profesional con derecho a deducir el impuesto, se encontrará, de seguir la hipótesis de la jurisdicción civil, ante la siguiente situación: habrá deducido el impuesto abonado al recibir la factura a la que tiene derecho y a su vez el Letrado o el procurador mantienen la obligación de expedirla y entregársela, y además, el empresario o profesional vencedor en el proceso obtiene la devolución por el Letrado o el Procurador que le prestó el servicio.

Ello no quiere decir que la conclusión sería distinta en otro caso, esto es, si el vencedor en el proceso recibe el pago de las costas causadas a su instancia y que a su vez abonó ya a su Letrado y a su Procurador. Si al vencedor en el proceso, empresario o profesional, en vez de devolvérselo el profesional prestador del servicio se lo abona el condenado al pago de las costas también ocurrirá lo mismo, habrá deducido previamente el impuesto y además ahora obtiene su reintegro al ir dentro de las costas procesales; consecuencia todo ello de los efectos que la tesis de la jurisdicción civil mantiene sobre la partida del IVA.

Indudablemente, si el vencedor en el proceso no actúa en su calidad de empresario o profesional con derecho a deducir, el problema queda resuelto, puesto que al suponer la cuota de IVA un gasto adicional a los honorarios y no poder deducir la partida de cuota devengada por IVA alguna, al obtener el reintegro de la totalidad de lo abonado bien por el Letrado y el Procurador, bien por el condenado en costas, se resarce de todos los gastos sin obtener beneficio adicional alguno.

Debe examinarse también la segunda de las posibilidades apuntadas por la Sala de lo Civil del TS, esto es, que los honorarios no hayan sido todavía abonados por el cliente vencedor en el proceso al Letrado y al Procurador. En este caso, la sentencia de 30 de marzo de 2006, objeto de este comentario, con remisión a los antecedentes que expone, nos indica que: *«el Letrado minutante, con el pago que haga el condenado en costas, se reintegrará de su importe, que ya habría abonado o debería abonar a Hacienda»*.

Es conveniente efectuar varias precisiones. En primer lugar, la Sala de lo Civil no quiere entrar a conocer de los elementos de la relación jurídico-tributaria entre el sujeto pasivo Letrado o Procurador y Hacienda, no entrando a determinar el devengo de la prestación de servicios en que consiste la operación por la que se ha devengado el impuesto, ya que alude a que se habrá abonado o debería abonar el Letrado o Procurador.

También debe recordarse que, respecto de estos abonos, el destinatario de los servicios es el cliente vencedor, destinatario de los mismos, que será el único que pueda deducirse el impuesto si a ello tiene derecho. Nuevamente nos encontramos ante la distinción de la naturaleza de este destinatario, esto es, si actúa como empresario o profesional sujeto pasivo del impuesto a su vez, o como particular o persona no empresario o profesional. El cliente no ha abonado ninguna partida a los prestadores de los servicios, pero estos tienen la obligación de repercutir el impuesto sobre el cliente y, si nos encontramos en la primera de las hipótesis, que sea empresario o profesional sujeto pasivo del impuesto a su vez, como se indica, podrá deducirse la cuota siempre que genere derecho a ello. Sin haber realizado abono o salida de fondos obtiene un crédito frente a la Hacienda Pública, puesto que ello es lo que supone el impuesto soportado deducible, de manera tal que compensará el impuesto soportado en la autoliquidación a presentar en el período correspondiente con el impuesto que declare como devengado. No sucederá lo mismo cuando el cliente no actúa como empresario o profesional sujeto pasivo del impuesto, puesto que en este caso no tiene la posibilidad que se acaba de exponer.

En definitiva, la naturaleza del vencedor en el proceso o el carácter con el que actúa (empresario o profesional o no) determinan por el juego de los criterios apuntados, la posibilidad no solo de recuperar lo abonado o no tener gasto alguno, sino también la de beneficiarse del mecanismo de la deducción impositiva.

Como se ha indicado anteriormente, la cuestión del abono directo a la parte vencedora o al Letrado y Procurador había sido suscitada por la dicción del artículo 242.2 y 3 de la LEC. En este comentario se hace referencia casi con exclusividad a los honorarios de estos profesionales, pero, indudablemente, pueden reintegrarse al vencedor en el proceso otros gastos ocasionados por otros sujetos que intervengan en el mismo y así, el propio apartado 3 del citado artículo alude a los peritos y demás personas que hayan intervenido en el juicio, por lo que deberá aplicarse como regla general el mismo criterio que se viene exponiendo. Ahora bien, el apartado 2, alude a la necesidad de justificar por la parte que pida la tasación de costas las cantidades que haya satisfecho y cuyo reembolso reclame, fundamentalmente si se trata de gastos distintos a los profesionales intervinientes en el proceso, al quedar acreditada su participación en el mismo.

Desde el punto de vista fiscal, las facturas de quienes actúan en nombre de la parte vencedora en el proceso deberán expedirse a la misma, como destinataria de los servicios prestados y esta tendrá

derecho a deducir el impuesto en función de si es o no empresario o profesional y si genera el derecho a ello, de conformidad con las reglas establecidas en los artículos 92 y siguientes de la LIVA.

Cuestión distinta serán los justificantes comprensivos de la tasación de costas. No es esta una materia fiscal, puesto que Hacienda exige la emisión de la factura al prestador del servicio (Letrado, Procurador, Perito, etc.), quien tiene obligación de expedirla de acuerdo con lo dispuesto en el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, deberá entregarla al destinatario de su servicio y quien pretenda deducirse la cuota del IVA soportada, esto es, al vencedor en el proceso que siendo empresario o profesional genere el derecho a deducir, deberá estar en posesión de la misma. Y este destinatario, el vencedor en el proceso, será el único que obtenga este derecho puesto que, como se ha señalado, el vencido en el proceso, condenado en costas, está indemnizando a la parte vencedora y, por tanto, no se lleva a cabo con este motivo operación alguna sujeta al impuesto. El condenado en costas a su vez obtendrá como documento justificativo del gasto que realiza (que es la indemnización a abonar a la parte beneficiaria en la condena en costas) la liquidación que determina el importe de la tasación de costas practicada por el Secretario judicial, sin perjuicio de la existencia de posterior auto, aprobando definitivamente la tasación. Y en el caso de que la tasación de costas se haya impugnado, bien por el concepto de honorarios excesivos o de partidas indebidas, habrá de mediar resolución judicial que determinará el importe. Además, contará con el resguardo bancario del ingreso en la cuenta de consignaciones del órgano judicial.

No obstante, sirva para obtener un análisis completo de la situación, que la jurisprudencia civil y contenciosa, a efectos de justificar la tasación de costas, también distingue entre el apartado 2 y el 3 del artículo 242. De esta forma, en primer lugar, se encuentran gastos abonados durante el proceso por la parte vencedora, entre los que se incluyen los suplidos (Notarios, Registradores, publicación de edictos, indemnizaciones a testigos, provisiones de fondos a peritos, procuradores, abogados, etc.), el devengo de los mismos es necesario acreditarlo mediante los correspondientes justificantes de pago por el beneficiario.

Por el contrario, aquellos que todavía no han sido abonados por la parte vencedora, como los de Letrado, Procurador o Peritos (distintos de las provisiones de fondos) podrán ser presentados al cobro por estos, sin que sea necesario la factura, pues el devengo de los mismos ha quedado acreditado con la intervención de los profesionales documentada en el proceso, presentándose la correspondiente minuta. Y ello porque resulta en el desarrollo normal del proceso que no pueda exigirse a la parte acreedora de las costas que haya abonado todos los gastos³². En estos casos, el Letrado, Procurador, Perito y demás personas intervinientes, pueden dirigirse, no a su cliente para reclamar el pago, sino que pueden acudir directamente a la Secretaría del órgano jurisdiccional, presentando minuta detallada de sus derechos u honorarios y cuenta detallada y justificada de los gastos que hubieren suplido, de conformidad con el apartado 3 del artículo 242; así lo expone la sentencia del TS de 17 de noviembre de 2004 citada con anterioridad.

Como no estamos ante un crédito del profesional que interviene, Letrado o Procurador, sino de un crédito de la parte vencedora en el proceso, la jurisprudencia también ha debido construir una artificiosa tesis en virtud de la cual en realidad estos profesionales, si bien presentan ante la Secretaría

³² Así lo expresa la sentencia del TS de 20 de marzo de 1996 (RJ 1996\2247): «el derecho a ser reintegrado de los honorarios de letrado corresponde a la parte en todo caso, independientemente de que hayan sido satisfechos o no a través del procurador». En el mismo sentido, la sentencia de 17 de diciembre de 1999 (RJ 1999\8232) y la de 12 de enero de 2004 (RJ 2005\2667).

del órgano judicial sus minutas (no se cita como justificante, por tanto, la factura), lo están haciendo en nombre de la parte beneficiada por la condena en costas para que esta pueda reclamar el pago de las costas procesales al condenado ³³.

Y, como se ha examinado, el TS ³⁴ incluso prevé que las tasaciones de costas puedan ser percibidas por el Letrado o el Procurador, de forma que, si estos habían obtenido previamente de su cliente el abono de los gastos, deberán reintegrar al mismo el importe, que incluirá la cuota de IVA; mientras que si no hubieran sido previamente satisfechos, se hacen pago con la entrega por la Secretaría del órgano judicial de dichos gastos a estos profesionales.

Sin embargo, aún queda por examinar una cuestión de especial trascendencia que también ha sido abordada en alguna ocasión por el propio TS (Sala de lo Civil), y es la consideración de las cuotas de IVA como gasto que deba ser objeto de reintegro. Se ha señalado de manera reiterada por la jurisprudencia que la condena en costas supone la indemnización por el vencido en el proceso a la parte vencedora de los gastos que a esta le ha ocasionado el proceso. Cuando esta tiene el carácter de empresario o profesional, sujeto pasivo del impuesto que genera el derecho a deducir las cuotas soportadas, el IVA repercutido por el Letrado, Procurador, Peritos, etc., será deducible en las declaraciones-liquidaciones relativas al impuesto, recuperando de esta manera la cuota soportada. Desde este punto de vista, si la condena en costas supone la indemnización de los gastos ocasionados en el proceso a la parte vencedora, debería determinarse si el impuesto recuperado en la forma expuesta supone o no un gasto para ella y, en este sentido, debe considerarse que no ha supuesto gasto en la medida en que haya podido deducir la cuota soportada.

La Sala de lo Civil del TS ha conocido directamente de este problema, aunque siempre desde la óptica del principio de justicia rogada que supone el proceso civil y, por tanto, correspondiendo la carga de la prueba a la parte condenada en costas, quien deberá acreditar que el IVA no ha supuesto un gasto para el favorecido por las costas. Así, la sentencia (n.º 1173/2002, Impug. Honor. 3736/1996) de 27 de noviembre (RJ 2002\10389) ³⁵ ha señalado: «La alegación de que "la Cámara ha podido deducirse, en sus autoliquidaciones del impuesto, el importe del IVA repercutido en las minutas de honorarios por el letrado y el procurador" no es atendible porque se trata de una cuestión ajena a este procedimiento y no pasa de ser una mera especulación sin ninguna concreción específica». De ello se deduce que el órgano jurisdiccional parece aludir a la incompetencia para conocer de cuestiones relacionadas con la imposición de los servicios prestados por el Letrado o el Procurador y así lo señala también de manera más específica en la sentencia n.º 114/2005 de 1 de abril de 2005 (Sección 1.ª) (RJ 2005\2698): «La Xunta no cuestiona el hecho imponible, ni el tipo aplicado, ni ninguna razón por la que no estuviese sujeta al IVA, por lo que no se produce ninguna contienda que tuviese que ser

³³ Esta tesis sobre la justificación de los gastos, de conformidad con el artículo 242.2 y 3 de la LEC, podemos examinarla, entre otras, en las siguientes resoluciones: auto de la Audiencia Provincial de Cádiz (Sección 8.ª) de 16 de abril de 2002 (rec. apelación 88/2002) (AC 2002\929); sentencia de la Audiencia Provincial de Alicante n.º 531/2002 (Sección 7.ª) de 10 de octubre de 2002 (Impug. Honor. 329/1998) (AC 2002\1763); auto de la Audiencia Provincial de Madrid n.º 36/2004 (Sección 11.ª) de 30 de enero de 2004 (recur. apelación 719/2002) (AC 2004\1572); sentencia de la Audiencia Provincial de Guadalajara (Sección 1.ª) de 14 de julio de 2004 (rec. apelación 158/2004) (JUR 2004\216226). También la sentencia del TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6.ª) de 12 de enero de 2004 (Impug. Honor. 8435/1998) (RJ 2005\2667).

³⁴ Sentencias que comentamos en este trabajo y las que indica en las mismas.

³⁵ En el mismo sentido, la Sentencia n.º 1164/2002, de 25 de abril de 2002 (RJ 2002\10388).

resuelta por órgano judicial de otra jurisdicción, que es a lo que se refiere la sentencia de la Sección 3.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de este TS, en la que la Xunta se apoya».

No obstante, ambas sentencias no son clarificadoras de la posición de la Sala 1.ª, pues no hay pronunciamiento expreso sobre la incompetencia para conocer de estas cuestiones, pero sí parece concluir que la parte condenada en costas, de alegar la falta de carácter de gasto de la partida del IVA, deberá acreditarlo.

Sí resulta más esclarecedora la posición de la Sala Primera en relación a la cuestión de la sujeción o no de la operación al impuesto. Así la sentencia n.º 160/2004 (Sección 1.ª) de 26 de febrero de 2004 (RJ 2004\1747) en la que se plantea por la parte condenada en costas directamente la no sujeción al IVA de la prestación de servicios efectuada por el Letrado a su cliente beneficiario de las costas, acudiendo, como se ha señalado, a la necesidad de acreditar su postura por el condenado en costas: *«El presente incidente de impugnación de honorarios (...) tiene como única causa de discrepancia el haberse incluido una partida por el concepto de IVA, lo que al juicio del impugnante infringe el artículo 7.º 5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, porque el Letrado minutante se halla vinculado al organismo público (Ayuntamiento de...) en cuya defensa actuó en el recurso de casación. La reclamación no puede ser estimada porque el precepto mencionado dispone que "no están sujetos a dicho impuesto los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial" y como tal hipotética vinculación ha sido negada por el afectado y por el impugnante no se ha probado, como le incumbía, su realidad, la alegación carece de base fáctica que coincida con el supuesto normativo, siendo por lo demás incuestionable que le corresponda al alegante la carga de la prueba por tratarse de un hecho constitutivo de su pretensión impugnatoria».*

En el mismo sentido, la sentencia n.º 1068/2003 (Sección Única) de 6 de noviembre de 2003 (RJ 2003\8263), había mantenido una tesis análoga en relación con la misma cuestión: *«En lo que hace referencia al carácter indebido de la partida correspondiente al IVA, aun cuando es cierto que el artículo 7.º 5 de la Ley 37/1992 dispone (...), sin embargo no concurre esta previsión normativa en el caso, pues el Letrado aludido niega la existencia de tales relaciones, y la parte alegante, a quien le incumbía la carga de la prueba, no intentó el acreditamiento de su afirmación».*

Con ello, la Sala de lo Civil reconoce la posibilidad de entrar a conocer de cuestiones fiscales, a través de la acreditación por el condenado de la inexistencia de gasto fiscal para el beneficiario, o bien de la improcedencia de la partida en la minuta extendida por el Letrado o el Procurador directamente presentada en la Secretaría del órgano judicial. Resulta lógica esta conclusión al ser el impuesto una partida más dentro de la tasación de costas, considerando además que quien alegue la inexistencia de gasto debe acreditarlo.

4.2. La condena en costas por la jurisdicción contencioso-administrativa.

Como ya se ha señalado, la Sala de lo Contencioso-Administrativo mantiene también la naturaleza indemnizatoria de la condena en costas, la consideración de crédito de la parte vencedora ³⁶ y la

³⁶ Entre otras, sentencia de 18 de junio de 2003 (Sección 6.ª, recurso 4978/1997) o el auto de 17 de diciembre de 2001 (Sección 1.ª, recurso súplica 947/1998).

interpretación que del artículo 242 de la LEC se ha indicado anteriormente³⁷. Es importante, a fin de comprender la posición de esta Sala, esta última consideración, pues el órgano judicial distingue, al igual que la jurisdicción civil, si los gastos habían sido abonados previamente por la parte beneficiada por la condena en costas, en que deberá presentar los correspondientes justificantes (no se alude a facturas, sino al documento justificativo del abono de los gastos), o si todavía no han sido abonadas, en cuyo caso basta instar la Tasación presentando tan solo las minutas (no facturas) no pagadas de los acreedores del beneficiado en la condena en costas (Letrado, Procurador, Peritos) y cuyo devengo está justificado por su intervención en el proceso que se encuentra debidamente documentada, y estos acreedores podrán presentar las minutas directamente en la Secretaría del órgano judicial.

La Sala, de forma reiterada, ha mantenido que, respecto a la repercusión del IVA, *«la tasación de costas alcanza exclusivamente a los honorarios del Letrado y derechos y suplidos de los Procuradores, siendo ajena a la misma toda cuestión relativa a la procedencia o no de la repercusión del IVA»*³⁸, añadiendo que sobre la misma *«no puede hacerse una declaración con la fuerza propia de un pronunciamiento judicial, por corresponder la competencia a la Administración y no a este Tribunal, que no puede actuar en esta materia preventivamente»* por lo que: *«no resulta procedente incluir dicha partida en la tasación de costas»*³⁹ o no se permite adición alguna por repercusión del IVA; por ello, concluye que: *«es doctrina reiterada (...), consistente en que el IVA, en estas circunstancias no tiene la naturaleza de costas procesales, razón por la cual no se incluye en la tasación de costas»*⁴⁰, y ello *«responde a la naturaleza extraprocesal de estas cuestiones, ajenas en sí mismas al contenido de las diferentes partidas de gastos procesales que la tasación debe incorporar»*⁴¹.

La posición de la Sala de lo Contencioso-Administrativo no es coincidente con la de la Sala de lo Civil, pues la primera mantiene la exclusión de la cuota de IVA del concepto de tasación de costas, mientras que la segunda sí incluye esta partida. Ahora bien, la cuestión será si la tesis de lo contencioso implica que no pueda repercutirse el impuesto o que no deba abonarlo la parte condenada en costas.

³⁷ Así, en la Sentencia de 12 de enero de 2004 (Sección 6.ª, Impug. Honor. 8435/1998) (RJ 2005\2667): «a) Si bien la literalidad del artículo 242.2 de la LEC 1/2000 obligaría a la parte beneficiada por la condena en costas a que, antes de instar su tasación, haya abonado todos los gastos, incluidos los relativos a su Letrado y Procurador, la normalidad de las costas obliga a pensar que los conceptos antes indicados pueden ser comprendidos en la Tasación sin necesidad de previa factura, pues el devengo de los mismos resulta acreditado por la propia intervención de tales profesionales (documentada en los autos); b) El artículo 243.3 de la citada Ley autoriza a los Abogados y Procuradores que hayan intervenido en el juicio y tengan algún crédito contra las partes que deba ser incluido en la Tasación de Costas, a dirigirse, no a la parte por cuya cuenta hayan actuado, para reclamarle el pago, sino directamente a la Secretaría del Tribunal, presentando al efecto minuta detallada de sus Honorarios y Derechos y cuenta detallada y justificada de los gastos que hubieran suplido».

³⁸ Autos del TS (Sección 6.ª, Tas. Costas 8743/1994) de 21 de junio de 2000 (RJ 2000\7620) y de 27 de octubre de 2005 (Sección 1.ª, Impug. Honor. 1131/2002) (RJ 2006\1203), entre otras resoluciones.

³⁹ Auto de 12 de diciembre de 2001 (Rec. 2928/1994) (RJ 2002\738), sentencia (Sección 3.ª, Inc. Tas. Costas 1373/2001) de 20 de mayo de 2005 (RJ 2005\5770), sentencia (Sección 3.ª, Inc. Tasa. Costas 6179/2001) de 11 de abril de 2005 (RJ 2005\3136), auto (Sección 1.ª, Tas. Costas 9606/1998) de 26 de febrero de 2001 (RJ 2001\4347), entre otras.

⁴⁰ Auto (Sección 2.ª, Impug. Honor. 5368/1995) de 20 de julio de 2004 (RJ 2004\7814).

⁴¹ Sentencia (Sección 3.ª) de 13 de diciembre de 2001 (RJ 2001\10668).

Respecto del primer punto, la Sala, de manera constante y reiterada, ha señalado que el criterio anterior «no puede entenderse en el sentido de que esta Sala considere que en los casos de que se trata no proceda repercutir cantidad alguna por el concepto de IVA, sino simplemente en el de que, al estar las cantidades a incluir en una tasación de costas en directa relación con actuaciones profesionales llevadas a cabo en un proceso, no es procedente, si se tiene en cuenta, además, lo antes dicho, la inclusión en aquella de cantidades por el concepto al que se viene aludiendo»⁴².

De manera más explícita, señala en otras ocasiones que: «ello no implica que el Letrado y los Procuradores minutantes no vengan obligados, por imperativo del artículo 88 de la LIVA y 26 de su Reglamento, a repercutir en su minuta, separadamente de las cantidades reclamadas en concepto de honorarios y derechos (...) el IVA correspondiente, cuestión esta distinta a la de que sobre tal repercusión la Sala haga una declaración con la fuerza propia de un pronunciamiento judicial, ya que, como queda dicho, si surgiera contienda entre los sujetos implicados –sujeto pasivo del impuesto y quién debe soportarlo por venir obligado al pago–, la misma debe ser resuelta por la Administración en la forma antes dicha y no por este Tribunal que no puede actuar en esta materia, ni en ninguna otra de índole administrativa, previamente»⁴³.

Esto es, la Sala, si bien no se pronuncia sobre la partida correspondiente al IVA, considerándola no incluida en la tasación de costas, no por ello descarta que deba repercutirse por el profesional, Letrado, Procurador o Perito. Es más, añade que estos deben repercutir la cuota de IVA cuando legalmente corresponda y deben hacerlo en las minutas que presenten en la Secretaría del órgano judicial, no precisando de factura, puesto que ya se ha indicado anteriormente que no se precisa de justificante cuando los honorarios de estos profesionales no hayan sido abonados todavía por el vencedor en el proceso y, en estos casos, la Sala no exige factura, bastando la minuta⁴⁴.

En definitiva, las minutas presentadas por estos profesionales deberán incluir, cuando corresponda, la partida de IVA⁴⁵. La cuestión será quién deberá pagarlo y respecto de ello, de manera constante también en las resoluciones a las que se ha hecho referencia, indican que si surge contienda entre los sujetos implicados, que lo serán el sujeto pasivo del impuesto (Letrado, Procurador o Perito) y quién debe soportarlo, por venir obligado al pago, se resolverá por la Administración previamente.

⁴² Sentencia (Sección 2.ª, Inc. Tas. Costas 796/1996) de 18 de enero de 2005 (RJ 2005\3046), que alude a los autos de 30 de abril y 26 de noviembre de 1999 (RJ 1999\9958) y 15 de abril de 2002 (JUR 2002\132670).

⁴³ Autos del TS (Sección 3.ª, Tas. Costas 8743/1994) de 21 de junio de 2000 (RJ 2000\7620) y de 27 de octubre de 2005 (Sección 1.ª, Impug. Honor. 1131/2002) (RJ 2006\1203). Sentencias de 7 de julio de 1998 (RCL 1992\2834 y RCL 1993\404), 23 de junio de 2000 (RJ 2001\5814) y de 1 de julio de 2000 (RJ 2000\6857), entre otras.

⁴⁴ Como excepción, el auto (Sección 2.ª, Impug. Honor. 1617/1995) de 20 de julio de 2004 (RJ 2004\7815) concluye: «sí hay, pues, repercusión del IVA, como sostiene el Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, en su dictamen, realizada por el Abogado y el Procurador al Ayuntamiento de (...), parte beneficiada por la condena en costas), pero lo que no es posible y en esto se equivoca el Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, es transformar el IVA soportado por el Ayuntamiento en costas (indemnización o resarcimiento) a pagar por (...), parte condenada al pago de las costas».

⁴⁵ Además de la jurisprudencia que venimos señalando, la sentencia (Sección 6.ª) de 10 de febrero de 2003 (RJ 2003\1080) señala: «Por lo que respecta al IVA, los Letrados y procuradores minutantes vienen obligados, por imperativo del artículo 88 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y 26 de su Reglamento, a repercutir en su minuta, separadamente de las cantidades reclamadas en concepto de honorarios y derechos [STS de 7 de julio de 1998 (RJ 1998\6061)] el IVA correspondiente».

Si tanto la jurisdicción civil como la contencioso-administrativa están de acuerdo en la interpretación del artículo 242.2 y 3, en el sentido de que los Letrados y Procuradores pueden dirigirse no a la parte por cuya cuenta hayan actuado para reclamarle el pago, sino directamente a la Secretaría del Tribunal, presentando al efecto minuta detallada de sus honorarios y derechos para que les sean abonados por la parte condenada en costas ⁴⁶, la Sala de lo Contencioso-Administrativo identifica al condenado en costas con la persona obligada al pago no solo de la tasación de costas, sino, también, de la partida correspondiente al IVA que los profesionales deben repercutir y a cuyo pago resulta obligada. Ello, según la jurisprudencia, no modifica la naturaleza de crédito a la parte vencedora contra la vencida, puesto que no se constituye la condena en costas a favor de los profesionales intervinientes en el proceso, ni siquiera por las cantidades que hubiera adelantado su cliente vencedor en el proceso ⁴⁷, pero como se ha indicado también reconoce la posibilidad de que el abono de ese crédito a favor de la parte favorecida en las costas se efectúe directamente a los acreedores de esta última a través de la presentación en la Secretaría del órgano judicial de las minutas. Todo ello supone el reconocimiento de unas circunstancias generalizadas en el común de los procesos, como es que los honorarios de los profesionales no han sido abonados todavía por el cliente favorecido en la condena en costas.

Esto es, tanto la jurisdicción civil como la contencioso-administrativa consideran que el condenado en costas debe abonar la cuota de IVA como una partida más de la indemnización por los gastos ocasionados al vencedor en el proceso, situándose la discrepancia en que para la primera será una partida a integrar en la tasación de costas, mientras que para la segunda no. A ello se añade que la jurisdicción civil entra a conocer de si ha sido un gasto o no del vencedor (mediante la acreditación por el condenado en costas de la inexistencia del gasto), mientras que la Sala de lo contencioso-administrativo a continuación señala que si surge contienda, se planteará previamente ante la Administración.

La Sala de lo contencioso-administrativo alude continuamente a que la controversia surge entre los sujetos implicados, que son el sujeto pasivo del IVA (Letrado o Procurador) y quien debe soportarlo por venir obligado al pago (el condenado en costas), reconociendo de esta manera legitimación al condenado en costas para iniciar los procedimientos administrativos tendentes a determinar la cuantificación del impuesto, tanto en lo que se refiere a la sujeción al impuesto, como su exención, tipo impositivo o base imponible entre otros elementos.

Pero a partir de ahí, surgen distintas cuestiones desde el punto de vista fiscal; así, el documento acreditativo de la repercusión, puesto que, según la Sala, se efectuará en la minuta, mientras que la LIVA y sus normas de desarrollo exigen que se efectúe en factura si el destinatario quiere deducir el

⁴⁶ Así, el auto (Sección 2.ª) de 17 de junio de 1999 (RJ 1999\6368), si bien referido a la anterior LEC, señala: «Aun cuando la condena en costas atribuye a la parte que obtuvo el pronunciamiento favorable un crédito contra la que fue condenada a su pago —y en este sentido es solo ella y no su representación procesal y dirección técnica la que lo ostentaba—, cuando su exacción tiene lugar tras el incidente de tasación (...), este crédito, en principio solo reconocido a la parte, como se ha dicho, se atribuye específicamente a los profesionales que intervinieron en su defensa y representación, como lo evidencia el hecho de que puedan ser ellos mismos los que presenten la nota de derechos y la minuta de honorarios conforme a lo establecido en el primero de los preceptos acabados de citar, o que, aun pudiéndolo hacer por medio del Procurador de la parte a quien haya defendido, sea su exclusiva intervención —no la de la parte representada y defendida— la que se erige en elemento determinante de la cuantificación que habrá de determinar el Secretario del Tribunal».

⁴⁷ Auto (Sección 1.ª, rec. súplica 947/1998) de 17 de diciembre de 2001 (RJ 2002\695).

impuesto. En segundo lugar, el destinatario de los servicios sigue siendo el cliente beneficiario de la condena en costas, puesto que el propio TS mantiene que el *«hecho de la condena no modifica la relación material en que cada parte se halla con su Letrado, Procurador y peritos, de modo que el derecho a percibir sus honorarios y emolumentos reconocidos a estos existe frente a la parte que los nombra, no frente al condenado»*⁴⁸, y la repercusión como tal se efectuará por el profesional a su cliente.

En ocasiones, la Sala de lo Contencioso distingue entre repercusión y obligación de pago, consecuencia de la indemnización que supone la condena en costas. Así, en la sentencia (Sección 6.^a, rec. 3027/1999) de 30 de noviembre de 2005, ha señalado tras exponer la tesis general que venimos exponiendo: *«Sentado lo anterior (...) el sujeto pasivo del IVA, el Letrado y Procurador en este caso, viene obligado a repercutir su importe sobre la persona para quien se realiza la operación gravada y aquella no es otra que la recurrida quien en virtud de la condena en costas no hace sino obtener el reintegro de lo abonado de quien resulta vencido en el proceso. No estamos ante un supuesto de repercusión del IVA en el Estado»* (que en el proceso había sido condenado al pago de las costas procesales) *«sino ante un reintegro al litigante que obtiene una sentencia favorable con condena en costas, por parte de quien resulta condenada en tal concepto, de los gastos por aquel realizados»*⁴⁹. Añade el auto (Sección 1.^a, rec. súplica 947/1998) de 17 de diciembre de 2001 (RJ 2002\695), tras indicar que estamos ante un crédito compensatorio, que el hecho imponible del IVA se producirá cuando el cliente del profesional, el favorecido por la condena en costas, *«pague sus minutas de derechos o de honorarios al Procurador y al Letrado intervinientes en el proceso, pero no cuando la referida mercantil cobre la indemnización que nos ocupa de la Administración»*. De esta manera se da solución a la cuestión anterior, de forma que el destinatario de la prestación de servicios del profesional es el cliente, que es quien soporta el impuesto.

Ahora bien, con ello vuelven a plantearse las mismas cuestiones que ya se han apuntado en el tratamiento de las costas por la jurisdicción civil, esto es, el vencedor en el proceso, si es empresario o profesional con derecho a deducir el impuesto, se encontrará ante la siguiente situación: habrá deducido el impuesto abonado al recibir la factura del Letrado o Procurador, a la que tiene derecho y a su vez el profesional mantiene la obligación de expedirla y entregársela cuando la parte vencedora no ha abonado partida alguna al respecto; o bien, habiéndola abonado con anterioridad obtiene el reintegro de lo satisfecho al presentar el justificante de pago. Ello sucede cuando el beneficiario en la condena, como se ha indicado es un empresario o profesional con derecho a la deducción del impuesto o en la medida en que genere el derecho a la deducción, no cuando el beneficiario es un particular o una persona que no actúa como empresario o profesional sujeto pasivo del impuesto.

También debe indicarse que esta postura de la Sala de lo Contencioso del TS no es seguida de manera uniforme por todo el ámbito jurisdiccional en este orden. Basta así indicar que determinados Tribunales Superiores de Justicia (TSJ) siguen la tesis sustentada por la jurisdicción civil, siendo exponente de ello la sentencia 853/2004 del TSJ de Navarra de 13 de septiembre de 2004 (rec. 21/2004, NFJ018966)⁵⁰.

⁴⁸ Auto citado en la nota anterior, que se refiere a la sentencia del TS de 28 de febrero de 1929.

⁴⁹ Centro de Documentación Judicial, Id. Cendoj 28079130062005100521. Página Web del CGPJ.

⁵⁰ «Se circunscribe, así, la cuestión analizada a determinar la procedencia de la inclusión en la tasación de costas en el IVA, respecto a lo que se ha de decir que es criterio reiterado de esta Sala, que tal concepto es incluíble en la tasación de costas. Al respecto ha de traerse a colación la sentencia de esta Sala de 5 de julio de 2001, rollo de apelación 49/2001, conforme a la cual "Esta Sala tiene declarado al respecto, despejando así toda sombra de duda, que puesto que el Abogado, como sujeto

También la Sala de lo Contencioso se ha planteado si el órgano judicial puede y debe conocer de las cuestiones que plantee el condenado en costas sobre la repercusión concreta del impuesto (sujeción, exención, etc.). No obstante, a diferencia de la Sala de lo Civil, que, de conformidad con el principio de justicia rogada que preside el orden civil exigía que quien alegaba la no sujeción o exención (el condenado en costas) acreditase su postura, la Sala de lo Contencioso vuelve a remitir la cuestión a su planteamiento a la Administración, ratificando así sus tesis sobre la legitimación del condenado en costas para acudir a la Administración Tributaria para dirimir la controversia tributaria. Así, en el auto (Sección 2.^a, Inc. Tas. Costas 3941/1994) de 16 de octubre de 2001 (RJ 2002\119), indica: *«en cuanto a la discutida exención o no del IVA a favor del Estado, esta Sala mantiene, después de algunas vacilaciones, doctrina reiterada y ya completamente consolidada, consistente en que esta es una cuestión tributaria ajena y distinta a la propia fijación de los honorarios profesionales, de manera que debe plantearse ante el Tribunal Económico-Administrativo competente, siguiendo el procedimiento establecido para las reclamaciones sobre repercusión tributaria, regulado en el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (...), por lo que esta Sala debe abstenerse de entrar a conocer de la repercusión del IVA al Estado que pretende la parte recurrida, en este incidente de impugnación de la tasación de costas»*.

Al respecto, debe señalarse que el artículo 232.1 de la LGT reconoce legitimación para promover las reclamaciones económico-administrativas a los obligados tributarios, entre los que se encuentran tanto los obligados a repercutir como los obligados a soportar la repercusión (en nuestro caso el Letrado y el Procurador de un lado como sujetos que repercuten y su cliente como sujeto obligado a soportar fiscalmente la repercusión), y además a *«cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o la actuación tributaria»*, que permite incluir cualquier posición jurídica que se encuentre en relación con la actuación de repercusión tributaria por IVA ⁵¹, aunque no se trate de intereses directos ⁵². Si bien algunos autores ⁵³ mantienen lo extremadamente difícil que es en la práctica encontrar titulares de intereses legítimos que no sean obligados tributarios, dado que no pueden alterarse los elementos de la obligación o relación jurídico-tributaria por convenio o pacto entre particulares, sin embargo, en la situación que examinamos nos encontramos ante una carga legal impuesta al vencido en el proceso judicial que, como se ha indicado, no altera la relación

pasivo del IVA, viene obligado a repercutir su importe en la persona a quien prestaron sus respectivos servicios, el incluirlo en la tasación de costas no tiene otra finalidad que la de resarcir al favorecido por la condena en costas de lo efectivamente abonado a su representación y defensa, razón por la que es rechazable la impugnación del Abogado del Estado. (Sentencias del TS 14-7-2000, 2-3-2000...). Y es que el acreedor de las cantidades procedentes por costas no son los profesionales del derecho (representantes y/o defensores de las partes) que intervienen en el proceso sino las propias partes (el cliente) y si las costas no tienen otra finalidad que la de resarcir al favorecido por la condena en costas de lo efectivamente abonado, conforme a derecho, a su representación y defensa y el favorecido (la parte) ha satisfecho una determinada cantidad a su representante/defensor (el IVA es una partida que integra los honorarios profesionales y que debe ser abonada, por imperativo legal, por el cliente al hacer efectiva la minuta de los profesionales que le han prestado sus servicios) es esa cantidad la que debe ser objeto de restitución, conforme a derecho en su caso, mediante la oportuna tasación.»

⁵¹ En este sentido se pronuncia J.A. LOZANO RUIZ, *Las reclamaciones económico-administrativas (Revisión Tributaria y Reposición)*, en colaboración con E. ARAGONÉS BELTRÁN y J.R. MOURENZA DÍAZ, Colegio de Graduados Sociales de Barcelona, 2005, pág. 198.

⁵² F. PALACIO RUIZ DE AZAGRA, en la obra colectiva *Ley General Tributaria (Ley 58/2003). Comentarios y casos prácticos*. Registro de Economistas y Asesores Fiscales y CEF, 2004, págs. 1.114 y 1.115.

⁵³ Así, J.I. RUIZ TOLEDANO, en la obra colectiva *Revisión de Actos Tributarios, Homenaje a M.^a de los Angeles Cascajero Sánchez*, Instituto de Estudios Fiscales y CEF, 2006, págs. 255 y 256.

jurídico-tributaria entre el obligado a repercutir y el obligado a soportarla, pero sí impone la carga de su abono al vencido en el proceso y por ello lo sitúa en una posición jurídica que le permite, tal como se desprende de la tesis de la jurisdicción contencioso-administrativa, iniciar los procedimientos administrativos que determinen la obligación de repercutir o de su contenido y la obligación de soportar la repercusión.

5. LA POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (DGT)

La DGT había entrado a conocer en alguna ocasión sobre la repercusión del IVA en las minutas de los Letrados y Procuradores, como en la consulta 1921-98, de 11 de diciembre de 1998, en un supuesto de condena en costas de honorarios a favor de letrados que prestaban servicios profesionales en Entidades Públicas: *«Los servicios de defensa del abogado a que se refiere la consulta se prestan a la empresa de la que depende, aunque se facturen a la parte contraria en los litigios seguidos a instancia de la empresa o de un tercero y, por tanto, no están sujetos al IVA ni es conforme a derecho repercutir dicho impuesto en las minutas facturadas por los abogados, independientemente de que tengan que reintegrar el importe de las costas a la referida empresa o de que, por el contrario, constituya una mayor retribución por su trabajo. La no sujeción al Impuesto de los honorarios del Letrado en estos casos se ha reconocido en la sentencia del TS de 28 de octubre de 1991»*⁵⁴.

No obstante la anterior consideración, ha sido general el criterio mantenido por la DGT de no ser competente para pronunciarse sobre si el importe de las costas debe comprender o no la cuota del IVA que los Letrados y Procuradores repercutan a la parte contraria (la beneficiada en costas) por los servicios que les hayan prestado (Consulta 1139-00 de 19 de mayo de 2000). Esta misma conclusión, con esta precisión es sustentada por la Consulta 1174-04, de 3 de mayo de 2004 (NFC019232) planteada por un Secretario judicial: *«esta Dirección General no es competente para determinar cuál debe ser el contenido y los requisitos a que debe ajustarse la minuta de honorarios a presentar a efectos de la ejecución de la condena en costas de la parte contraria de la entidad financiera cliente del consultante»*, aunque no obstante, la DGT añade que esta cuestión ya ha sido resuelta por el TS y así, en la consulta transcribe la sentencia de 12 de julio de 2000, de la Sala de lo Civil, acogiendo así la postura de esta jurisdicción, en contra de la posición de la Sala de lo Contencioso; si bien con posterioridad (Consulta V1617-06 de 28 de julio de 2006) alude a la sentencia del TS, Sala de lo Contencioso, de 30 de noviembre de 2005 (rec. 3027/1999), que ha sido recogida en este trabajo con anterioridad al examinar la tesis de esta jurisdicción.

Así pues, la DGT no entra a conocer del contenido de la tasación de costas que corresponde a los órganos jurisdiccionales de conformidad con la LEC, pero sí ha mantenido de manera reiterada la misma posición que el TS respecto de la naturaleza del pago del importe de la condena en costas por la parte perdedora en un proceso judicial, en el sentido de considerarlo una indemnización que

⁵⁴ En sentido análogo, la consulta 0847-01 de 30 de mayo de 2001 indica: «no están sujetos al IVA los servicios prestados por un abogado a la propia empresa a la que está vinculado por relaciones laborales. Los servicios de defensa de los abogados a que se refiere la consulta se prestan a la empresa de la que dependen –aunque se facturen a la parte contraria en los litigios por ser esta la condenada en costas– y, por tanto, no están sujetos al IVA ni es conforme a derecho repercutir dicho Impuesto en las minutas facturadas por los abogados».

no constituye contraprestación de operación alguna gravada por IVA, como ya se ha expuesto con anterioridad ⁵⁵.

Señalado lo anterior, si que entra a conocer de la relación jurídica entre el profesional, Letrado o Procurador, y el cliente que ha contratado sus servicios y así concluye que las consideraciones anteriores deben entenderse sin perjuicio de la sujeción al IVA de los servicios que pudieran haber sido prestados a la parte que ha de percibir las cantidades en concepto de costas judiciales por los profesionales que actúen en el ejercicio independiente de una actividad empresarial o profesional, *«con independencia del hecho de que sea precisamente el importe de tales servicios, en su caso, IVA incluido, el que haya de tenerse en cuenta para determinar las costas judiciales que habrá de satisfacerle la otra parte en el proceso»* (Consulta V1617-06 de 28 de julio de 2006) ⁵⁶, con lo que viene a recoger nuevamente la tesis de la jurisdicción civil, en el sentido de que en las costas se incluye el IVA, en contra de la posición de la jurisdicción contencioso-administrativa.

La relación jurídico-tributaria se establece pues entre el profesional y su cliente y, por ello, la DGT ⁵⁷ señala que *«de conformidad con lo dispuesto en los artículos 84.uno.1.º y 88, ambos de la Ley 37/1992, los referidos empresarios o profesionales, en su condición de sujetos pasivos del IVA que gravaría los referidos servicios, estarían obligados a efectuar la repercusión de dicho Impuesto sobre el cliente con el que han concertado la prestación de los servicios, destinatario de tales servicios, mediante la correspondiente factura expedida para este último ajustada a lo dispuesto en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, en la que la cuota del Impuesto repercutida (importe resultante de aplicar a la base imponible del Impuesto en tal operación el tipo de gravamen que corresponda) debe consignarse de manera separada de la base imponible. El cliente destinatario de los servicios y de la factura correspondiente a los mismos está obligado a soportar la repercusión del Impuesto que le efectúen los referidos empresarios o profesionales, siempre que tal repercusión se ajuste a lo dispuesto en la Ley 37/1992 y en las normas que la desarrollan»* ⁵⁸.

Como puede observarse, la DGT mantiene la misma posición que el TS respecto a la consideración de las dos relaciones jurídicas que surgen: la del profesional con su cliente, y la de este con el condenado en costas. La primera queda en su caso sujeta y no exenta de IVA (con las excepciones de que el profesional actúe en el ejercicio de relaciones laborales ⁵⁹ o consecuencia del turno de oficio), mientras que la segunda es una operación no sujeta al IVA, pues la contraprestación tiene

⁵⁵ Entre otras muchas consultas, 0100-05 de 9 de marzo de 2005 (NFC020393), 0154-05 de 11 de abril de 2005 (NFC020722), 0172-05 de 25 de abril de 2005, 0266-05 de 10 de junio de 2005 y V1617-06 de 28 de julio de 2006.

⁵⁶ En el mismo sentido, entre otras, las consultas 0154-05 de 11 de abril de 2005 y 0172-05 de 25 de abril de 2005.

⁵⁷ Consultas 1174-04 de 3 de mayo de 2004 y 0100-05 de 9 de marzo de 2005.

⁵⁸ La Consulta 0154-05 de 11 de abril de 2004, tras exponer la posición reiterada en ocasiones anteriores sobre la naturaleza de las costas, la independencia de las relaciones jurídicas y la inclusión del IVA en las costas judiciales, concluye que: «el consultante, en su condición de sujeto pasivo del IVA que grava los servicios prestados con carácter independiente a sus clientes, está obligado a efectuar la repercusión del Impuesto sobre aquellos, mediante la expedición de la correspondiente factura ajustada a lo dispuesto en el referido Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación».

⁵⁹ Consultas 1921-98 de 11 de diciembre de 1998 (NFC009038), 0847-01 de 30 de abril de 2001 y 154-05 de 11 de abril de 2005 (NFC020722), entre otras.

naturaleza indemnizatoria. Y, como consecuencia de esta postura, el cliente del Letrado o Procurador, beneficiario de la condena en costas, como tiene el deber de soportar el impuesto repercutido por estos, si a su vez es sujeto pasivo del IVA porque actúa en ejercicio de una actividad empresarial o profesional, podrá deducirse el impuesto soportado en la medida en que genere el derecho a esta deducción, efecto del principio de neutralidad del impuesto, con independencia de que obtenga el reintegro de las cantidades abonadas al Letrado o Procurador o que se abonen las cantidades directamente a estos por haber presentado las minutas ante la Secretaría judicial y no hubieran sido hechas efectivas previamente por el beneficiario en la condena en costas. Recordemos que la LIVA exige el cumplimiento de un conjunto de requisitos subjetivos, objetivos, formales y temporales para poder deducir el impuesto por quien genera el derecho a ello, pero en ningún momento es exigible el pago efectivo de las cuotas para ejercitar materialmente el derecho, con excepción del impuesto soportado en las importaciones ⁶⁰.

El cliente del Letrado o Procurador es el destinatario de los servicios prestados por estos ⁶¹, quien debe soportar la repercusión y, por tanto, el único que genera el derecho a la deducción del impuesto. Si además tenemos en cuenta que la deducción podrá ejercitarla desde el momento en que se haya producido el devengo (además de estar en posesión del documento justificativo correspondiente la factura emitida por el profesional), nos encontramos ante el hecho de que generalmente habrá deducido el impuesto con anterioridad a la percepción de la indemnización. En definitiva, la cuestión que con anterioridad se ha suscitado en relación al cobro de unas cantidades previamente deducidas por el beneficiario empresario o profesional o la posibilidad de deducción de unas cuotas que no van a ser abonadas al profesional porque van a ser hechas efectivas por el condenado en costas, no queda resuelta tampoco por la DGT, que queda sometida a la constante jurisprudencia del TS, bien por la Sala de lo Civil, o por la de lo Contencioso-Administrativo, cuyos efectos son análogos.

La DGT reconoce así que no existiendo operación sujeta a tributación entre el beneficiario y el condenado al pago de las costas, no procede la expedición de factura alguna, «*sin perjuicio de la expedición de cualquier otro documento con el que se justifique el cobro del importe correspondiente*» ⁶², reconociendo lo que anteriormente se ha puesto de manifiesto tanto por la jurisdicción civil como por la contencioso-administrativa, en el sentido de que, de un lado, si a la parte beneficiaria se le reembolsan los gastos procesales a través de la tasación, deberá acreditar la satisfacción de los mismos aportando los correspondientes justificantes de pago, de conformidad con el artículo 242.2 de la LEC; o bien, de otra parte, podrán ser presentados, si todavía no han sido satisfechos, por el

⁶⁰ Artículos 92 y siguientes de la LIVA.

⁶¹ La Consulta 1633-02 de 30 de octubre de 2002 (JT 2003\145) indica: «La doctrina de esta Dirección General, recogida entre otras, en contestación a la consulta de 29 de enero de 1999, que recoge el criterio contenido por Resolución de 23 de diciembre de 1986, señala que se debe considerar que el destinatario de una entrega de bienes o prestación de servicios sujeta al Impuesto es aquel que ocupa la posición de acreedor en la obligación (relación jurídica) en la que el empresario o profesional que realiza la operación es deudor y de la que la citada entrega o servicio constituye la prestación. Al respecto cabe recordar que, según el concepto generalmente admitido por la doctrina, por obligación debe entenderse el vínculo jurídico que liga a dos (o más) personas, en virtud del cual una de ellas (deudor) queda sujeta a realizar una prestación (un cierto comportamiento) a favor de la otra (acreedor), correspondiendo a este último el correspondiente poder (derecho de crédito), para pretender tal prestación. Por lo tanto, de acuerdo con todo lo anteriormente expuesto, el cliente destinatario de los servicios y de la factura correspondiente a los mismos (la parte que ha de percibir las cantidades en concepto de costas), estará obligado a soportar la repercusión del Impuesto que le efectúe el profesional del Derecho, siempre que tal repercusión se ajuste a lo dispuesto en la Ley 37/1992 y en las normas que la desarrollan».

⁶² Consulta 1392-04 de 13 de julio de 2004 (NFC019517), entre otras.

Letrado o el Procurador, presentando ante la Secretaría judicial la minuta al efecto, sin necesidad de que sea factura, pues su intervención en el proceso ha quedado acreditada ⁶³. Añade la DGT, en la consulta que se acaba de citar como conclusión que *«la entidad a favor de la cual se ha determinado el cobro de las costas, a cuyo pago ha sido condenada la entidad consultante, no está obligada a expedir factura por dicho cobro, sin perjuicio de que dicha circunstancia pueda justificarse mediante cualquier otro documento, como es el justificante de pago de la tasación de costas emitido por el secretario del juzgado»*.

La factura, pues, se extiende entre el profesional y su cliente, destinatario de los servicios del primero, como se ha indicado, y no al condenado al abono de las costas. Así se deduce también la consulta 1174-04, de 3 de mayo de 2004, a raíz de su planteamiento por un Secretario judicial. No obstante, llama la atención de esta consulta que, tras exponer la Subdirección de Impuestos sobre el Consumo la tesis anterior, se añade que la Subdirección General de Tributos (en informe de 13 de abril de 2004), respecto al deber de colaboración e información que, de acuerdo con la LGT tienen los órganos jurisdiccionales, *«entiende que el juzgado o tribunal, en la medida que conoce las minutas de los profesionales a efectos de su integración en el concepto tasación de costas a que se refiere la LEC, debe informar a la Administración tributaria de la negativa a expedir facturas o de irregularidades cometidas por los profesionales en la emisión de las mismas, ya que (...) los empresarios o profesionales están obligados a expedir y entregar factura por las operaciones que realicen»*. Este deber de información no puede referirse a la obligación de expedir factura por parte del Letrado o Procurador al condenado en costas, ya que, como se ha expuesto, los órganos jurisdiccionales consideran suficiente la minuta del profesional, máxime cuando nos encontramos ante una partida indemnizatoria, sino a la obligación de expedir factura por parte del profesional a su cliente beneficiario en costas; obligación de facturación que, sin embargo, deberá hacerse efectiva a través de los procedimientos administrativos ante los órganos económico-administrativos, estando legitimado para ello el beneficiario en la condena en costas para reclamar al profesional la emisión de la factura.

⁶³ Sentencia del TS (Sala 3.ª, Sección 6.ª, Impug. Honor. 8435/1998) de 12 de enero de 2004 (RJ 2005\2667), sentencia de la Audiencia Provincial de Guadalajara n.º 172/2004 (Sección 1.ª) de 14 de julio de 2004 (JUR 2004\216226), auto de la Audiencia Provincial de Madrid n.º 36/2004 (Sección 11.ª) de 30 de enero de 2004 (AC 2004\1572); sentencia de la Audiencia Provincial de Alicante n.º 531/2002 (Sección 7.ª) de 10 de octubre (AC 2002\1763) y auto de la Audiencia Provincial de Cádiz (Sección 8.ª) de 16 de abril de 2002 (AC 2002\929), entre otras.

LOS PROCESOS DE *SPIN-OFF* EN LAS EMPRESAS ESPAÑOLAS

FÉLIX JAVIER LÓPEZ ITURRIAGA

*Profesor Titular de Economía Financiera y Contabilidad.
Universidad de Valladolid*

NATALIA MARTÍN CRUZ

*Profesora Titular del Área de Organización de Empresas.
Universidad de Valladolid*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don José Ramón GONZÁLEZ GARCÍA, doña María Teresa DEL VAL NÚÑEZ, doña María Antonia GARCÍA BENAÚ, don Alejandro LARRIBA DÍAZ ZORITA, don Juan Antonio MAROTO ACÍN y don Jesús URÍAS VALIENTE.

Extracto:

EL concepto de *spin-off* expresa la creación de nuevas iniciativas empresariales bajo el amparo de corporaciones u organizaciones ya existentes, que acaban adquiriendo, por iniciativa de una persona de la organización, independencia y viabilidad propias en términos de estructura jurídica, técnica y comercial. Las razones que subyacen al desarrollo de esta estrategia permanecen, hasta cierto punto, ocultas en la valoración positiva con que los inversores suelen acoger este tipo de estrategia.

Nuestro trabajo trata de desvelar las causas que explican los procesos de segregación empresarial en España utilizando una muestra de casi 3.500 empresas durante el período 1992-2002. En consonancia con la literatura empírica existente, nuestros resultados identifican tres factores motivadores de las estrategias de *spin-off*: el deseo de focalización de las empresas para desprenderse de aquellas actividades que no le permitan seguir creciendo eficientemente en su núcleo de actividades, la comercialización de las inversiones realizadas en I+D+i y el establecimiento de un esquema más claro de incentivos a la dirección.

Palabras clave: clima social, actividades I + D y focalización.

Sumario

1. Introducción.
2. Fundamentos teóricos de las estrategias de segregación.
 - 2.1. Los grupos de empresas.
 - 2.2. La investigación, desarrollo e innovación.
 - 2.3. La focalización.
3. Muestra, variables y metodología.
 - 3.1. Muestra.
 - 3.2. Variables.
 - 3.3. Metodología.
4. Resultados.
 - 4.1. Análisis descriptivo.
 - 4.2. Análisis explicativo.
5. Conclusiones.

Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

El proceso de gemación que experimentan las esponjas les permite formar grandes colonias que ofrecen un maravilloso espectáculo a los ojos. Las yemas aparecidas en alguna zona del progenitor se desarrollan y, en un momento dado, sufren una constricción en la base y se separan del progenitor, surgiendo una nueva vida. Las yemas hijas pueden ser, a su vez, germen de nuevas yemas, y así sucesivamente hasta el infinito. En algunos casos las esponjas pueden sobrevivir en condiciones adversas pues el progenitor genera una cápsula protectora en cuyo interior hay sustancias de reserva para la yema. Al llegar el momento propicio, la cápsula protectora se desprende y la yema se transforma en esponja.

Trasladando el símil de la vida biológica al devenir empresarial, podríamos decir que las empresas tienen la posibilidad de desarrollar un proceso de similares características. Albergan en su interior gran cantidad de recursos y capacidades cuyo uso apropiado les permitirá mantener su ventaja competitiva al tiempo que crean nuevos *seres empresariales* y llegan a construir *valiosas* redes de empresas.

Y si el crecimiento indefinido de un ser vivo conduciría a una situación de hipertrofia con el consiguiente trastorno de sus funciones vitales, no es necesario ni tampoco factible que una empresa crezca eternamente conservando intactas sus ventajas competitivas. Es más, las nuevas fórmulas estratégicas hoy en día tan en boga incentivan la *gemación*, la creación de nuevas entidades que constituyen el germen de ventajas competitivas adicionales y que se desgajan de la empresa matriz que les dio origen.

Los esquemas de una competencia próxima a la lucha a brazo partido entre empresas se difuminan ante estas nuevas formas organizativas y, por el contrario, se establecen relaciones de colaboración entre corporaciones. Las empresas ya existentes apoyan a las recién creadas, buscando y fomentando sinergias, y compartiendo recursos hasta que estas hayan alcanzado la madurez suficiente para sobrevivir y crear valor de manera autónoma. Pero ni siquiera llegado ese momento se corta el cordón umbilical que liga a ambas, pues es precisamente esa relación de mutua colaboración lo que les lleva a crear de valor y a la generación de nuevos proyectos y así... hasta el infinito.

Por tanto, una estrategia que albergue cierto espíritu desinteresado, que busque la posibilidad de crear nuevos proyectos empresariales aunque sea fuera de sus límites organizativos y que fomente la cooperación estará cercana a lo que SCHUMPETER denominaba «la fuerza destructiva-creativa del emprendedor». La empresa rompe con alguno de sus negocios o actividades, pero es una ruptura únicamente ficticia, ya que en realidad, construye con más fuerza estos negocios o actividades. Si de verdad una empresa desea innovar, incrementar su espíritu creativo, aprovechar cabalmente las capacidades de sus empleados ha de modificar las reglas del juego y dejar volar las ideas.

Evidentemente, no estamos en un mundo regido exclusivamente por ideales filantrópicos y el altruismo no debe ser la máxima de las empresas al realizar sus elecciones estratégicas. Por eso la empresa surgida de la segregación debe quedar de algún modo ligada a la empresa de donde partió. Hay que lograr que, al igual que las colonias de esponjas, se creen redes de empresas que exploten óptimamente sus interrelaciones. En este escenario, la escisión empresarial o *spin-off*¹ constituye una fórmula estratégica muy conveniente para que una empresa pueda crecer y crear valor al mismo tiempo. Supone la creación de una nueva empresa (*spun-off*) en cuyo capital participa la empresa originaria (matriz o *spin-off*) con una distribución prorata, pero no comporta ni la reducción de activos ni la transferencia de propiedad de los actuales accionistas.

La mayoría de las investigaciones acerca de este método de desarrollo estratégico se han centrado en el valor generado por la operación. La elección del *spin-off* ha sido estudiada por académicos norteamericanos y europeos², quienes han observado que el *spin-off* repercute positivamente en la valoración que los accionistas hacen de la empresa tras la escisión (HITE Y OWERS, 1984; MILES Y ROSENFELD, 1983; ROSENFELD, 1984; CUSATIS *et al.*, 1993; KRISHNASWAMI Y SUBRAMANIAM, 1999).

Aunque esos estudios suelen poner de manifiesto los elevados niveles de rentabilidad de este tipo de operaciones para la empresa matriz, sin embargo, tal como reconocen SEWARD y WALSH (1996), no son evidentes las razones del incremento de la riqueza de los accionistas ante el anuncio y desarrollo de una escisión. Las teorías explicativas que se han mostrado más relevantes se centran en cuatro aspectos: 1. La capacidad de reducción de asimetrías de información entre la dirección y el mercado (ALLEN, 2001) o de reducción de sinergias negativas (ARON, 1991; SEWARD y WALSH, 1996; DALEY, 1997; DESAI y JAIN, 1999), debido a la focalización de las actividades de la empresa; 2. La capacidad de comercializar las inversiones desarrolladas por la empresa (GARLIN, 1983; LIDHOLM, 1997); 3. La capacidad de reestructurar los incentivos de los directivos (ARON, 1991) y 4. La capacidad de crear redes generadoras de capital social (GRANDE y GRIMALDI, 2003)³.

Los argumentos anteriores son premisas sobre las que se fundamenta el enfoque de recursos y capacidades y sirven para justificar que la riqueza de los accionistas aumenta cuando se anuncia y se realiza un *spin-off* (WERNERFELT, 1984; BARNEY, 1991; PRAHALAD y HAMEL, 1990; GRANT, 1991; CONNER, 1991; PETERAF, 1993; SCHOEMAKER y AMIT, 1994). Estos autores reconocen que las empresas que generan y mantienen sus ventajas competitivas a lo largo del tiempo son aquellas que logran complementar sus recursos y capacidades de tal forma que el resultado sean *outputs* altamente complejos, no imitables y especializados (FIOL, 2001). En otros términos, para que la empresa pueda retener las rentas residuales de modo que no sólo genere recursos valiosos sino que además capte ese valor, la empresa debe mantener la propiedad sobre estos recursos valiosos (PETERAF, 1994; BOWMAN y AMBROSINI, 2000).

¹ La generalización en el uso de los vocablos anglosajones para designar aspectos estratégicos nos ha llevado a proceder en el mismo sentido cuando la traducción al castellano podría no recoger completamente todos los matices o enmarañar el discurso.

² Los estudios empíricos llevados a cabo utilizan empresas de países industrializados y con un elevado dinamismo empresarial (EE.UU., Suecia o Alemania) o países en los que existe un particular interés en dinamizar su tejido empresarial (Bulgaria o Hungría).

³ Existen otras razones, de menor importancia, barajadas por los académicos para justificar el incremento de valor de una empresa tras experimentar un proceso de segregación como pueden ser la obtención de ventajas fiscales (SCHIPPER y SMITH, 1983) o la transferencia de riqueza desde los acreedores a los accionistas (PADRINO, 1997).

Para lograr este objetivo, la estrategia de escisión parece adaptarse particularmente bien a cierto tipo de empresas. En concreto, análisis previos de la buena acogida por el mercado de las segregaciones empresariales apuntan que son empresas generadoras de capital social, como, por ejemplo, las multinacionales o los grupos de empresas (BOYLE, 1993; ÁLVAREZ y BUSENITZ, 2001), intensivas en capital humano especializado o que invierten de forma intensiva en investigación y desarrollo (GARLIN, 1983; LIDHOM, 1997) y que tratan de mantener las ventajas competitivas de su núcleo de actividades (DESAI y JAIN, 1999).

En línea con estas reflexiones, el interés de nuestro trabajo radica en conocer las motivaciones de las empresas españolas para la elección de estrategias de *spin-off* desde la óptica del enfoque de recursos y capacidades. En España este método de desarrollo estratégico ha tenido una buena acogida por parte de las empresas durante la última década. Así, ciento sesenta y seis escisiones han tenido lugar en diez años (1992-2002), un número bastante considerable si se compara con el centenar de escisiones documentadas en Estados Unidos durante los años 80 y 90. Y aunque bastantes empresas españolas se decanta por el uso del método estratégico de *spin-off*, este fenómeno no ha sido suficientemente estudiado en nuestro país, salvo desde un punto de vista estrictamente legal (REBOREDO, 2000; ALONSO, 2002; MIGUEL, 2002; NOVAL, 2003; SALVADOR, 2004; SÁNCHEZ, 2004).

Nuestro trabajo analiza, por primera vez en España desde un punto de vista estratégico, los *spin-off* llevados a cabo por las empresas españolas desde 1992 hasta 2002, utilizando para ello, la información obtenida en la Encuesta sobre Estrategias Empresariales acerca de una muestra de casi 3.500 empresas. Con esa información es posible testar las hipótesis que han sido utilizadas tradicionalmente para justificar la valoración positiva que el mercado hace de la escisión empresarial, hipótesis que se basan en la tendencia a la concentración empresarial, el mantenimiento de las ventajas competitivas, la creación de redes y la reestructuración de los incentivos de los directivos.

Nuestro análisis empírico muestra unos resultados plenamente coherentes con la literatura referente a otros países en lo relativo a las tradicionales causas de la escisión. En particular, la focalización en las ventajas competitivas de la empresa, el deseo de poner en práctica las investigación generada y el uso de mecanismos alternativos de control interno, como forma de incentivo son las razones por las que una empresa se decanta por una estrategia de *spin-off*.

El resto del trabajo se estructura en los siguientes apartados: en primer lugar, planteamos los argumentos teóricos que justifican las relaciones planteadas en nuestras hipótesis bajo la óptica del enfoque de recursos y capacidades; en segundo lugar, abordamos la explicación relativa a la muestra, variables y metodología utilizadas; en tercer lugar, se exponen los resultados del análisis descriptivo y explicativo, para finalizar con las principales conclusiones e implicaciones que nuestra investigación tiene para las empresas españolas.

2. FUNDAMENTOS TEÓRICOS DE LAS ESTRATEGIAS DE SEGREGACIÓN

Partiendo del hecho de que las empresas escogen aquellos métodos de desarrollo estratégico que les permiten maximizar su valor a largo plazo, se ha demostrado en numerosos estudios realiza-

dos en empresas norteamericanas y suecas que el *spin-off* es una de las estrategias que más aceptación suscitan (HITE y OWERS, 1984; MILES y ROSENFELD, 1983; ROSENFELD, 1984; WOO *et al.*, 1992; CUSATIS *et al.*, 1993; KRISHNASWAMI y SUBRAMANIAM, 1999; ALLEN, 2001). Al preguntarse acerca de las razones que generan esta reacción positiva al *spin-off* por parte del mercado, los académicos han dado respuestas diversas, siendo la reducción de asimetrías de información sobre las capacidades nucleares de la empresa, la focalización de sus actividades/negocios y el uso de sistemas de incentivos directivos las que mejor explican esta decisión estratégica (SEWARD y WALSH, 1996; DALEY *et al.*, 1997; DESAY y JAIN, 1999; KRISHNASWAMI y SUBRAMANIAM, 1999; CHESBOROUGH y ROSENBLOOM, 2002; NECK *et al.*, 2004; GRANDE y GRIMALDI, 2004). No obstante, a pesar de gozar de mayor respaldo empírico, no han sido los únicos argumentos utilizados, pudiéndose citar también el alivio de la presión fiscal o la reducción del apalancamiento financiero como explicaciones adicionales pero con bastante menor capacidad explicativa (JOHN, 1993; SCHNEE *et al.*, 1998; GOOLSBEE, 2002).

No hay que olvidar que el *spin-off* permite a una empresa conservar una estrategia de crecimiento sin incrementar su tamaño, sin tener que desviarse de sus actividades y competencias nucleares y sin la necesidad de endeudarse innecesariamente. Además, la empresa mantiene parte de la propiedad de la parte escindida, lo que le permite seguir recogiendo los beneficios generados por esta. Estas características hacen suponer que la elección de esta estrategia permite a las empresas centrarse en sus capacidades nucleares, poner en marcha proyectos derivados de las inversiones en I+D o incentivar a sus directivos poniéndoles al frente de los nuevos proyectos empresariales y todo ello con un efecto positivo sobre el valor de la empresa para los accionistas.

Estas causas de la escisión, que ponen de manifiesto el beneficioso uso del *spin-off* como método de desarrollo estratégico, confirman los planteamientos teóricos ya avanzados por CHANDLER (1962), ANSOFF (1965) o ANDREWS (1971). La elección de la estrategia debe responder a la evolución del entorno y debe estar fundamentada en las capacidades nucleares de la empresa, siempre en búsqueda de sinergias positivas entre sus unidades estratégicas de negocio. Por tanto, comprender las razones que subyacen en la elección de este método de desarrollo estratégico es clave para reconocer las situaciones en las que las empresas se beneficiarán de ese incremento de valor al desarrollar una estrategia de escisión.

Para ello, el enfoque de recursos y capacidades ofrece una visión de las características internas de una empresa que llevan a la creación y apropiación de valor basada en sus recursos y capacidades, estableciendo unas premisas justificativas de la elección del *spin-off*.

Desde este enfoque se reconoce que una empresa generadora y sustentadora de ventajas competitivas sostenibles en el largo plazo debe lograr que sus recursos sean valiosos, raros, inimitables y organizados (GRANT, 1991; BARNEY, 1991). El proceso que conduce a la generación de este tipo de recursos contra la imitación mediante el desarrollo de mecanismos de aislamiento (LIPPMAN y RUMELT, 1982; RUMELT, 1984; DIERICKX y COOL, 1989). Dicho esto, toda empresa que desee crear valor deberá esforzarse en que sus estrategias le permitan hacer acopio de una cartera de recursos que se complemente con los ya existentes buscando efectos sinérgicos, que garantice una innovación sostenible y que sea generadora de rentas apropiables.

De este modo, la estrategia de *spin-off* se puede justificar a partir de tres características esenciales del enfoque de recursos y que estructuramos de la siguiente manera:

- Creación y captura de valor: es necesario que en la empresa se genere capital social e incentivos adecuados y, a la vez, que la empresa sea capaz de captar las rentas residuales derivadas del desarrollo de recursos valiosos. En el contexto del enfoque de recursos y capacidades esta idea entronca con la formación e idiosincrasia de los grupos de empresas.
- Recursos valiosos: es preciso que la empresa cree y mantenga las ventajas competitivas a lo largo del tiempo para complementar sus recursos y capacidades dando lugar a productos altamente complejos, no imitables y especializados. Esta actuación se halla muy vinculada a las actividades de investigación, desarrollo e innovación.
- Negocio principal: el desarrollo de nuevos proyectos empresariales no puede perjudicar las competencias nucleares de la empresa, lo que sugiere la focalización de las actividades como una vía de desarrollo estratégico.

A la luz de las mencionadas características, podríamos expresar el objetivo de nuestro trabajo como el intento de identificar y valorar las causas de los procesos de segregación empresarial dentro del marco teórico proporcionado por el enfoque de recursos y capacidades. En concreto, la hipótesis general susceptible de contraste es si la estrategia de *spin-off* mantiene una relación positiva con la pertenencia a *grupos de empresas que invierten fuertemente en I+D+i y se focalizan en sus competencias nucleares, persiguiendo un objetivo de crecimiento*. Esta hipótesis general tiene su basamento en el enfoque de recursos y capacidades y será este triple desglose lo que nos sirva de falsilla para la exposición de los fundamentos teóricos de nuestro trabajo.

2.1. Los grupos de empresas.

Los grupos de empresas constituyen un caldo de cultivo excelente para el desarrollo de *spin-off* debido principalmente a dos razones que se superponen: su diseño organizativo permite el desarrollo de un clima social óptimo para la generación de redes de trabajo y nuevas ideas (BOYLE, 1993), a lo que se suma el uso de incentivos altamente eficaces para sus directivos (ARON, 1991).

La preferencia por el *spin-off* en los grupos de empresas se basa en que son capaces de crear redes de trabajo entre los directivos de las divisiones que forman dicho grupo. Estas relaciones entabladas entre los directivos contribuyen no sólo al rápido reconocimiento de oportunidades de negocio sino que también suponen una ayuda activa en la fase de lanzamiento del *spin-off* (GRANDE Y GRIMALDI, 2003; LAMOREAUX *et al.*, 2005). Por tanto, los grupos de empresas constituyen un embrión de novedosos proyectos e ideas empresariales, creados a partir de las numerosas relaciones formadas entre las diferentes unidades de negocio que los componen (CHANG Y YU, 2004). Es un hecho demostrado que las relaciones complejas y la interacción de numerosos actores en el seno de las empresas son necesarios para el surgimiento de nuevas ideas (NECK *et al.*, 2004). Este fenómeno ha sido frecuentemente observado en las incubadoras o viveros de empresas, ya que facilitan un aprendizaje básico entre los innovadores –futuros directivos– que permite la continua generación y puesta en marcha de nuevos proyectos (NECK *et al.*, 2004).

Otra razón que justifica el predominio de los *spin-off* en los grupos de empresas está relacionada con los mecanismos de control interno utilizados en las grandes corporaciones, como alternativa a los sistemas de incentivos relacionados con los resultados de la empresa. Cuando la empresa pertenece a un grupo de sociedades, es posible que los gestores se vean obligados a tomar decisiones no basadas exclusivamente en la eficiencia de la empresa individualmente considerada sino en los intereses del conjunto (AHN y DENIS, 2004; DELOOF, 1998; SCHARFSTEIN, 1998). Además, la posibilidad de poner al frente de un *spin-off* a uno de los directivos de la corporación y valorar directamente y de forma más precisa los resultados de su gestión supone un sistema de incentivos alternativo a procedimientos como la remuneración mediante opciones (HILL *et al.*, 1992; SEWARD y WALSH, 1996; FRANK, 2001). ARON (1991) reconoce que la escisión puede llegar a actuar como mecanismo de disciplina e incentivo ⁴ para los directivos al igual que las tomas de control u otras formas de reorganización, mejor incluso que las tradicionales fórmulas de incentivos basadas en los resultados financieros de la empresa.

Utilizando ambos argumentos, tanto los asociados a la creación de redes (GRANDE y GRIMALDI, 2003; LAMOREAUX *et al.*, 2005) como al sistema de incentivos de los directivos (ARON, 1991; SEWARD y WALSH, 1996; FRANK, 2001), planteamos nuestra primera hipótesis: *La pertenencia de la empresa a un grupo influirá positivamente en el desarrollo de estrategias de spin-off*.

2.2. La investigación, desarrollo e innovación.

Las empresas que realizan fuertes inversiones en investigación, desarrollo e innovación tienen elevados incentivos para materializar dichas inversiones y poner en marcha proyectos empresariales con los resultados obtenidos (LINDHOLM, 1997). Como reconocen PETERAF (1994) y PORTER (1991), la empresa que es capaz de generar recursos únicos y valiosos debe conseguir retener dicho valor, es decir, captar las cuasi-rentas. Manteniendo parte de la propiedad de los recursos, como en el caso de los *spin-off*, la empresa puede conseguir el mencionado objetivo.

Sin embargo, las empresas que mantienen su poder de monopolio en la innovación y en la inversión en I+D tratarán de evitar que la disciplina derivada de la necesidad de rentabilizar las inversiones realizadas emprendiendo nuevos proyectos empresariales ponga en peligro su liderazgo (SCHUMPETER, 1950). Con este fin, estas empresas más innovadoras externalizarán sus proyectos tratando de rentabilizarlos y, por lo tanto, la elección de la estrategia de escisión será un método que permita a la empresa implementar sus proyectos tecnológicos sin perder sus competencias nucleares y el acceso a los resultados económicos (HARRISON, 1950; VEBLEN, 1965; MERMAN, 1983; GARLIN, 1983; LIDHOM, 1997).

De este modo, los *spin-off* surgen con el objetivo de comercializar una tecnología recién creada de una forma más rápida que si se optara por desarrollarla dentro de la empresa ya que la dimensión de esta nueva estructura organizacional (*spun-off*) le dota de mayor flexibilidad y facilita

⁴ Existen situaciones extremas en las que los directivos no son escuchados por los accionistas y la única posibilidad de poner en marcha sus ideas es construyendo su proyecto fuera de la empresa (GARLIN, 1983).

la coordinación del diseño, producción y marketing del proyecto (FELDMAN y KLOFSTEN, 2000). Esta misma flexibilidad garantiza a la empresa escindida –embrión de la innovación tecnológica–, que el *spin-off* se desarrolle de la forma más eficiente posible y sea génesis, a su vez, de nuevos proyectos innovadores (BIRCH, 1987; BEST, 1990; IGGLAND, 2002). Así, las empresas que surgen como consecuencia de un proceso de segregación serán quienes recojan el testigo de la innovación y se conviertan en numerosos casos en pequeñas empresas con una elevada capacidad de innovación (SURVANT, 1996). De hecho, se puede afirmar que la empresa matriz cede una parte importante de su innovación a la *spin-off* (GARLIN, 1983).

La realidad muestra que las empresas de innovación y base tecnológica se corresponden, en la mayoría de los casos, con escisiones de empresas líderes en sectores de alta tecnología (LINDHOLM, 1997). Igualmente, las empresas intensivas en capital humano especializado son un motor de las estrategias de segregación, ya que al estar bien definidos los derechos de propiedad, las técnicas, el diseño y las ideas son perfectamente transferibles a la nueva corporación (GARLIN, 1983). Asimismo, los estudios empíricos revelan que en los sectores en los que se invierte intensivamente en tecnología se desarrollan los procesos de *spin-off* más frecuentemente que en el resto de sectores (ROBERTS, 1968; ROBERTS y WAIVER, 1968; COOPER, 1971; LINDHOLM, 1997). En concreto, las estrategias de *spin-off* tratan de potenciar principalmente proyectos basados en nuevas y sofisticadas tecnologías (LINDHOLM, 1997). Igualmente, el desarrollo de nuevos proyectos empresariales surge principalmente en sectores de alta tecnología, donde se invierte fuertemente en I+D y el método preferido de reestructuración empresarial es el *spin-off* (NECK *et al.*, 2004) ⁵.

Las empresas que mayor volumen de recursos dediquen a la innovación tecnológica a través de la inversión en I+D, utilizarán fórmulas estratégicas que les permitan hacerse con el valor generado sin perder sus ventajas competitivas nucleares y, por consiguiente, apropiarse de las rentas de la forma más eficiente posible. En consecuencia, se puede considerar que *la inversión en investigación, desarrollo e innovación influirá positivamente en el desarrollo de estrategias de spin-off*.

2.3. La focalización.

La focalización o concentración de la actividad de la empresa en sus competencias nucleares es la tercera razón para plantear esta estrategia. La literatura es rica en argumentos que justifican la opción de escisión como consecuencia de un deseo de focalización.

Por una parte, la focalización cobra sentido a partir de los argumentos referidos a la reducción de las asimetrías de información. Así como la concentración de la propiedad reduce la capacidad de control del mercado y difumina los incentivos de la dirección (HOLMSTRÖM y TIROLE, 1993), los procesos de segregación posibilitan el efecto contrario, puesto que, al lanzarse el proyecto al mer-

⁵ Aunque no sea el objeto directo de este trabajo, es importante señalar que el mayor número de estrategias de *spin-off* se lleva a cabo en las Universidades (ADAMS, 1993). En concreto, el MIT (*Massachusetts Institute of Technology*) es una de las instituciones que ha disfrutado de más ocasiones de poner en marcha sus propias investigaciones a través de *spin-off* (ROBERTS, 1968; ROBERTS y WAIMER, 1968).

cado, será este quien valore directamente y de forma más precisa el esfuerzo y los resultados de los directivos. Al mismo tiempo, si se reduce la concentración de propiedad en la matriz, los inversores podrán realizar una mejor valoración de la empresa origen de la escisión ⁶ (HARRIS y GUREL, 1986; LYNCH y MENDENHALL, 1997; KAUL *et al.*, 2000; GOMPERS y METRICK, 2001). La empresa que desea una valoración más eficiente de un proyecto tenderá a utilizar los mercados externos en vez de los internos habida cuenta de la menor eficiencia de estos últimos (ALCHIAN, 1969; WILLIAMSON, 1970; LAMONT, 1997; SCHARFSTEIN, 1998; SHIN y STULZ, 1998).

En concreto, las reestructuraciones como el *spin-off*, permiten reorganizar los recursos más eficientemente y mejorar los sistemas de incentivos de los partícipes en la empresa ⁷ (SEWARD y WALSH, 1996). En este sentido, la reducción de las asimetrías de información entre los directivos y el mercado se produce cuando la empresa se segrega al permitir observar con mayor exactitud el valor de los activos que se desgajan (MICHAELY y SHAW, 1995).

Las empresas tenderán a mantener o disminuir el grado de diversificación a través de estrategias híbridas como la segregación con el fin de que sus proyectos sean valorados de forma más eficiente por el mercado (HITE y OWERS, 1984). En concreto, las *spun-off* son empresas que pueden ser claramente supervisadas por el mercado y cuya valoración puede hacerse con más precisión (CUSATIS *et al.*, 1993). Además, ambas empresas, *spin-off* y *spun-off*, pueden mantener sus competencias nucleares después de la escisión, lo que les permite seguir creando valor (LINDHOLM, 1997).

Las empresas muy diversificadas, formadas por muchas divisiones o unidades de negocios, emiten señales confusas al mercado acerca de sus ventajas competitivas y de su capacidad de generar valor (HITE y OWERS, 1984; MILES y ROSENFELD, 1983; ROSENFELD, 1984; CUSATIS *et al.*, 1993; KRISHNASWAMI y SUBRAMANIAM, 1999). Este ruido generado en el desarrollo de la estrategia provoca una infravaloración de la empresa y estimula la necesidad de buscar alternativas que permitan una valoración adecuada, siendo la focalización la opción preferida (ARON, 1991). De hecho, la literatura financiera es pródiga en trabajos que muestran la destrucción de valor que suele acompañar a los procesos de diversificación (DENIS *et al.*, 1996 y 1999).

Por otra parte, también se considera que la focalización permite eliminar las sinergias negativas ⁸ que se podrían producir entre la matriz y sus filiales (HITE y OWERS, 1983; SCHIPPER y SMITH, 1983; DALEY *et al.*, 1997; DESAI y JAIN, 1999) y mejorar los resultados económicos en los períodos subsiguientes (DALEY *et al.*, 1997; DESAI y JAIN, 1999) ⁹. Con el objetivo de evitar que la innovación

⁶ Los estudios que analizan este efecto, tanto en el corto como en el largo plazo, se centran, sobre todo, en los inversores institucionales (ALARBANELL *et al.*, 2003).

⁷ JEFFREY *et al.* (1995) presentan una hipótesis alternativa y consideran que los *spin-off* son consecuencia de reestructuraciones que llevan a cabo los grupos de empresas debido a anteriores errores en la adquisición de unidades de negocio.

⁸ La imposibilidad de aprovecharse del efecto experiencia o de las economías de escala generadas por la matriz podrían considerarse sinergias negativas (GARLIN, 1983).

⁹ Tal es el caso de Xerox, empresa que suele «desprenderse» de sus proyectos innovadores cuando el desarrollo organizativo que requieren no corresponde a su modelo original (CHESBROUGH y ROSENBLOOM, 2002).

realizada pierda valor y retener los beneficios derivados de la comercialización de dicha tecnología, la fórmula estratégica elegida es el *spin-off* (CHESBROUGH y ROSENBLOOM, 2002).

La estrategia de especialización o focalización permite a la empresa dominar su negocio reduciendo los errores estratégicos, beneficiarse de la acumulación de recursos, economías de escala y efecto experiencia así como reducir niveles jerárquicos (IGGLAND, 2002; FERNÁNDEZ, 2005). Para seguir esta dirección en la estrategia, una empresa se plantea la posibilidad de mantener su negocio en los límites de sus competencias nucleares y separar la dirección de todos aquellos nuevos proyectos empresariales para los que se necesita un modelo de negocio diferente (GARLIN, 1983; CHESBROUGH y ROSENBLOOM, 2002), requieren una diferente forma de organización (HITE y OWERS, 1983; SEWARD y WALSH, 1996) o diferentes recursos y capacidades (FRANK, 2001).

Las empresas que se escinden tratan de evitar con esta estrategia las asimetrías de información y una excesiva diversificación así como las sinergias negativas que aparecerían si el nuevo proyecto se desarrollara dentro de la empresa, con la consiguiente disminución del valor de la empresa (UTTERBACK, 1974; OAKEY, 1995). Por todo ello, consideramos que las empresas tratarán de centrar su negocio en sus actividades nucleares y deshacerse de aquellos negocios que generen ruido en el mercado o sinergias negativas. Así, planteamos la tercera hipótesis en la que consideramos que un motivo para la escisión es el intento de focalizar las actividades de la empresa. Por eso, *los procesos de spin-off estarán positivamente relacionados con los incrementos en la concentración de las actividades de la empresa*.

3. MUESTRA, VARIABLES Y METODOLOGÍA

3.1. Muestra.

La información que ha servido de base para el análisis procede de la *Encuesta sobre estrategias empresariales*. Como es sabido, la ESEE recopila datos procedentes de empresas no financieras españolas y tiene un diseño especialmente adaptado para el contraste de modelos económicos. Una de sus características más destacadas es la representatividad, para lo que trata de combinar criterios de amplitud (lo que se manifiesta en el intento de contar con el mayor número posible de empresas de tamaño grande) y de muestreo aleatorio (empleado para obtener información sobre las empresas que, debido a su tamaño relativamente pequeño, integrarían la base en un número muy elevado y podrían sesgar los datos). Esta base de datos ha sido abundantemente utilizada en la investigación sobre comportamiento estratégico de la empresa española (FARIÑAS y MARTÍN, 2001; MELLE y RAYMOND, 2001; SANTAMARÍA y otros, 2002; FERNÁNDEZ y NIETO, 2005) lo que confirma que, a efectos de nuestra investigación, resulta la fuente de datos más apropiada. De hecho, la ESEE recoge explícitamente un abanico amplio de decisiones que implican alteraciones extraordinarias en la vida de las empresas como son las fusiones, absorciones, escisiones, expedientes de regulación de empleo, segregaciones de plantilla o de activos materiales, etc.

TABLA 1. *Evolución temporal de las empresas de la muestra.*

Los datos de facturación y del valor del activo se presentan en millones de euros.

Años	1992	1993	1994	1995	1996	1997
Observaciones	1.997	1.869	1.876	1.702	1.716	1.920
Escisiones	5	30	26	19	15	16
<i>Spin-off</i>	0	7	9	9	5	11
Facturación	68.221	62.909	79.605	83.443	83.522	96.740
Proporción PIB	18,41%	16,46%	19,59%	19,06%	17,99%	19,58%
Activo	63.537	60.544	68.256	63.704	64.162	69.879

	1998	1999	2000	2001	2002	Total
Observaciones	1.776	1.754	1.870	1.724	1.708	18.892
Escisiones	18	11	12	11	3	166
<i>Spin-off</i>	12	6	1	0	0	60
Facturación	92.382	97.178	134.049	127.930	128.633	
Proporción PIB	17,50%	17,19%	21,98%	19,59%	18,44%	
Activo	73.668	79.040	106.915	110.679	111.288	

La información proporcionada por la ESEE incluye los cambios organizativos de la empresa, sus productos y procesos de fabricación, los mercados servidos, las actividades tecnológicas y otro tipo de información financiera. En consonancia con el objetivo de nuestro trabajo, la ESEE nos permite conocer aquellas empresas que han acometido o que han surgido como consecuencia de procesos de escisión, así como la caracterización de las mismas en términos estratégicos. Además, la naturaleza de panel de la ESEE (combinación de series de tiempo con datos de sección cruzada) permite tratar de modo dinámico esta información para conocer las causas y valorar las consecuencias de los procesos de escisión.

Nuestra base de datos está formada por 19.892 observaciones procedentes de 3.462 empresas entre los años 1992 y 2002 según se detalla en la **tabla 1**. En esa tabla también se presenta el número de fenómenos de escisión que han experimentado las empresas colaboradoras así como aquellas empresas que se han incorporado a la base de datos como consecuencia de un proceso de segregación. A fin de valorar con más detalle la muestra objeto de estudio, a esa tabla se han incorporado algunos datos que pueden encuadrar la situación de las empresas, como son su cifra de negocios y el valor del total de sus activos. Asimismo, para dar una idea de la representatividad de la muestra, también se informa de la proporción que la facturación de la totalidad de las empresas incluidas en la ESEE supone sobre el PIB. Como puede observarse, la muestra resulta relativamente representativa y supone cerca de la quinta parte de la actividad económica nacional.

3.2. Variables.

En consonancia con las hipótesis anteriormente formuladas, hemos efectuado una selección de los datos contenidos en la ESEE a fin de recoger aquella información que pudiera arrojar luz sobre los procesos de escisión empresarial. Esta tarea exige la identificación de los mencionados procesos y la identificación y selección de las características empresariales ligadas a los mismos.

En primer lugar, hemos utilizado la variable IDMOV como clave identificativa de un proceso de escisión¹⁰. En aquellos casos en que esa variable toma un valor 2 consideramos que la empresa ha sufrido un proceso de escisión, mientras que si el valor es 3 eso implica que la empresa es el resultado de una segregación. En este último caso el valor de la información no es especialmente interesante pues sólo informa del nacimiento de la empresa. Teniendo presente que nuestro trabajo se centra en el análisis del proceso de escisión, es más adecuado prestar atención a las características de las empresas en las que ha tenido lugar un proceso de escisión. Por lo tanto, hemos definido una variable dicotómica (ESCIS) que toma el valor 1 para la empresa y año en la que se ha producido la escisión y 0 en el resto de las observaciones.

El resto de las variables utilizadas en el estudio tienen su justificación en las explicaciones teóricas expuestas en el epígrafe 2. Por un lado, hemos definido un indicador de la diversificación de la empresa (HERF) que se corresponde con el índice de Herfindahl, calculado a partir de los mercados servidos por la empresa. La utilización de los mercados servidos como medida de diversificación podría ser objeto de discusión, pero no debe perderse de vista que la ESEE hace uso de una noción amplia del concepto de «mercado servido», incluyendo tanto líneas de productos, como tipo de clientes u otras características que se consideren importantes. A partir de los cinco principales mercados servidos por la empresa se ha construido el índice de Herfindahl que toma valores comprendidos entre 0,2 (máxima diversificación) y 1 (máxima concentración). La utilización de este índice en las estimaciones nos permitirá, por consiguiente, conocer hasta qué punto la diversificación o la focalización de las operaciones de la empresa es un elemento relevante en los procesos de escisión.

El segundo grupo de variables explicativas hace referencia a la actividad de investigación y desarrollo de la empresa y comprende cinco variables, si bien no todas ellas presentan el mismo grado de fiabilidad. Por un lado hemos definido GTOSID como el cociente entre los gastos totales en I+D (ya se trate de gastos internos o externos) y la facturación total de la empresa, a modo de variable orientativa sobre la importancia que las tareas de I+D tienen en la actividad de la empresa.

Otras variables de este grupo se han construido a partir de la pregunta de la ESEE referente a la realización o contratación de actividades de I+D. Dicha pregunta recibe cuatro posibles contestaciones según que la empresa no haya llevado a cabo ninguna de esas labores, las haya realizado internamente, las haya contratado en el exterior o haya procedido de las dos formas simultáneamente. Comoquiera que la respuesta es únicamente cualitativa, hemos definido dos variables dicotómicas: ACTIVID1 toma el valor 1 en el caso de que haya realizado o contratado actividades de I+D independientemente de la vía elegida y un valor 0 en caso contrario, y ACTIVID2 que vale 1 si la empresa ha realizado internamente y, al mismo tiempo, ha contratado externamente actividades de investigación y 0 en caso

¹⁰ Si se desea información adicional sobre la elaboración y estructura de la ESEE es aconsejable consultar la página web de la Fundación SEPI (Sociedad Española de Participaciones Industriales): <http://www.funep.es/esee/esee.asp>

contrario. Así, mientras que ACTIVID1 permite identificar aquellas empresas con cierta inquietud innovadora, ACTIVID2 identifica aquellas empresas en las que se apuesta en mayor medida por la investigación combinando la generación interna con la adquisición externa de innovaciones.

La caracterización de las actividades de I+D se complementa con otras dos variables, aunque su capacidad informativa sea bastante limitada. Una de ellas se corresponde con la fracción del personal total de la empresa dedicado a tareas de I+D (PERSID) y la otra es la proporción de ingenieros superiores y licenciados sobre el total del personal de la empresa (LIC) –es de esperar que un mayor peso de los titulados esté vinculado con la realización de actividades más cualificadas y, probablemente, de mayor contenido innovador–. En pura teoría, son formas aptas de medir la actividad investigadora pero se han obtenido a partir de preguntas cuatrienales de la ESEE, lo que reduce considerablemente el número de observaciones disponibles. Además, como se expondrá más adelante, en algunos casos se hará precisa la introducción de las variables en primeras diferencias, siendo por tanto imposible su inclusión en las estimaciones. No obstante, a modo de orientación, tanto PERSID como LIC se utilizarán en el análisis descriptivo y, tangencialmente, en el análisis explicativo.

Junto a la hipótesis de focalización y la hipótesis de actividad investigadora, hay que hacer referencia a la variable GRUPO correspondiente a la pregunta de la ESEE acerca de si la empresa está integrada en un grupo de sociedades. Esta variable se encuentra parcialmente relacionada con los incentivos a los directivos para iniciar un proceso de *spin-off*, así como con la creación de un capital social adecuado para el desarrollo de nuevos proyectos empresariales.

Finalmente hemos incorporado dos variables de control destinadas a incorporar otros factores susceptibles de afectar a la decisión de escisión. La primera de estas variables es el tamaño de la empresa, medido a través del logaritmo del valor contable de los activos (TAM). Es natural suponer que la posibilidad de una escisión se incrementa con el tamaño, por lo que cabe esperar una influencia positiva de esta variable. Las empresas de mayor tamaño tienen más información acerca de los beneficios asociados a la escisión de una de sus divisiones y por tanto presentarán más propensión a realizar este tipo de estrategias (LINDHOLM, 1997). Sin embargo, hay análisis empíricos que también reconocen que las empresas que acuden con más frecuencia a la escisión no suelen tener más de 400 ó 500 empleados (COOPER, 1971; BRUNO y TYEBJEE, 1984). La razón que subyace en este resultado es que las empresas de un tamaño medio no encuentran fórmulas estratégicas más adecuadas que el *spin-off* para poder seguir creciendo (FELDMAN y KLOSTEN, 2000). Por tanto, los resultados de los trabajos revisados no nos permite pronosticar un signo concreto para esta variable en relación con la estrategia de *spin-off*.

La segunda variable de control se relaciona parcialmente con la posibilidad de transferencia de riqueza entre accionistas y acreedores (JENSEN y MECKLING, 1976; PADRINO, 1997) y es el nivel de endeudamiento (LEV) definido como el cociente entre los fondos propios y la suma de deudas a largo y a corto plazo, tal y como vienen definidas en la ESEE. Podría darse el caso de que una modificación de la ratio de endeudamiento alterase el riesgo de la empresa y, por tanto, comportase una transferencia de riqueza de un grupo de aportantes de recursos al otro. La mayoría de estudios empíricos revelan que las matrices origen de *spin-off* tienen ratios de endeudamiento mayores que el resto de empresas que compiten en la misma industria tanto antes como después de la segregación ¹¹

¹¹ Hay autores que señalan que la asignación de deuda en un proceso de escisión depende positivamente de la creación de valor del proyecto (JOHN, 1993).

(HOVAKIMIAN *et al.*, 2001; MEHROTRA *et al.*, 2001; DITTMAR, 2004), pero también se observa que las empresas origen de la escisión reducen su nivel de endeudamiento tras la segregación (MICHAELY y SHAW, 1995). En este sentido, tampoco es posible pronosticar un signo concreto entre el endeudamiento y la estrategia de *spin-off*, aunque es este un hecho poco relevante pues se trata exclusivamente de una variable de control y no guarda relación directa con las hipótesis planteadas.

3.3. Metodología.

Nuestro análisis empírico combina una vertiente descriptiva con otra explicativa y trata de encontrar respuesta a por qué las empresas españolas toman decisiones de escisión. Por ese motivo, comenzamos el análisis con una exposición descriptiva del fenómeno de escisiones empresariales en España durante el período de estudio, así como de las principales características estratégicas y financieras de las empresas que han acometido tales procesos para, en una segunda fase, proceder al contraste del modelo explicativo. El análisis descriptivo incluye también un test de comparación de los valores medios entre los distintos grupos de la muestra.

Por lo que se refiere al análisis explicativo propiamente dicho, hemos optado por el método de regresión. Dada la naturaleza dicotómica de la variable que recoge la realización de un proceso de escisión en España, el tipo de análisis más apropiado es el análisis logit. No obstante, la estructura de la muestra toma la forma de un panel, en el que las observaciones procedentes de cada individuo (empresa) se encuentran identificadas y, en consecuencia, cabe contemplar la existencia de características específicas de cada empresa, que la distinguen de otras y que podrían recibir la calificación de efectos fijos (ARELLANO, 2003).

El modelo logit con la consideración de efectos fijos recibe el nombre de regresión logística condicional (CHAMBERLAIN, 1980). La regresión logística condicional difiere de la regresión logística regular en que las observaciones, debido a esos efectos fijos individuales, se agrupan por individuos y la función de verosimilitud se calcula en cada uno de los grupos, permitiendo la obtención de estimaciones más eficientes. En este caso, es interesante aclarar la existencia de efectos fijos o no, pues eso determina el tipo de estimación a emplear: regresión logística condicional si hay efectos fijos o regresión logística regular si no queda probada la existencia de dichos efectos fijos. Esta decisión se toma a partir del test de Hausman, bajo la hipótesis nula de ausencia de efectos fijos. Este test se distribuye siguiendo una función χ^2 con tantos grados de libertad como coeficientes estimados. Por este motivo, en las **tablas 4-9** se proporcionan los valores de dicho coeficiente.

Por lo tanto, si tratamos de explicar los factores que conducen a procesos de escisión, parece lógico utilizar variable la dicotómica ESCIS como variable dependiente y las demás variables propuestas como variables explicativas según el siguiente modelo donde el subíndice i identifica el individuo y el subíndice t indica el período, η_i representa el término de efectos fijos específico de cada individuo y ε_{it} es la perturbación aleatoria de cada observación.

$$\begin{aligned} \text{ESCIS}_{it} = & \alpha + \beta_1 \cdot \text{HERF}_{it} + \beta_2 \cdot \text{GTOSID}_{it} + \beta_3 \cdot \text{ACTIVID}_{it} + \beta_4 \cdot \text{GRUPO}_{it} + \\ & + \beta_5 \cdot \text{TAM}_{it} + \beta_6 \cdot \text{LEV}_{it} + \eta_i + \varepsilon_{it} \end{aligned} \quad [1]$$

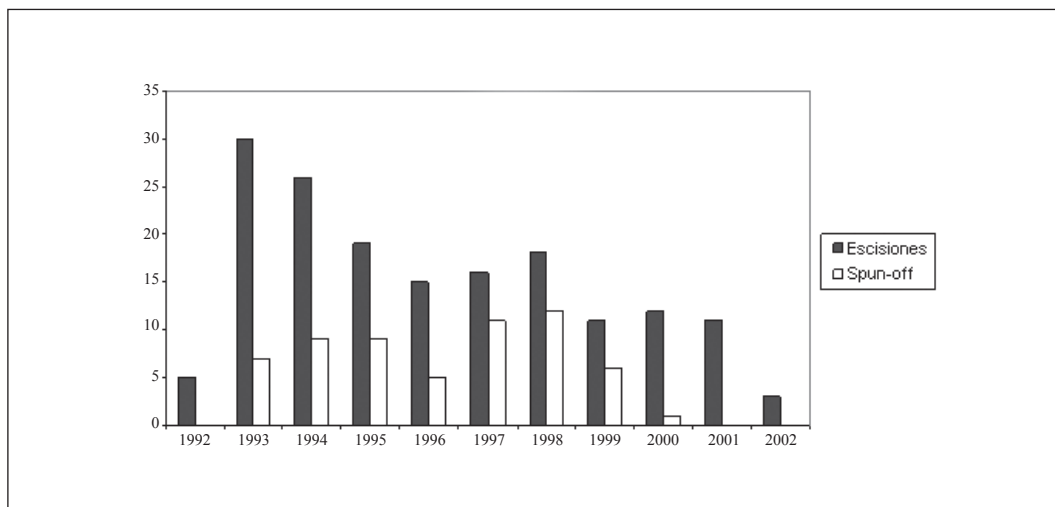
4. RESULTADOS

4.1. Análisis descriptivo.

Como ya ha quedado dicho, el primer paso de nuestra investigación consiste en describir a grandes rasgos los procesos de escisión acaecidos en nuestro país en los últimos años. Una somera revisión de los datos presentados en la **tabla 1** muestra que se han producido 166 casos de escisión a lo largo del período 1992-2002¹². A pesar de que tenga una importancia marginal en nuestro estudio, también es bueno indicar que 60 empresas surgidas como consecuencia de un proceso de escisión se han incorporado a la base de datos, lo que pone de manifiesto la renuencia o falta de costumbre de esas empresas a remitir información a la ESEE y la conveniencia de centrar la atención en las empresas donde se produjo la segregación.

Aunque los datos de la **tabla 1** son suficientemente elocuentes, una representación gráfica de los mismos puede facilitar la formación de una idea sobre el fenómeno de segregaciones en España. Por este motivo, en el **gráfico 1** se recoge la evolución del número de empresas que han informado sobre una escisión o que han surgido como consecuencia de dicho proceso. El comentario más inmediato que sugiere ese gráfico es una inequívoca tendencia decreciente de las escisiones empresariales desde 1993. Por lo tanto, como primera –y provisional– apreciación cabría hablar de que las escisiones empresariales son un fenómeno cada vez más esporádico en nuestro país¹³.

GRÁFICO 1.



¹² Estas 166 segregaciones han afectado a 144 empresas, 16 de la cuales han visto desgajarse una parte de ellas dos veces y 3 empresas han sufrido tres escisiones durante este período.

¹³ Esta tendencia no se ve afectada por el diferente número de observaciones de cada año. De hecho, aunque no presentamos esos datos, la ratio número de escisiones sobre número total de observaciones disponibles cada año manifiesta una evolución semejante.

Un segundo objetivo en la caracterización de los episodios de escisión empresarial hace referencia al análisis de las características de las empresas que han acometido tales procesos. Esto justifica la inclusión de la **tabla 2**, en la que se han recogido los valores medios de las variables consideradas tras segmentar la muestra en dos grupos correspondientes a aquellas empresas que han llevado a cabo un proceso de escisión y las que no lo han hecho. Esto significa que, si una empresa experimentó una escisión en un momento dado, todos sus datos se consideran correspondientes a empresas que han experimentado un proceso de escisión y, por tanto, sus valores aparecen en la primera columna mientras que las observaciones de las restantes empresas aparecen en la tercera columna. Asimismo, se proporciona el valor del test de igualdad de medias y su valor-p o nivel de significación crítico.

TABLA 2. *Características de las empresas que han experimentado segregaciones.*

El test t permite la comparación de los valores medios y el valor-p indica el nivel crítico de significación para el rechazo de la hipótesis nula de igualdad de medias entre ambos grupos.

Variable	n.º observaciones	Empresas sin escisión	Empresas con escisión	Test t	Valor p
HERF	19888	0.6549	0.5868	9.8547	0.000
GTOSID	19670	0.0085	0.0128	0.6231	0.533
ACTIVID1	19892	0.3466	0.6343	20.799	0.000
ACTIVID2	19892	0.1609	0.3476	17.122	0.000
PERSID	6372	0.0159	0.0238	3.3053	0.001
LIC	6316	0.0427	0.0721	7.406	0.000
GRUPO	6395	0.3077	0.6544	13.693	0.000
TAM	19123	13.5273	15.6480	31.019	0.000
LEV	19123	14.2195	11.3400	0.085	0.932

Aunque los resultados contenidos en esa tabla tienen únicamente una finalidad descriptiva, es posible afirmar con elevados niveles de confianza que las empresas que han experimentado escisiones presentan un perfil característico. Así, por ejemplo, se observa que las mencionadas empresas que han experimentado procesos de escisión tienen una mayor dispersión de actividades, propenden a prestar mayor atención a las tareas de I+D, pertenecen con más frecuencia a grupos de empresas y tienen un tamaño mayor. En general, no se observa un nivel distinto de apalancamiento financiero en uno y otro grupo de empresas.

Estos resultados pueden servir de base para el análisis posterior pues parecen orientar alguna de las hipótesis susceptibles de contraste. Por lo tanto, hay indicios para pensar que las decisiones de escisión empresariales puedan encontrar su justificación en un intento de focalización de sus actividades o de materialización de su esfuerzo en I+D+i. También la vinculación a un grupo de empresas puede ser una posible explicación puesto que la empresa está habituada a tratar con otras empresas y la escisión de una parte no alteraría mucho esos hábitos de operación en grupo o porque la segregación permite una mejor valoración de la actuación directiva al relajar las restricciones im-

puestas por operar dentro de un grupo de empresas. Del mismo modo, no parece extraño pensar en la existencia de niveles críticos de tamaño, alcanzados los cuales se facilita el proceso de escisión. Por el contrario, no parecen existir motivos de índole financiera tras una segregación.

TABLA 3. *Características de las empresas antes y después de la segregación.*

Valores medios de las características de las empresas que han sufrido procesos de escisión antes y después de la segregación. Se proporciona el test t de comparación de medias y el valor p o nivel crítico de significación para el que se rechaza la hipótesis de igualdad de medias entre ambos grupos.

	Antes de la escisión	Después de la escisión	Test t	valor p
HERF	0.5702	0.6286	2.1608	0.030
GTOSID	0.0123	0.0124	0.0310	0.975
ACTIVID1	0.6545	0.5581	1.8189	0.069
ACTIVID2	0.3679	0.3054	1.2619	0.207
PERSID	0.0038	0.0083	2.3693	0.017
LIC	0.0108	0.0260	3.9953	0.000
GRUPO	0.5804	0.6543	1.1170	0.264
TAM	14.9532	14.9894	0.0867	0.930
LEV	0.9181	1.3182	1.1650	0.244

Estas intuiciones tienen su prolongación en los resultados recogidos en la **tabla 3**, donde se presentan los valores promedio de las variables en las empresas que han experimentado una escisión, distinguiendo si estos valores se han obtenido antes o después de la segregación, así como el test de comparación de medias.

Aunque la interpretación de esa tabla ha de hacerse con la prudencia propia del análisis descriptivo, hay dos resultados que ratifican las suposiciones apuntadas anteriormente y animan a contrastar la segunda y tercera hipótesis. En primer lugar, el índice de Herfindahl se incrementa significativamente tras la escisión, corroborando el deseo de focalización de actividades como uno de los posibles elementos determinantes de la decisión de escisión. En segundo lugar, la variable ACTIVID1 deja entrever razones de investigación y desarrollo en una segregación y pone de relieve que la investigación se reduce en la empresa tras sufrir un proceso de escisión, sugiriendo que es la parte de la empresa con más actividad investigadora la que se escinde. Es cierto que las variables PERSID y LIC sugieren una interpretación opuesta, pero es igualmente cierto que la ESEE presenta severas limitaciones en lo tocante a estas dos últimas variables.

Por lo tanto, y aunque sea provisionalmente, hay motivos para afirmar que el afán de focalización de las actividades, el aprovechamiento de las tareas de I+D y ciertos incentivos y preferencias directivas parecen ser motivos determinantes de los procesos de escisión.

4.2. Análisis explicativo.

Los resultados anteriores no constituyen sino un primer estadio, haciéndose preciso un análisis adicional para explicar los motivos por los que las empresas acometen procesos de escisión, análisis que será llevado a cabo mediante la regresión logística condicional. Con el fin de lograr un contraste más claro de cada una de las explicaciones teóricas, estimaremos una versión simple del modelo recogido en la ecuación [1] para ir incorporando paulatinamente las distintas hipótesis e, incluso, valorar su posible complementariedad.

En primer lugar, testamos la relación entre el hecho de que la empresa haya sufrido una escisión y la concentración de sus actividades. Como muestra la primera columna de la **tabla 4**, existe una relación positiva y significativa entre ambos hechos, lo que apunta a la focalización de actividades como motivo explicativo de las escisiones. No obstante, esta estimación corresponde a un modelo estático en cuanto que evidencia correlaciones contemporáneas entre las variables mientras que la hipótesis de concentración de actividades sugiere que la segregación de una parte de la empresa obedece a la focalización de las actividades y, desde esta perspectiva, implica introducir cierto dinamismo en el modelo. Por ese motivo, hemos procedido a una segunda estimación en la que se ha introducido la variable Δ HERF, calculada como la diferencia entre el valor del índice de Herfindahl en el año de la escisión y el mismo valor en el año anterior. Los resultados muestran que Δ HERF también se relaciona de manera positiva con el proceso de escisión, confirmando la hipótesis de focalización de actividades como motivo justificativo de la segregación empresarial. Más aún, Δ HERF adquiere preponderancia en caso de consideración conjunta de ambas variables (columna 3 de la **tabla 4**), lo que debe interpretarse en términos de que, la escisión se produce no tanto porque las actividades de la empresa están muy o poco concentradas sino porque esas actividades se concentran más con la escisión.

TABLA 4. *Influencia de la concentración de actividades.*

Resultados de la estimación de la ecuación [1]. Entre paréntesis se proporciona el error estándar del estimador. *** Indican un nivel de confianza superior al 99%, ** superior al 95% y * superior al 90%. La variable dependiente es ESCIS en todas las estimaciones. Tanto el test de Hausman como en contraste de la razón de verosimilitud siguen una distribución χ^2 .

	(1)	(2)	(3)
HERF	1.616 *** (0.516)		0.919 (0.595)
Δ HERF		1.454 *** (0.408)	1.078 ** (0.472)
Pseudo R ²	0.0151	0.0195	0.0231
N.º observac.	1276	1276	1276
Razón verosimilitud	9.97 **	12.84 **	15.24 **
Test Hausman	21.51 ***	2.89	12.26 ***

Estos resultados se han obtenido a través de una estimación mediante el procedimiento de máxima verosimilitud y de ahí que en las tablas se ofrezca también el valor del *pseudo coeficiente de determinación*. A pesar de que este valor sea considerablemente bajo, hay que recordar que, cuando se dispone de un número relativamente elevado de observaciones, el coeficiente de determinación no es totalmente apropiado para valorar el poder explicativo de la regresión ya que el aumento de los grados de libertad conlleva que, a pesar de que la regresión y muchos de los regresores sean significativos, dicho coeficiente sea bajo. Más aún, en ese tipo de estimaciones el contraste de la significación conjunta de los regresores se hace a través del test de la razón de verosimilitud. Por ese motivo en las **tablas 4-9** se proporciona el valor de dicho test que sigue una distribución χ^2 con tantos grados de libertad como coeficientes estimados.

Por lo que respecta a las variables representativas de la investigación, seguiremos un patrón de análisis semejante (**tablas 5-7**). Así, la columna 3 de la **tabla 5** pone de manifiesto que el aumento de gastos en I+D se relaciona negativamente con la decisión de segregación, revelando que la parte escindida de la empresa habitualmente se corresponde con el sector más adelantado en términos de I+D y que la porción restante de la empresa es aquella que tiene una menor intensidad investigadora. En una clave semejante hay que interpretar los resultados correspondientes al personal dedicado a actividades de I+D, si bien hay que hacer constar en este caso la menor fiabilidad de las estimaciones como consecuencia de la drástica disminución del número de observaciones disponibles.

TABLA 5. *Influencia de las actividades de I+D.*

Resultados de la estimación de la ecuación [1]. Entre paréntesis se proporciona el error estándar del estimador. *** Indican un nivel de confianza superior al 99%, ** superior al 95% y * superior al 90%. La variable dependiente es ESCIS en todas las estimaciones. Tanto el test de Hausman como en contraste de la razón de verosimilitud siguen una distribución χ^2 .

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
GTOSID	2.133 (2.585)		5.619 *** (1.640)			
AGTOSID		2.092 (4.311)	- 5.593 *** (1.638)			
PERSID				1.260 (2.818)		10.985 (12.004)
ΔPERSID					-10.376 *** (3.642)	-10.824 *** (3.664)
Pseudo R ²	0.0007	0.0002	0.0039	0.0020	0.1383	0.1540
N.º observac.	1243	1225	1225	351	21	21
Razón verosimilitud	1.68	0.57	5.99 **	0.18	4.16 **	4.63 *
Test Hausman	0.99	0.3066	2.04	0.29	0.00	

Semejantes cautelas en torno a la fiabilidad de las estimaciones han de adoptarse cuando la actividad de I+D se mide a través de la proporción de titulados superiores (LIC) tal y como se recoge en la **tabla 6**. En cualquier caso, los resultados de las tres primeras columnas son plenamente conformes con las interpretaciones anteriores y muestran muy a las claras la evolución opuesta del incremento del número de licenciados y de los procesos de fusión, de modo que una disminución de la proporción de titulados superiores aumenta la probabilidad de sufrir procesos de segregación. Por lo tanto, queda nuevamente probado que aquellas partes de la empresa con mayor propensión a segregarse son también las que proporcionalmente cuentan con más licenciados.

TABLA 6. *Influencia de las actividades de I+D.*

Resultados de la estimación de la ecuación [1]. Entre paréntesis se proporciona el error estándar del estimador. *** Indican un nivel de confianza superior al 99%, ** superior al 95% y * superior al 90%. La variable dependiente es ESCIS en todas las estimaciones. Tanto el test de Hausman como en contraste de la razón de verosimilitud siguen una distribución χ^2 .

	(1)	(2)	(3)
LIC	0.890 (1.954)		-2.914 (17.269)
Δ LIC		-5.879** (2.584)	-5.924** (2.633)
Pseudo R ²	0.0008	0.2788	0.2903
N.º observac.	347	21	21
Razón verosimilitud	7.77**	2.71*	2.81
Test Hausman	0.03	5.91**	5.73*

Cuando el análisis se plantea en función de que la empresa haya acometido o contratado algún tipo de actividad de I+D (**tabla 7**), se extrae nuevamente la conclusión de que, si bien el hecho concreto de que la empresa realice esas actividades no tiene influencia, sí que resulta relevante su variación (columnas 2, 3 y 5), constatándose que la reducción de la actividad tecnológica incide positivamente en la segregación de una parte de la empresa y, por consiguiente, encontrándose argumentos adicionales para suponer que las secciones de la empresa más avanzadas en cuanto a I+D son las que más fácilmente se escinden.

TABLA 7. *Influencia de las actividades de I+D.*

Resultados de la estimación de la ecuación [1]. Entre paréntesis se proporciona el error estándar del estimador. *** Indican un nivel de confianza superior al 99%, ** superior al 95% y * superior al 90%. La variable dependiente es ESCIS en todas las estimaciones. Tanto el test de Hausman como en contraste de la razón de verosimilitud siguen una distribución χ^2 .

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
ACTIVID1	-0.412 (0.278)		0.039 (0.356)			
Δ ACTIVID1		-0.517 ** (0.206)	-0.535 ** (0.264)			
ACTIVID2				-0.629 *** (0.279)		-0.499 (0.351)
Δ ACTIVID2					-0.371 * (0.207)	-0.151 (0.250)
Pseudo R ²	0.0033	0.0097	0.0097	0.0080	0.0033	0.0086
N.º observac.	1276	1276	1276	1276	1266	1266
Razón verosimilitud	2.19	6.4 **	6.41 **	5.29 **	3.58 *	5.66 *
Test Hausman	46.42 ***	41.13 ***	24.21 ***	36.40 ***	0.40	23.64 ***

El tercer tipo de explicaciones hace referencia a la pertenencia de la empresa a un grupo. Los resultados de la **tabla 8** muestran que, coherentemente con lo ya intuido en el análisis descriptivo, la pertenencia a un grupo facilita los procesos de escisión sin que el cambio en la adscripción a un grupo (Δ GRUPO) afecte notablemente a la segregación. Este hecho presta apoyo a las justificaciones basadas en el peculiar tipo de relación que se establece entre las empresas de un grupo y en las preferencias directivas.

TABLA 8. *Influencia de la pertenencia a un grupo.*

Resultados de la estimación de la ecuación [1]. Entre paréntesis se proporciona el error estándar del estimador. *** Indican un nivel de confianza superior al 99%, ** superior al 95% y * superior al 90%. La variable dependiente es ESCIS en todas las estimaciones. Tanto el test de Hausman como en contraste de la razón de verosimilitud siguen una distribución χ^2 .

	(1)	(2)
GRUPO	0.693 * (0.377)	
Δ GRUPO		2.073 (1.545)
Pseudo R ²	0.0137	0.1419
N.º observac.	353	21
Razón verosimilitud	38.39 ***	2.26
Test Hausman	1.51	0.123

Si pasamos ahora a un análisis explicativo más completo en el que se combinan las explicaciones teóricas junto con las variables de control a las que ya nos hemos referido, los resultados son plenamente conformes con las tres hipótesis teóricas. Para evitar la proliferación de estimaciones y por claridad expositiva las principales variables sólo se han introducido en primeras diferencias. Los resultados recogidos en la **tabla 9** permiten afirmar que las explicaciones basadas en la concentración de actividades y en la pertenencia a un grupo mantienen plenamente su vigencia, mientras que la hipótesis de aprovechamiento del potencial investigador recibe únicamente un apoyo parcial. Asimismo, el tamaño de la empresa afecta negativamente al hecho de que se produzca una escisión mientras que el endeudamiento también tiene un efecto significativo, si bien estas variables tienen una importancia menor en nuestro trabajo pues únicamente se incluyen a efectos de control.

TABLA 9. *Factores determinantes del spin-off.*

Resultados de la estimación de la ecuación [1]. Entre paréntesis se proporciona el error estándar del estimador. *** Indican un nivel de confianza superior al 99%, ** superior al 95% y * superior al 90%. La variable dependiente es ESCIS en todas las estimaciones. La diferencia más notable entre ambas columnas es el menor número de observaciones en la columna (1) como consecuencia de la limitada disponibilidad de la variable GRUPO. Tanto el test de Hausman como en contraste de la razón de verosimilitud siguen una distribución χ^2 .

	(1)	(2)
Δ HERF	1.968 *** (0.922)	1.703 *** (0.428)
Δ GTOSID	-20.858 * (11.179)	1.358 (5.298)
GRUPO	0.896 * (0.460)	
TAM	-0.033 (0.087)	-0.563 * (0.150)
LEV	0.013 * (0.006)	0.001 (0.001)
Pseudo R ²	0.0569	0.0643
N.º observac.	324	1134
Razón verosimilitud	15.05 ***	9.25 *
Test Hausman	6.84	43.59 ***

5. CONCLUSIONES

Los procesos de segregación o escisión empresariales han llamado numerosas veces la atención tanto de profesionales de la administración de empresas como de académicos investigadores.

La frecuencia de implementación de dichas estrategias ha evolucionado en paralelo con el conocimiento de sus positivos efectos sobre la creación de valor y de las ventajas que entraña para los accionistas. España no ha quedado al margen de esta tendencia pero, a diferencia de otros países de nuestro entorno, el estudio de los procesos de *spin-off* se ha abordado desde una perspectiva estrictamente jurídica, careciendo de investigaciones acerca de este fenómeno desde un punto de vista estratégico.

Nuestro trabajo ha tratado de cubrir, siquiera parcialmente, esta laguna buscando identificar los motivos, determinantes y efectos de las segregaciones. Para abordar esta tarea se ha elegido como marco conceptual el proporcionado por el enfoque de recursos y capacidades. Dicho cuerpo teórico resulta especialmente apto para proporcionar una idea de las características internas que lleven a una empresa a optar por ese tipo de estrategia, pudiéndose estructurar los argumentos teóricos en torno a tres grandes ideas: el establecimiento de un clima social e incentivos adecuados para los directivos cuando la empresa pertenece a un grupo de empresas, el aprovechamiento de los recursos valiosos obtenidos a través de las actividades de I+D y la focalización de las actividades de la empresa en aquellas que constituyen su núcleo de negocios.

El contraste de esos tres bloques explicativos en una muestra de cerca de 3.500 empresas españolas a lo largo del período 1992-2002 permite extraer algunos resultados dignos de mención. En consonancia con explicaciones ya probadas en otros países, se observa que las empresas españolas acometen procesos de *spin-off* para mejorar la concentración de sus actividades y para aprovechar las ventajas estratégicas logradas por sus actividades de I+D. Asimismo, se observa que esta estrategia se ve favorecida por la pertenencia de la empresa a un grupo de empresas. La interpretación de tales resultados ha de hacerse en el contexto del establecimiento de incentivos para la alta dirección de los grupos empresariales, de la creación de valor a través de la focalización y de la rápida introducción de la innovación en el mercado.

Por tanto, el *spin-off* se revela como una solución muy eficiente para dinamizar el tejido empresarial más innovador. Facilitar el desarrollo de esta fórmula estratégica será vital para evitar que las empresas ralenticen la salida al mercado de nuevas tecnologías y conseguir motivar a los directivos de las grandes empresas para la toma de decisiones en plena armonía con los intereses de los accionistas.

A modo de futuras extensiones de esta línea de investigación se puede apuntar la valoración de la empresa que sufre la escisión antes y después del *spin-off* con el fin de comprobar si el proceso ha supuesto, efectivamente, un incremento de la riqueza de los accionistas. Igualmente, se tratará de profundizar en la relación entre la empresa escindida y la que surge como consecuencia del *spin-off* y en las características de la *spin-off*, para comprobar si esta nueva empresa es germen de nuevas tecnologías e innovaciones y si los motivos que originaron la segregación se han visto ratificados posteriormente.

Bibliografía

- ADAMS, J.E. [1993]: «University spin-off companies: Economic development, faculty entrepreneurs, and technology transfer». *Southern Economic Journal*, vol. 60, n.º 2, págs. 505-506.
- AHN, S. y DENIS, D.J. [2004]: «Corporate governance and the spinoff decision». *Working paper*. Finance NCS-tate University, US.
- [2004]: «Internal capital markets and investment policy: evidence from corporate spinoffs». *Journal of Financial Economics*, vol. 71, págs. 489-516.
- ALCHIAN, A.A. [1969]: «Corporate Management and Property Rights». En *Economic Policy and the Regulation of Corporate Securities*. Manne, ed.
- ALLEN, J.W. [2001]: «Private information and spin-off performance». *Journal of Business*, vol. 74, n.º 2, págs. 281-306.
- ALONSO ESPINOSA, F.J. [2002]: «El proyecto de escisión de sociedades anónimas». En *Derecho de sociedades. Libro Homenaje a Fernando Sánchez Calero*. vol. V. McGraw-Hill, Madrid.
- ÁLVAREZ, S. y BUSENITZ, L. [2001]: «The entrepreneurship of resource-based theory». *Journal of Management*, vol. 27, págs. 755-775.
- ANDREWS, K. [1971]: *The concept of corporate strategy*. Irwin: Homewood, IL.
- ANSOFF, I. [1965]: *Corporate strategy*. McGraw-Hill, New York.
- ARELLANO, M. [2003]: *Panel data econometrics*. Oxford University Press. Oxford.
- ARON, D.J. [1991]: «Using the capital market as a monitor: Corporate spinoffs in an agency framework». *RAND Journal of Economics*, vol. 22, n.º 4, págs. 505-509.
- BARNEY, J.B. [1991]: «Firm resources and sustained competitive advantage». *Journal of Management*, vol. 17, n.º 1, págs. 99-120.
- BEST, M.H. [1990]: *The new competition: Institutions of industrial restructuring*. Cambridge: Polity Press, MA.
- BIRCH, D.L. [1987]: *Job creation in America: How our smallest companies put the most people to work*. New York: Free Press.
- BOWMAN, C. y AMBROSINI, V. [2000]: «Value creation versus value capture: Towards a coherent definition of value in strategy». *British Journal of Management*, vol. 11, págs. 1-15.
- BOYLE, E. [1993]: «Managing organizational networks: Defining the core». *Management Decision*, vol. 31, n.º 7, págs. 23-27.
- CHAMBERLAIN, G. [1980]: «Analysis of covariance with qualitative data». *Review of Economic Studies*, vol. 47, págs. 225-238.

- CHANDLER, A.D. [1962]: *Strategy and structure: Chapters in the history of American industrial enterprise*. MIT Press, Cambridge, MA.
- CHANG, C. y YU, X. [2004]: «Investment opportunities, liquidity premium, and conglomerate mergers». *The Journal of Business*, vol. 77, n.º 1, págs. 45-74.
- CHESBOROUGH, H. y ROSENBLUM, R.S. [2002]: «The role of the business model in capturing value from innovation: Evidence from Xerox Corporation's technology spin-off companies». *Industrial and Corporate Change*, vol. 11, n.º 3, págs. 529-555.
- CONNER, K.R. [1991]: «A Historical Comparison of Resource Based Theory and Five Schools of Thought Within Industrial Organization Economics: Do we Have a New Theory of the Firm?». *Journal of Management*, vol. 17, n.º 1, págs. 121-154.
- COOPER, A.C. [1971]: «Spin-offs and technical entrepreneurship». *IEEE Transactions on Engineering Management*, vol. EM-18, n.º 1, págs. 2-8.
- CUSATIS, P.; MILES, J. y WOOLRIDGE, J. [1993]: «Restructuring through spin-offs: The stock market evidence». *Journal of Financial Economics*, vol. 33, págs. 293-311.
- DALEY, L.; MEHROTRA, V. y SIVAKUMAR, R. [1997]: «Corporate focus and value creation: Evidence from spin-offs». *Journal of Financial Economics*, vol. 45, págs. 257-281.
- DELOOF, M. [1998]: «Internal capital markets, bank borrowing, and financing constraints: Evidence from Belgian firms». *Journal of Business Finance & Accounting*, vol. 25, n.º 7-8, págs. 945-968.
- DENIS, D.J.; DENIS, D.K. y SARIN, A. [1996]: «Agency problems, equity ownership, and corporate diversification». *Journal of Finance*, vol. 52, n.º 1, págs. 135-160.
- [1999]: «Agency theory and the influence of equity ownership structure on corporate diversification strategies». *Strategic Management Journal*, vol. 20, págs. 1.071-1.076.
- DESAI, H. y JAIN, P. [1999]: «Firm performance and focus: long-run stock market performance following spin-offs». *Journal of Financial Economics*, vol. 54, n.º 1, págs. 75-101.
- DIERICKX, I. y COOL, K. [1989]: «Asset stock accumulation and sustainability of competitive advantage». *Management Science*, vol. 15, págs. 1.054-1.513.
- FARIÑAS, J.C. y MARTÍN MARCOS, A. [2001]: «Tamaño empresarial, flexibilidad de costes y cambio tecnológico». *Papeles de Economía Española*, n.º 89-90, págs. 272-285.
- FELDMAN, J.M. y KLOFSTEN, M. [2000]: «Medium-sized firms and the limits to growth: A case in the evolution of a spin-off firm». *European Planning Studies*, vol. 8, n.º 5, págs. 631-650.
- FERNÁNDEZ, E. [2005]: *Dirección estratégica de la empresa*. Delta, Madrid.
- FERNÁNDEZ, Z. y NIETO, M.J. [2005]: «La estrategia de internacionalización de la pequeña empresa familiar». *Cuadernos de Economía y Dirección de la Empresa*, vol. 22, págs. 107-125.
- FIOL, M. [2001]: «Revisiting an identity-based view of sustainable competitive advantage». *Journal of Management*, vol. 6, págs. 691-699.

- FRANK, K. [2001]: «Making sense of spin-offs, tracking stock, and equity carve-outs», *Strategic Finance*, vol. 83, n.º 6, págs. 39-43.
- GARVIN, D.A. [1983]: «Spin-offs and the new firm formation process». *California Management Review*, vol. 25, págs. 3-20.
- GOMPERS, P. y METRICK, A. [2001]: «Institutional investors and equity prices». *Quarterly Journal of Economics*, vol. 116, págs. 229-259.
- GOOLSBEE, A. y MAYDEW, E. [2002]: «Taxes and organizational form: The case of REIT spin-offs». *National Tax Journal*, vol. 55, n.º 3, págs. 441-456.
- GRANDI, A. y GRIMALDI, R. [2003]: «Exploring the networking characteristics of new venture founding teams». *Small Business Economics*, vol. 21, n.º 4, págs. 329-341.
- GRANT, R.M. [1991]: «The Resource-Based Theory of Competitive Advantage». *California Management Review*, n.º 33, págs. 114-135.
- HARRIS, L. y GUREL, E. [1986]: «Price and volume effects associated with changes in the S&P list: New evidence for the existence of price pressures». *Journal of Finance*, vol. 55, págs. 893-912.
- HARRISON, B. [1950]: *Lean and Mean: The changing landscape of corporate power in the age of flexibility*. BasicBooks. New York.
- HILL, C.; HITT, M. y HOSKISSON, R. [1992]: «Coperative versus competitive structures in related and unrelated diversified firms». *Organization Science*, vol. 3, n.º 4, págs. 501-521.
- HITE, G. y OWERS, J. [1984]: «Security price reactions around corporate spin-off announcements». *Journal of Financial Economics*, vol. 12, págs. 409-436.
- HOLMSTRÖM, B. y TIROLE, J. [1993]: «Market liquidity and performance monitoring». *Journal of Political Economy*, vol. 101, págs. 678-709.
- IGGLAND, B. [2002]: «Change from a combinate structure to a streamlined company in an emerging market by means of spin-off of peripheral functions in ex-ante owned companies». *International Journal of Technology Management*, vol. 24, n.º 2/3, págs. 262-273.
- JENSEN, M.C. y MECKLING, W.H. [1976]: «Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure». *Journal of Financial Economics*, vol. 3, n.º 4, págs. 305-360.
- JOHN, T.A. [1993]: «Optimality of spin-offs and allocation of debt». *Journal of Financial and Quantitative Analysis*, vol. 28, n.º 1, págs. 139-160.
- KAUL, A.; MEHROTRA, V. y MORCK, R. [2000]: «Demand curves for stocks do slope down: New evidence from an index weights adjustment». *Journal of Finance*, vol. 55, págs. 893-912.
- KRISHNASWAMI, S. y SUBRAMANIAM, V. [1999]: «Information asymmetry, valuation, and the corporate spin-off decision». *Journal of Financial Economics*, vol. 53, págs. 73-112.
- LAMONT, O. [1997]: «Cash flows and investment: Evidence from internal capital markets». *Journal of Finance*, vol. 52, págs. 83-109.

- LAMOREAUX, N.R.; LEVENSTEIN, M. y SOKOLOFF, K.L. [2005]: «Financing invention during the second industrial revolution: Cleveland, Ohio, 1870-1920». *Working Paper*, University of Stanford, US.
- LINDHOLM, A.D. [1997]: «Entrepreneurial spin-off enterprises in Goteborg Sweden». *European Planning Studies*, vol. 5, n.º 5, págs. 659-673.
- [1997]: «Growth and inventiveness in technology-based spin-off firms». *Research Policy*, n.º 26, págs. 331-344.
- LIPPMAN, S. y RUMELT, R.P. [1982]: «Uncertain imitability: An analysis of interfirm differences in efficiency under competition». *Bell Journal of Economics*, vol. 13, págs. 418-438.
- LYNCH, A. y MENDENHALL, R. [1997]: «New evidence on stock price effects associated with changes in the S&P 500 index». *Journal of Business*, vol. 70, págs. 351-383.
- MELLE HERNÁNDEZ, M. y RAYMOND BARA, J.L. [2001]: «La competitividad internacional de las PYME industriales españolas». *Papeles de Economía Española*, n.º 89-90.
- MERMAN, S. [1983]: *Profits without production*. Alfred A. Knopf. New York.
- MICHAELY, R. y SHAW, W.H. [1995]: «The choice of going public: Spin-offs versus carve-outs». *Financial Management*, vol. 24, n.º 3, págs. 5-21.
- MIGUEL, A. [2002]: *La sociedad Navarra entre la escisión y la esperanza*. Editorial Laocoonte, Pamplona.
- MILES, E. y ROSENFELD, J. [1983]: «The effect of voluntary spin-off of voluntary spin-off announcements on shareholder wealth». *Journal of Finance*, vol. 38, págs. 1.597-1.606.
- NECK, H.M.; MEYER, G.D.; COHEN, B. y CORBETT, A.C. [2004]: «An entrepreneurial system view of new venture creation». *Journal of Small Business Management*, vol. 42, n.º 2, págs. 190-208.
- NOVAL PATO, J. [2003]: *La cesión global de activo y pasivo en las sociedades de capital*. Editoriales de Derecho Reunidas, SA.
- Oakey, R. [1995]: *High technology new firms: Variable barriers to growth*. Paul Chapman publishers Ltd., London.
- PARRINO, R. [1997]: «Spinoffs and wealth transfers: The Marriot case». *Journal of Financial Economics*, vol. 43, págs. 241-274.
- PETERAF, M.A. [1993]: «The Cornerstones of Competitive Advantage: A resource-based View». *Strategic Management Journal*, vol. 14, págs. 179-191.
- [1994]: «The two schools of thought in resource-based theory: definitions and implications for research». En SHRIVASTAVA, P., HUFF, A. y DUTTON, J. [1994a]: *Advances in strategic management*. 10A, JAY Press inc. London, págs. 153-158.
- PORTER, M.E. [1991]: *Estrategia competitiva: técnicas para el análisis de los sectores industriales y de la competencia*. Compañía editorial continental. Méjico.
- PRAHALAD, C.K. y HAMEL, G. [1990]: «The Core Competency of the Corporation». *Harvard Business Review*, mayo-junio, págs. 79-91.

- REBOREDO, J.C. [2000]: *Reacciona el mercado positivamente a los split?* Fundación Caixa Galicia. CIEF.
- ROBERTS, E.B. [1968]: «A basic study of innovators: How to keep and capitalize on their talents». *Resource Management*, vol. 11, n.º 4, págs. 249-266.
- ROBERTS, E.B. y WAINER, H.A. [1968]: «New enterprises on route», *Science Journal*, vol. 12.
- ROSENFELD, J. [1984]: «Additional evidence on the relation between divestiture announcements and shareholder wealth». *Journal of Finance*, vol. 39, págs. 1.437-1.448.
- RUMELT, R.P. [1984]: «Towards a strategy theory of the firm». *Competitive Strategic Management*, vol. 5, págs. 171-180.
- SALVADOR MONTIEL, M.D. [2004]: *Metodología operativa y análisis descriptivo de la escisión de sociedades*. Santiago de Compostela: Tórculo.
- SÁNCHEZ OLIVÁN, J. [2004]: *Fusión y escisión de sociedades: aportaciones de activos y canje de valores, cesión global del activo y del pasivo*. CEF. Madrid.
- SANTAMARÍA, L.; GARCÍA CESTONA, M.A. y RIALP, J. [2002]: «Caracterización de las empresas que colaboran con centros tecnológicos». *Documentos de trabajo* 2002/5. Universidad Autónoma de Barcelona.
- SCHARFSTEIN, D.S. [1998]: «The dark side of internal capital markets II: evidence from diversified conglomerates», *NBER Working Paper*, n.º 97-4.
- [1998]: «The dark side of internal capital markets II: evidence from diversified conglomerates». *NBER Working paper*, n.º 6352.
- SCHIPPER, K. y SMITH, A. [1983]: «Effects of recontracting on shareholder wealth: The case of voluntary spin-off». *Journal of Financial Economics*, vol. 12, págs. 437-467.
- SCHNEE, E.; KNIGHT, L. y KNIGHT, R. [1998]: «Corporate Spin-Offs», *Journal of Accountancy*, 1998, v185(6), págs. 47-54.
- SCHOEMAKER, P.J. y AMIT, R.H. [1994]: «Investment in strategic assets: Industry and Firm-level perspectives». En SHRIVASTAVA, P., HUFF, A. y DUTTON, J. [1994a]: *Advances in strategic management*. 10A, JAY Press inc. London, págs. 3-33.
- SCHUMPETER, J.A. [1950]: *Capitalism, Socialism and Democracy*, 3.ª ed. Harper New York.
- SEWARD, J.K. y WALSH, J.P. [1996]: «The governance and control of voluntary corporate spin-off». *Strategic Management Journal*, vol. 17, págs. 25-39.
- SHIN, H. y STULZ, R.M. [1998]: «Are internal markets efficient». *Quarterly Journal of Economics*, vol. 113, págs. 531-552.
- SURVANT, G. [1996]: «Reinventing processes to achieve the impossible». *Management Decision*, vol. 34, n.º 5, págs. 18-19.
- UTTERBACK, J.M. [1994]: *Mastering the dynamics of innovation*. Harvard University Press. Boston, MA.
- VEBLEN, T. [1965]: *The engineers and the price system*. A.M.Kelley. New York.

- WERNERFELT, B. [1984]: «A Resource Based View of the Firm». *Strategic Management Journal*, n.º 5, págs. 171-180.
- WILLIAMSON, O.E. [1970]: *Corporate control and business behavior: an inquiry into the effects of organization form on enterprise behaviour*. Englewood Cliffs. Prentice-Hall. New Jersey.
- WOO, C.Y.; GARY, E.W. y DAELLENBACH, U.S. [1992]: «Spin-off performance: A case of overstated expectations?». *Strategic Management Journal*, vol. 13, n.º 6, págs. 433-448.

SEGUNDO EJERCICIO DE LAS PRUEBAS SELECTIVAS PARA EL INGRESO EN EL CUERPO DE TÉCNICOS DE AUDITORÍA Y CONTABILIDAD

SOTERO AMADOR FERNÁNDEZ
Profesor del CEF

[Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso por el sistema de acceso libre y promoción interna en el Cuerpo de Técnicos de Auditoría y Contabilidad, convocada por Orden EHA/1508/2005, de 18 de mayo (BOE de 27 de mayo).]

Sumario

- Caso 1.** Contabilidad de sociedades: reparto de beneficios, reducción de capital social y dividendos a cuenta. Contabilidad de un inversor.
- Caso 2.** Gastos I+D. Operaciones de inmovilizado y moneda extranjera.
- Caso 3.** Operaciones de inmovilizado: amortización, provisión para grandes reparaciones y *lease back*.
- Caso 4.** Impuesto sobre Sociedades: liquidación, cálculo del gasto devengado y contabilización de gasto devengado en el ejercicio.
- Caso 5.** Operaciones financieras: compra de acciones con financiación de un préstamo. Contabilidad de las operaciones.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

CONTABILIDAD DE SOCIEDADES: REPARTO DE BENEFICIOS, REDUCCIÓN DE CAPITAL SOCIAL Y DIVIDENDOS A CUENTA. CONTABILIDAD DE UN INVERSOR

ENUNCIADO

La sociedad anónima «LA PLAYA», que se dedica al comercio, presenta el 31 de diciembre de 20X4 el siguiente Balance de Situación, expresado en euros:

Activo	Importe	Pasivo	Importe
Inmovilizado inmaterial neto	3.000.000	Capital social	9.000.000
Inmovilizado material neto	6.000.000	Reserva legal	500.000
Inmovilizado financiero neto	400.000	Reservas voluntarias	200.000
Activo circulante	1.300.000	Resultados negativos ejercicios anteriores	- 5.400.000
		Pérdidas y ganancias	400.000
		Acreedores a largo plazo	3.000.000
		Acreedores a corto plazo	3.000.000
Total	10.700.000	Total	10.700.000

Información complementaria referida al contenido del balance:

- El valor nominal de las acciones es de 10 euros cada una.
- El 1 de octubre de 20X4 negoció con la sociedad «LA MONTAÑA» la concesión de un préstamo de 3.000.000 de euros, a devolver 1.000.000 de euros cada año en la misma fecha. El tipo de interés anual, aplicable a la deuda viva, se fijó en el 4 por 100, a abonar por semestres vencidos.
- En el inmovilizado inmaterial se encuentra, entre otras partidas, un fondo de comercio con un valor neto de 600.000 euros.
- Dentro del inmovilizado financiero la sociedad posee 5.000 acciones de la sociedad «LA MONTAÑA», adquiridas en el año 20X4 en 110.000 euros. El nominal de las acciones es de 20 euros cada una.

APARTADO 1

Operaciones realizadas en el ejercicio 20X5:

1. El 1 de abril de 20X5 la sociedad comunica que no puede hacer frente al pago de los intereses de préstamo por dificultades.
2. El 1 de junio de 20X5 se reúne la Junta General de Accionistas y toma, entre otros, los siguientes acuerdos:
 - Distribuir el beneficio del ejercicio cumpliendo los requisitos establecidos.
 - Reducir capital con el fin de eliminar la totalidad de la pérdida, disminuyendo el nominal de las acciones en 5 euros cada una (esta operación se llevará a efecto próximamente).
 - Negociar con la empresa acreedora del préstamo para proceder más adelante a su compensación mediante ampliación de capital y la entrega de otros valores.
3. El 1 de julio de 20X5 procede a inscribir en el Registro Mercantil la reducción de capital para eliminar la totalidad de la pérdida según acuerdo tomado en Junta General. Los gastos de la operación se elevaron a 2.000 euros, que la empresa imputó al resultado del ejercicio.
4. El 20 de septiembre de 20X5 tiene conocimiento de que la sociedad «LA MONTAÑA» anuncia el pago de un dividendo a cuenta de 0,10 euros por acción que hará efectivo por bancos el 20 de octubre de 20X5.
5. El 1 de octubre de 20X3 la sociedad reconoce los intereses de la deuda y procede a la cancelación total de la misma, en los siguientes términos: en lo que respecta a los intereses hace entrega de las 5.000 acciones que posee como inversión financiera permanente, y por el principal de la deuda amplía capital para su compensación tal como estaba previsto. En cuanto a la ampliación de capital la sociedad emite las acciones oportunas, fijando un valor de emisión de 6 euros, siendo el nominal de las mismas de 5 euros. En esta fecha se inscribe la ampliación de capital en el Registro Mercantil, siendo los gastos de la ampliación de 3.000 euros, abonados por bancos; la sociedad procede a su activación.

APARTADO 2

Operaciones realizadas por la sociedad «LA MONTAÑA» en el ejercicio 20X5, relacionadas con la sociedad «LA PLAYA»:

1. El día 1 de abril de 20X5 la sociedad tiene conocimiento de que no puede cobrar los intereses correspondientes al préstamo, por lo que dota provisión por esa cuantía.
2. El 1 de junio de 20X5 la sociedad tiene conocimiento de los acuerdos tomados en Junta General por la sociedad «LA PLAYA».
3. El 1 de julio de 20X5 tiene conocimiento de la reducción de capital, para eliminar pérdidas por parte de la sociedad «LA PLAYA» (la sociedad adquirió en el año 20X3 acciones de

esa sociedad en número de 4.000 a un precio total de 32.000 euros; al cierre del ejercicio 20X4 el valor de la inversión en el mercado era de 26.000 euros). En el momento de la reducción de capital las acciones tienen un valor en el mercado de 6 euros cada una.

4. El 20 de septiembre de 20X5 la sociedad anuncia el reconocimiento de un dividendo a cuenta, por un importe total de 100.000 euros, correspondiente a 0,10 euros acción, que abonará por bancos el 20 de octubre de 20X5.
5. El 1 de octubre de 20X5 la sociedad cobra la totalidad del crédito: por los intereses recibe 5.000 acciones emitidas por ella en su día (las acciones que recibe tienen un valor en mercado de 24,3 euros acción) y por el principal del crédito recibe acciones que emite la sociedad «LA PLAYA», valoradas cada una a 6 euros.
6. El 20 de octubre de 20X5 la sociedad abona por bancos el dividendo a cuenta reconocido, a las acciones que corresponda de acuerdo con la ley.
7. El 31 de diciembre de 20X5 se conoce que las acciones de la sociedad «LA PLAYA» tienen un valor en el mercado de 6,1 euros cada una.

SE PIDE:

Teniendo en cuenta la información contenida en los dos apartados anteriores, realice las anotaciones contables que procedan siguiendo el orden establecido en los puntos anteriores en las dos sociedades, para el ejercicio 20X5.

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones.)

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 1

Desarrollo de la información complementaria

El capital social está formado por 900.000 acciones de 1 euro de valor nominal

El préstamo obtenido de la sociedad «LA MONTAÑA» así como los intereses devengados por el mismo durante los meses de octubre, noviembre y diciembre de 20X4 estarán contabilizados en las cuentas de Acreedores a corto plazo y Acreedores a largo plazo por los importe de 1.030.000 y 2.000.000 de euros respectivamente.

APARTADO 1. Operaciones de la sociedad «LA PLAYA»

1

- 1 de abril de 20X5

Aunque la sociedad no puede hacer frente al pago de la de los intereses debe reconocer como gasto los intereses devengados durante los meses de enero, febrero y marzo de 20X5, así como el correspondiente pasivo.

30.000	<i>Intereses de deudas</i>	
	<i>a Acreedores a corto plazo</i>	
	<i>(intereses a corto plazo de deudas)</i>	
	$(3.000.000 \times 4\% \times 3/12)$	30.000

2

- 1 de junio de 20X5

El patrimonio neto contable de la sociedad es:

Capital social	9.000.000
Reserva legal	500.000
Reservas voluntarias	200.000
Resultados negativos ejercicios anteriores	– 5.400.000
Pérdidas y ganancias	400.000
TOTAL	4.700.000

El patrimonio contable (4.700.000) es menor que la cifra de capital social (9.000.000) por lo que por aplicación del artículo 231 no se pueden repartir dividendos y la aplicación del resultado deberá realizarse a otras cuentas de patrimonio. A efectos de solución, se opta por dotar la reserva legal y por el resto se sanean resultados negativos.

400.000	<i>Pérdidas y ganancias</i>	
	<i>a Reserva legal</i>	40.000
	<i>a Resultados negativos de ejercicios anteriores</i>	360.000

El resto de los acuerdos tomados por la Junta General de Accionistas no implican la realización de asientos contables en este momento, ya que se han realizado operación alguna. El registro contable se realizará cuando se efectúen las operaciones acordadas.

X

3

La reducción de capital por saneamiento de resultados negativos está contemplada en el artículo 168.1 del TRLSA: «No se podrá reducir el capital con alguna de las finalidades de los números 1.º y 2.º del artículo anterior cuando la sociedad cuente con cualquier clase de reservas voluntarias o cuando la reserva legal, una vez efectuada la reducción, exceda del 10 por 100 del capital».

4.500.000	<i>Capital social</i> (900.000 × 5)		
200.000	<i>Reservas voluntarias</i>		
340.000	<i>Reserva legal</i>		
		<i>a Resultados negativos de ejercicios anteriores</i>	5.040.000

Después de la operación anterior los saldos de las cuentas de capital social y reserva legal son:

Capital social	4.500.000
Reserva legal	200.000

Al quedar el saldo de reserva legal por debajo del 10 por 100 de la cifra de capital social, la sociedad no podrá repartir dividendos hasta que el saldo de la reserva legal llegue hasta el importe mencionado (art. 168.4 TRLSA)

x

Por los gastos de la reducción de capital social:

2.000	<i>Servicios exteriores</i>		
		<i>a Activos circulante (Bancos)</i>	2.000

4

• 20 de septiembre de 20X5

Por los dividendos devengados por nuestra participación en la sociedad «LA MONTAÑA» (5.000 acciones):

500	<i>Dividendo a cobrar</i> (5.000 × 0,1)		
		<i>a Ingresos de participaciones en capital</i>	500

x

5

- 1 de octubre de 20X5

Por los intereses devengados desde el 1 de marzo al 1 de octubre de 20X5:

60.000	<i>Intereses de deudas</i> (3.000.000 × 4% × 6/12)		
		<i>a Acreedores a corto plazo</i> (intereses a corto plazo de deudas)	60.000
		X	

Por el pago de los intereses, teniendo en cuenta que los devengados en el semestre anterior no se habían abonado todavía:

120.000	<i>Acreedores a corto plazo</i>		
		<i>a Inmovilizado financiero neto</i> (acciones de «Montaña»)	110.000
		<i>a Dividendo a cobrar</i>	500
		<i>a Beneficios en valores negociables</i>	9.500
		X	

El principal de la deuda se paga con acciones que emite la sociedad en una ampliación de capital. Este tipo de operación –ampliación de capital por compensación de créditos contra la sociedad– está regulada en el artículo 156 del TRLSA:

«1. Sólo podrá realizarse un aumento del capital por compensación de créditos cuando concurren los siguientes requisitos:

a) Que al menos un 25 por 100 de los créditos a compensar sean líquidos, vencidos y exigibles y que el vencimiento de los restantes no sea superior a cinco años.

b) Que al tiempo de la convocatoria de la Junta se ponga a disposición de los accionistas, en la forma establecida en la letra c) del apartado primero del artículo 144, una certificación del Auditor de Cuentas de la sociedad que acredite que, una vez verificada la contabilidad social, resultan exactos los datos ofrecidos por los Administradores sobre los créditos en cuestión. Si la sociedad no tuviere Auditor de Cuentas, la certificación deberá ser expedida por un Auditor a petición de los Administradores.»

Principal de la deuda	3.000.000
Número de acciones a emitir (3.000.000/6)	500.000

1.000.000	<i>Acreedores a corto plazo</i>		
2.000.000	<i>Acreedores a largo plazo</i>		
		<i>a Capital social</i>	2.500.000
		(500.000 × 5)	
		<i>a Prima de emisión de acciones</i>	
		(500.000 × 1)	500.000
		X	

Por los gastos de la ampliación del capital, teniendo en cuenta que la sociedad decide activarlos:

3.000	<i>Gastos de ampliación de capital</i>		
		<i>a Activo circulante</i>	3.000
		(Bancos, c/c a la vista)	
		X	

APARTADO 2

A 1 de enero de 20X5 la contabilidad de la sociedad «LA MONTAÑA» se inicia, entre otros, con los siguientes saldos:

Saldos deudores	Importe	Saldos acreedores	Importe
Créditos a corto plazo	1.000.000	Provisión depreciación de valores negociables	6.000
Créditos a largo plazo	2.000.000		
Intereses a corto plazo de créditos	30.000		
IFP acciones «LA PLAYA»	32.000		

_____ 1 _____

- 1 de abril de 20X5

Por los intereses devengados por el crédito concedido a la sociedad «LA PLAYA» y que no son pagados por esta sociedad:

30.000	<i>Intereses a corto plazo de créditos</i>		
		<i>a Ingresos de créditos</i>	30.000
		X	

Por la dotación a la provisión para insolvencias de créditos, por los intereses devengados ya que el enunciado no señala nada acerca de la provisión del principal de la deuda:

60.000	<i>Dotación provisión para insolvencia de créditos a corto plazo</i>	
	<i>a Provisión para insolvencias de créditos a corto plazo</i>	60.000

_____ 2 _____

- 1 de junio de 20X5

Los acuerdos tomado por la Junta General de Accionistas de «LA PLAYA» no tienen incidencia contable en la sociedad «LA MONTAÑA», ya que el asiento del reparto del resultado ha sido un mero cambio de cuentas de patrimonio.

_____ 3 _____

Aunque se podría hacer un ajuste de la provisión al final del año —norma de valoración 8.^a del PGC, valores negociables—, dado que el enunciado proporciona el valor de mercado en esta fecha, se procede a realizar un ajuste de la provisión.

	Coste de las acciones (4.000 × 8)	32.000
	Valor de mercado (4.000 × 6)	24.000
	Provisión necesaria	8.000
	Provisión según contabilidad	6.000
	A dotar	2.000
2.000	<i>Dotación a la provisión para valores negociables a largo plazo</i>	
	<i>a Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo</i>	2.000
	_____ x _____	

4

- 20 de septiembre de 20X5

Por el reconocimiento del dividendo a cuenta:

100.000	<i>Dividendo activo a cuenta (557)</i>	
	<i>a Dividendo activo a pagar (525)</i>	100.000

5

Por los intereses devengados desde el 1 de marzo al 1 de octubre de 20X5:

60.000	<i>Activo circulante (intereses a corto plazo de créditos)</i>	
	<i>a Ingresos financieros</i>	60.000
	$(3.000.000 \times 4\% \times 6/12)$	

x

En la información de la sociedad «LA PLAYA», se señalaba que esta sociedad pagaba los intereses del préstamo (120.000) con acciones de la sociedad «LA MONTAÑA». Esta operación, para la sociedad «LA MONTAÑA», supone un cambio de un derecho de cobro recogido como inversiones financieras a corto plazo por valores y, desde un punto de vista contable, se aplican las reglas de la permutas, por lo que el valor de las acciones recibidas será el valor neto contable de los intereses a cobrar con el límite del valor de mercado de las acciones recibidas, que en este caso será:

Valor de mercado de la autocartera: $5.000 \times 24,3 = 121.500$

Además, también hay que tener en cuenta que las acciones recibidas tienen un dividendo devengado, que según establece la norma de valoración 8.^a del PGC –Valores negociables– no forma parte del precio de adquisición y se llevará a resultados al tratarse de acciones propias.

119.500	<i>Acciones propias en situaciones especiales</i>	
500	<i>Pérdidas por operaciones con acciones y obligaciones propias</i>	
	$(5.000 \times 0,1)$	
	<i>a Activo circulante</i>	120.000
	<i>(intereses a corto plazo de créditos)</i>	

x

Por la dotación de la reserva para acciones propias, en su caso:

119.500	<i>Reservas voluntarias</i>		
		a	<i>Reserva para acciones propias</i> 119.500
_____		x	_____

Por la eliminación de la provisión para insolvencias afecta a los intereses ya que han sido cobrados:

60.000	<i>Provisión para insolvencias de créditos a corto plazo</i>		
		a	<i>Exceso de provisión para insolvencias a créditos a corto plazo</i> 60.000
_____		x	_____

Por el cobro del principal del crédito:

3.000.000	<i>IFP acciones «LA PLAYA»</i>		
		a	<i>Créditos a corto plazo</i> 1.000.000
		a	<i>Créditos a largo plazo</i> 2.000.000
_____		6	_____

Por el cobro del dividendo correspondiente a las acciones de «LA PLAYA»:

100.000	<i>Dividendo activo a pagar (525)</i>		
		a	<i>Tesorería (57)</i> 100.000
_____		7	_____

Por el ajuste de las acciones de «LA PLAYA»:

Coste de las acciones (32.000 + 3.000.000)	3.032.000
Valor de mercado (504.000 × 6,1)	3.074.000
Plusvalía	42.000
Provisión contable	8.000
Exceso de provisión	8.000

8.000 *Provisión por depreciación
de valores negociables a lar-
go plazo*

a *Exceso provisión de valores
negociables a largo plazo* 8.000

_____ x _____

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

GASTOS I+D. OPERACIONES DE INMOVILIZADO Y MONEDA EXTRANJERA

ENUNCIADO

La sociedad anónima «LA VELOZ», que se dedica a la elaboración de un producto a partir de la transformación de materias primas, realiza las siguientes operaciones en relación con un proyecto de investigación y desarrollo vinculado a la maquinaria perteneciente a la sociedad:

En el ejercicio 20X6 contrató con un departamento de investigación de otra sociedad el estudio de un proyecto nuevo de mejora de la eficiencia de sus máquinas. Los gastos de investigación abonados en ese ejercicio se elevaron a 2.000 euros que la sociedad decide activar al cierre del ejercicio.

En el ejercicio 20X7 abona por gastos de desarrollo 4.000 euros, la mitad al inicio del mes de julio y la otra mitad al cierre del ejercicio; la sociedad procedió a su activación en el momento de efectuar los pagos, por considerar que reúnen las condiciones establecidas por la normal legal.

Al inicio del mes de octubre del año 20X8 la sociedad abona 6.000 euros y recibe el procedimiento encargado que resultó positivo. Esta operación supone añadir una pieza de refrigeración al motor de todas las máquinas, estas piezas se encargan a una sociedad de Suecia que tiene que fabricarlas, y que entrega al final del mes de octubre. La operación supone una deuda con el proveedor sueco de 182.700 coronas suecas, de las cuales 2.700 coronas suecas corresponden al aplazamiento del pago que se efectuará al inicio del mes de febrero de ejercicio 20X9.

SE PIDE:

Realice las operaciones contables oportunas, únicamente referidas al ejercicio 20X8, teniendo en cuenta la información anterior y completada con la que se expone a continuación:

- El ejercicio económico coincide con el año natural.

- Todos los pagos se efectúan a través de bancos.
- A la fecha de la compra de los dispositivos suecos la relación de intercambio de monedas es de 9 coronas suecas = 1 euro. Al cierre del ejercicio la relación es de 9,1 coronas suecas = 1 euro.
- Las máquinas se habían adquirido al inicio de enero del año 20X2 en 210.000 euros, con una vida útil de 10 años; la sociedad hasta el momento procedió a su amortización de forma lineal.
- Las máquinas funcionan con el nuevo procedimiento desde el inicio del mes de noviembre del ejercicio 20X8. A partir de este momento se les atribuye una vida útil de 6 años.
- La amortización de las partidas de activo se efectuará en el máximo tiempo permitido por la norma legal y contable, siguiendo el procedimiento lineal.

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones.)

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 2

Al inicio del año 20X8, los saldos de las cuentas afectadas son las siguientes:

Saldos deudores	Importe	Saldos acreedores	Importe
Gastos I+D (investigación)	2.000	AAII (investigación)	800
Gastos I+D (desarrollo)	4.000	(2.000/5 × 2)	

Operaciones del año 20X8

Inicio de octubre, por el pago del procedimiento encargado y su correspondiente activación ya que ha resultado positivo.

6.000	Gastos de investigación y desarrollo del ejercicio (620)	a Tesorería (57)	6.000
	_____	X _____	
6.000	Gastos de investigación y desarrollo (2100)	a Trabajos realizados para el inmovilizado inmaterial (731)	6.000
	_____	X _____	

El 1 de octubre de 20X8 se inicia la amortización del desarrollo con una base de amortización de 10.000, de las 6.000 son las que se han amortizado en el ejercicio actual y 4.000 en el anterior.

Final del mes de octubre, la adquisición de las piezas para refrigeración del motor de las máquinas supone una mejora en las mismas y se ha de contabilizar como mayor importe de la maquinaria. Por otro lado, al existir intereses por aplazamiento en la operación la deuda ha de figurar por el importe del principal más los intereses, la maquinaria por el coste de las piezas y los intereses por aplazamiento en una cuenta del subgrupo 27, Gastos a distribuir en varios ejercicios.

20.000	<i>Maquinaria (223)</i>	
	(180.000/9)	
300	<i>Gastos por intereses diferidos</i>	
	(272) (2.700/9)	
	<i>a Proveedores de inmovilizado</i>	
	<i>a corto plazo (523)</i>	
	(182.700/9)	20.300
x		

- 31 de diciembre de 20X8

Por la amortización de los gastos de investigación, teniendo en cuenta que su amortización se realiza en el plazo máximo permitido legalmente (5 años):

400	Amortización del inmoviliza- do inmaterial (681)		
	(2.000/5)		
		a Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)	400
		x	

Por la amortización de los gastos de desarrollo:

500	Amortización del inmoviliza- do inmaterial (681)		
	(10.000/5 × 3/12)		
		a Amortización acumulada del inmovilizado material (282)	500
	_____	x _____	

Por la amortización de la maquinaria:

Período 1 de enero-1 de noviembre $(210.000/10 \times 10/12)$...	17.500
Valor neto contable maquinaria 1 de noviembre	66.500
Mejora	20.000
Valor neto contable después de la mejora	86.500
Nueva cuota de amortización $(86.500/6)$	14.166,67
Período 1 de noviembre-31 de diciembre $(14.166,67 \times 2/12)$	2.402,77

19.902,77 *Amortización del inmovilizado material (682)*
 $(17.500 + 2.402,77)$

a *Amortización acumulada del inmovilizado material (282)* 19.902,77
 $(17.500 + 2.402,77)$

_____ X _____

Ajuste moneda extranjera. La norma de valoración 16.^a del PGC, en su apartado 5, señala que: la conversión en moneda nacional de los valores de renta fija, así como de los créditos y débitos en moneda extranjera se realizará aplicando el tipo de cambio vigente en la fecha de la operación. Al cierre del ejercicio se valorarán al tipo de cambio vigente en ese momento.

223,08 *Proveedores de inmovilizado a corto plazo (173)*
 $(20.300 - 182.700/9,1)$

a *Gastos por intereses diferidos (272)* $(300 - 2.700/9,1)$ 3,30
a *Diferencias positivas en moneda extranjera (136)* 219,78

_____ X _____

Por los intereses devengados:

148,35 *Intereses de deudas a largo plazo (662)*
 $[(300 - 3,30) \times 2/4]$

a *Gastos por intereses diferidos (272)* 148,35

_____ X _____

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

OPERACIONES DE INMOVILIZADO: AMORTIZACIÓN, PROVISIÓN PARA GRANDES REPARACIONES Y *LEASE BACK*

ENUNCIADO

La sociedad anónima «LA SOLVENTE», que se dedica al comercio al por mayor, realiza las siguientes operaciones:

La sociedad posee una nave industrial para el almacenaje de mercaderías, adquirida el 1 de agosto de 20X2 en 900.000 euros, con una vida útil estimada de 30 años. El procedimiento de amortización de la nave es el lineal, no considerándose valor residual al final de su vida útil.

Se estima que el elemento de inmovilizado deberá someterse a una reparación extraordinaria transcurridos 8 años contados a partir del día de la compra, siendo su importe estimado de 18.000 euros.

En el ejercicio 20X8 la sociedad por problemas de liquidez acuerda con una institución de crédito la venta de la nave, al mismo tiempo que firma un contrato de arrendamiento financiero de la nave (operación de *lease back*), con opción de compra.

La operación se lleva a efecto el día 1 de diciembre de 20X8, valorándose la nave en 1.000.000 de euros, que es la cantidad que la sociedad recibe de la institución de crédito. Las condiciones de la operación son las siguientes:

- Importe de la financiación: 1.000.000 de euros.
- Plazo del contrato de arrendamiento: 10 años.
- Frecuencia del pago: mensual prepagable.
- Tipo de interés: 4% anual.
- Fecha de contratación: 1 de diciembre de 20X8.
- Todas las cuotas son de la misma cuantía, abonándose la primera a la fecha de contratación, por importe de: 10.023,04 euros y el resto de las cuotas el día primero de cada mes. En total se abonarán 120 cuotas más una cuota de igual cuantía para el ejercicio de la opción de compra.
- Los gastos de la operación financiera se elevan a 25.000 euros, que se abonan por bancos, y la sociedad procede a su activación. Estos gastos se amortizarán linealmente en el máximo tiempo permitido por la ley.

SE PIDE:

Realice las operaciones contables correspondientes de acuerdo con la información referida anterior, para el ejercicio 20X8, que coincide con el año natural.

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones.)

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 3

Al inicio del año 20X8, los saldos de las cuentas afectadas son los siguientes:

Saldos deudores	Importe	Saldos acreedores	Importe
Construcciones	900.000	AAIM $[900.000/30 \times (5 + 5/12)]$	162.500
		Provisión para grandes reparaciones $[18.000/8 (5 + 5/12)]$	12.187,5

- 1 de diciembre de 20X8

Antes de proceder a la venta de la nave, se realiza la amortización correspondiente a los 11 meses de este ejercicio, en función de la vida útil de la nave.

27.500	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i> $(900.000/30 \times 11/12)$		
		a	<i>Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>
			27.500
		x	

En cuanto a la provisión para grandes reparaciones, consideramos que es innecesaria ya que se ha producido la venta de la nave, por lo que se la da de baja.

12.187,5	<i>Provisión para grandes reparaciones (143)</i>		
		a	<i>Exceso de provisión para riesgos y gastos (790)</i>
			12.187,5
		x	

El desarrollo contable del *lease back* está regulado en la norma de valoración 5.^a del PGC, la cual señala al respecto lo siguiente:

«Cuando por las condiciones económicas de una enajenación, conectada al posterior arrendamiento financiero de los bienes enajenados, se desprenda que se trata de un método de financiación, el arrendatario deberá registrar la operación en los términos establecidos en el párrafo siguiente.

Se dará de baja el valor neto contable del bien objeto de la operación, reconociéndose simultáneamente y por el mismo importe el valor inmaterial. Al mismo tiempo, deberá reconocerse en el pasivo la deuda total por las cuotas más el importe de la opción de compra; la diferencia entre la deuda y la financiación recibida en la operación se contabilizará como gastos a distribuir en varios ejercicios.»

190.000	<i>Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>		
710.000	<i>Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero (217)</i>		
		a Construcciones (221)	900.000
		x	
1.000.000	<i>Bancos, c/c a la vista (572)</i>		
212.787,84	<i>Gastos por intereses diferidos (272)</i>		
		a Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo (528)	120.276,48
		(10.023,04 × 12)	
		a Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo (178)	1.092.511,36
		(10.023,04 × 109)	
		x	

Por los gastos de formalización de deudas, que según el enunciado se distribuirán en varios ejercicios:

25.000	<i>Gastos de formalización de deudas (270)</i>		
		a Bancos, c/c a la vista (572)	25.000
		x	

Al tratarse de un arrendamiento prepagable, en la fecha de la firma del contrato se realiza el primer pago y se reclasifica a corto plazo la siguiente cuota, aunque esta reclasificación también se podría hacer el día 31 de diciembre.

10.023,04	<i>Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo (528)</i>		
		a Bancos, c/c a la vista (572)	10.023,04
		x	

10.023,04	<i>Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo (178)</i>	
	a <i>Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo (528)</i>	10.023,04
_____	X	_____

- 31 de diciembre de 2008

Por la imputación de los gastos financieros correspondientes al mes de diciembre, en función de un saneamiento lineal según propone el enunciado del supuesto:

206,61	<i>Otros gastos financieros (669)</i> (25.000/121 × 1)	
	a <i>Gastos de formalización de deudas (270)</i>	206,61
_____	X	_____

Por la amortización de los derechos en régimen de arrendamiento financiero que se han generado en función en la operación de *lease back*, considerando que la norma de valoración 5.^a del PGC establece que los derechos registrados como activos inmateriales serán amortizados, en su caso, atendiendo a la vida útil del bien objeto del contrato, esto es, 30 años según dato del enunciado:

2.500	<i>Amortización del inmovilizado inmaterial (681)</i> (900.000/30 × 1/12)	
	a <i>Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>	2.500
_____	X	_____

Por los intereses devengados por la deuda del arrendamiento durante el mes de diciembre:

3.299,92	<i>Intereses de lease back (660)</i> [(1.000.000 – 10.023,04) × 4% × 1/12]	
	a <i>Gastos por intereses diferidos (272)</i>	3.299,92
_____	X	_____

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: LIQUIDACIÓN, CÁLCULO DEL GASTO DEVENGADO Y
CONTABILIZACIÓN DE GASTO DEVENGADO EN EL EJERCICIO

ENUNCIADO

La sociedad «ATAPUERCA» presenta la siguiente información referida al ejercicio 20X4:

- Pérdida contable antes de impuestos: – 20.000 euros.
- Las únicas diferencias entre el resultado contable antes de impuestos y la base imponible son las que se pudieran derivar de la siguiente información:
 - PROVISIONES: en el ejercicio 20X4 la sociedad ha dotado provisiones por insolvencias de clientes por importe de 80.000 euros, que no serán deducibles hasta el ejercicio siguiente.
 - OPERACIÓN A PLAZO: en el ejercicio 20X4 la sociedad ha vendido mercaderías por importe de 96.000 euros, con un beneficio del 20 por 100 sobre el precio de coste. Fiscalmente se considera una operación a plazo, imputándose las rentas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros. La sociedad cobra un 50 por 100 en el ejercicio 20X4 y un 50 por 100 en el ejercicio 20X5.
 - BASES IMPONIBLES NEGATIVAS: la sociedad tiene bases imponibles negativas pendientes de compensar por importe de 10.000 euros.
- Tipo impositivo: 35 por 100.
- La sociedad ha generado unas deducciones por importe de 5.000 euros, siendo sólo aplicables para reducir cuotas positivas. En el caso de no poder aplicarse por insuficiencia de cuota, podrán deducirse en los 10 ejercicios siguientes.
- Retenciones y pagos fraccionados: 8.000 euros.
- Política contable del Impuesto sobre Sociedades:

Por prudencia, dada la incertidumbre que presenta la evolución de la sociedad, esta reconoce el efecto impositivo de los créditos por pérdidas a compensar y derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar en el ejercicio en que se compensen. Sólo se reconoce el efecto impositivo de los impuestos anticipados en el ejercicio en que se produzca la efectiva reversión.

SE PIDE:

1. Calcular la cuota a pagar o a devolver.
2. Asientos contables del Impuesto sobre Sociedades, distinguiendo entre *Impuesto sobre beneficios* y *Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios*.
3. Indique el importe de los saldos siguientes: (a) Impuesto sobre beneficios; (b) Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios; (c) Impuesto sobre Sociedades.
4. Indique el importe de los activos fiscales no registrados en el activo del balance.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 4**1. Calcular la cuota a pagar o a devolver correspondiente a la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del año 20X4.**

RESULTADO CONTABLE	- 20.000
+/- Ajustes	
Provisión insolvencias año 20X4 (1)	80.000
Ventas a plazos año 20X4 (2)	- 8.000
BASE IMPONIBLE PREVIA	52.000
BASE IMPONIBLE NEGATIVA (3)	- 10.000
BASE IMPONIBLE DEL EJERCICIO	42.000
Tipo de gravamen	35%
CUOTA ÍNTEGRA	14.700
Deducciones y bonificaciones	- 5.000
CUOTA LÍQUIDA	9.700
Retenciones y pagos a cuenta	- 8.000
CUOTA DIFERENCIAL	1.700

- (1) Aunque este ajuste es en sentido estricto una diferencia temporal positiva en origen que daría lugar a un 474. Impuesto sobre beneficios, la sociedad opta, con un criterio coherente con la Resolución del ICAC sobre la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, por reconocer dicho activo fiscal, por lo que a efectos de la solución del ejercicio se ha de tratar como una diferencia temporal, independientemente de que, cuando se produzca la reversión en el ejercicio siguiente, dicho crédito fiscal sea recuperado.

(2)

$$\begin{aligned}\text{Precio de venta} &= \text{Precio de coste} + \text{Margen} \\ 96.000 &= \text{Precio de coste} + 20\% \text{ Precio de coste} \\ \text{Precio de coste} &= 80.000\end{aligned}$$

$$\text{Beneficio contable} = \text{Precio de venta} - \text{Precio de coste} = 96.000 - 80.000 = 16.000$$

Teniendo en cuenta que la tributación de esta operación se realizará a medida que se vayan produciendo los cobros, el cuadro de ajustes es el siguiente:

Años	Beneficio contable	Beneficio fiscal	Ajuste en la base imponible
20X4	16.000	8.000	- 8.000
20X5	0	8.000	+ 8.000
	16.000	16.000	

A la vista del cuadro anterior, se puede observar que existe, en el año 20X4 un ajuste negativo de 8.000 y en el año 20X5 un ajuste positivo de 8.000, es decir, que existe una diferencia temporal que dará lugar en 20X4 a un 479. Impuesto sobre beneficios diferido, que por aplicación del principio de prudencia valorativa debe ser contabilizado en todo caso.

- (3) Después de los ajustes anteriores, la base imponible previa es positiva por importe de 52.000, por lo que se puede compensar con la base imponible negativa de ejercicios anteriores, cuya cuantía, según el supuesto, asciende a 10.000.

Además será necesario recuperar el crédito por pérdidas correspondiente a esta base imponible negativa que se compensa, según establece la Resolución antes mencionada.

2. Asientos contables del Impuesto sobre Sociedades, distinguiendo entre *Impuesto sobre beneficios* y *Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios*.

El cálculo de cuenta 630. Impuesto sobre beneficios es el siguiente:

RESULTADO CONTABLE	- 20.000
± Diferencias permanentes	80.000
RESULTADO CONTABLE AJUSTADO	60.000
Tipo de gravamen	35%
IMPUESTO BRUTO	21.000
Deducciones y bonificaciones.....	- 5.000
IMPUESTO DEVENGADO	16.000

La cuantía de la cuenta 638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios será 3.500 euros, originados por la recuperación de los créditos derivados de la compensación de una base imponible negativa de 10.000 euros (tipo de gravamen, 35%).

Los asientos, consecuencia de los cálculos anteriores, son:

3.500	<i>Créditos por pérdidas a compensar de ejercicios anteriores (4745)</i>	
	<i>a Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (638)</i>	3.500
	_____ x _____	
16.000	<i>Impuesto sobre beneficios (630)</i>	
	<i>a Impuesto sobre beneficios diferido, ventas a plazos (479)</i>	2.800
	<i>(8.000 × 35%)</i>	
	<i>a Créditos por pérdidas a compensar de ejercicios anteriores (4745)</i>	3.500
	<i>a Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)</i>	8.000
	<i>a Hacienda Pública, acreedor por el impuesto sobre sociedades (4752)</i>	1.700
	_____ x _____	

3. Indique el importe de los saldos siguientes: (a) Impuesto sobre beneficios; (b) Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios; (c) Impuesto sobre Sociedades.

<i>a) Impuesto sobre beneficios (630)</i>	16.000
<i>b) Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (638)</i>	3.500
<i>c) Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas (4751)</i>	1.700

4. Indique el importe de los activos fiscales no registrados en el activo del balance.

<i>Impuesto sobre beneficios anticipado (474) (80.000 × 35%)</i>	28.000
--	--------

CASO PRÁCTICO NÚM. 5

OPERACIONES FINANCIERAS: COMPRA DE ACCIONES CON FINANCIACIÓN DE UN PRÉSTAMO.
CONTABILIDAD DE LAS OPERACIONES

ENUNCIADO

Una sociedad decide adquirir 400.000 acciones de nominal 1 euro, a la cotización del mercado que es del 80 por 100. Para llevar a cabo esta operación concierta una operación de préstamo con un banco por el 60 por 100 del precio de cotización de las acciones, con las siguientes características:

- Fecha de formalización de la operación de préstamo: 1 de noviembre de 20X4.
- Fecha de reembolso del préstamo y pago de intereses: 1 de febrero de 20X5.
- Interés anual: 6 por 100.
- Comisión de apertura: 0,2 por 100.
- Póliza de seguro del préstamo: 1.800 euros.

La sociedad recibe el préstamo solicitado y procede al abono a través de su caja de la comisión bancaria y la póliza de seguro. En la misma fecha adquiere las acciones que había previsto y abona su importe a través de bancos, por la cantidad recibida del banco, y el resto a través de la caja de la sociedad, abonando además por gastos de la operación de compra de las acciones a través de su caja 3.000 euros.

Información complementaria:

- En el momento de formalizar el préstamo la sociedad firma con el banco una obligación de pago por el valor de reembolso, consistente en el principal de la deuda y los intereses.
- El 31 de diciembre de 20X4 las acciones mantienen la cotización en el mercado, 80 por 100.
- El 1 de febrero de 20X5 la sociedad vende las acciones en el mercado cuando su cotización es del 85 por 100. Cobra por bancos el importe correspondiente, deduciendo de este importe un 1 por 100 por gastos de la venta.

SE PIDE:

1. Calcule el importe efectivo de la compra de las acciones.
2. Calcule el coste real de la operación de préstamo bancario.

3. Realice las anotaciones contables, referidas a todas las operaciones señaladas, teniendo en cuenta que la sociedad activará todos los valores permitidos por la norma legal y contable, en los siguientes momentos:

1.º En el momento de la formalización del préstamo bancario y la compra de las acciones, día 1 de noviembre de 20X4.

2.º Al cierre del ejercicio, día 31 de diciembre de 20X4.

3.º En el momento de la venta de las acciones y la cancelación del préstamo, día 1 de febrero de 20X5.

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones.)

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 5

PUNTO 1

El coste efectivo de las acciones está formado por el precio de compra más la comisión de apertura:

$$400.000 \times 1 \times 80\% + 3.000 = 323.000$$

PUNTO 2

Valor nominal préstamo: $400.000 \times 1 \times 80\% \times 60\% = 192.000$

Valor reembolso préstamo:

Nominal: 192.000

Intereses: $192.000 \times 6\% \times 3/12 = 2.880$

Gastos iniciales

Apertura: $192.000 \times 0,002 = 384$

Póliza: 1.800

Financiación recibida: $192.000 - 384 - 1.800 = 189.816$

Interés efectivo: $194.880 = 189.816 (1 + i_e \times 3/12) \Rightarrow i_e = 0,1067$

PUNTO 3

- 1 de noviembre de 20X4

Por la compra de las acciones:

323.000	<i>Inversiones financieras temporales en capital (540)</i>		
		a Bancos, c/c a la vista (572)	323.000
		x	

Por el préstamo recibido, teniendo en cuenta que el reembolso y sus intereses se realizan en un solo pago:

189.816	<i>Bancos, c/c a la vista (572)</i>		
2.184	<i>Gastos de formalización de deudas (270)</i>		
2.880	<i>Gastos por intereses diferidos (272)</i>		
		a Deudas a largo plazo con entidades de crédito (170)	194.880
		x	

- 31 de diciembre de 20X4

Por la imputación a resultados de los gastos de formalización de deudas y de los intereses del préstamo:

1.456	<i>Otros gastos financieros (669)</i> (2.184 × 2/3)		
		a Gastos de formalización de deudas (270)	1.456
		x	
1.920	<i>Intereses de deudas a corto plazo (663)</i> (2.880 × 2/3)		
		a Gastos por intereses diferidos (272)	1.920
		x	

Por la corrección valorativa de las acciones:

Coste	323.000
Valor de mercado ($400.000 \times 80\%$)	320.000
Depreciación	3.000

3.000	<i>Dotación a la provisión para valores negociables a corto plazo (698)</i>		
		<i>a Provisión por depreciación de valores negociables a corto plazo (597)</i>	3.000
_____	X	_____	

• 1 de febrero de 20X5

Por la imputación de los gastos financieros correspondientes al mes de enero:

728	<i>Otros gastos financieros (669)</i> ($2.184 \times 1/3$)		
		<i>a Gastos de formalización de deudas (270)</i>	728
_____	X	_____	
960	<i>Intereses de deudas a corto plazo (663)</i> ($2.880 \times 1/3$)		
		<i>a Gastos por intereses diferidos (272)</i>	960
_____	X	_____	

Por el reembolso del principal del préstamo y de sus intereses:

194.880	<i>Deudas a corto plazo con entidades de crédito (520)</i>		
		<i>a Bancos, c/c a la vista (572)</i>	194.880
_____	X	_____	

Por la venta de las acciones:

336.600	<i>Bancos, c/c a la vista (572)</i> <i>(400.000 × 85% × 99%)</i>		
3.000	<i>Provisión por depreciación</i> <i>de valores negociables a cor-</i> <i>to plazo (597)</i>		
		<i>a Inversiones financieras tem-</i> <i>porales en capital (540)</i>	323.000
		<i>a Beneficios en valores negocia-</i> <i>bles (766)</i>	16.600
		x	

--- Recensiones Bibliográficas

La graduación de las sanciones en la nueva LGT

Miguel Ángel SÁNCHEZ HUETE

Marcial Pons, Madrid, 2006, 294 págs.

Con un amplio prólogo de Luis Manuel ALONSO GONZÁLEZ, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario, aparece esta nueva monografía entre las que Marcial Pons viene publicando desde que se aprobó la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT). El tema que se analiza en la obra me resulta especialmente cercano, pues, salvando la referencia a esta nueva norma, constituyó el objeto de la tesis doctoral que defendí en la Universidad Complutense en 1988. Al autor, profesor de la asignatura en la Universidad Autónoma de Barcelona, debo agradecer las muchas citas que me dedica, pese a que se trate de trabajos míos plenamente amortizados de cara a su utilización ante nuestras autoridades educativas para el reconocimiento de logros investigadores.

Al principio se pone de relieve que las circunstancias de graduación de las sanciones tributarias han merecido un desigual tratamiento de la doctrina y el legislador tributario, advirtiendo de su entronque —como criterios de dosimetría punitiva que son— en el Derecho sancionador. Con su regulación se pretende que la Administración pueda concretar y adecuar la reacción de naturaleza represiva de nuestro ordenamiento a la entidad que manifieste el comportamiento infractor cometido, respondiendo así al principio de proporcionalidad positiva y negativamente. La primera vertiente, porque se ha de tratar de alcanzar la adecuación de los criterios de determinación de la sanción a las concretas circunstancias del hecho y las subjetivas del autor. La otra vertiente implica despejar el camino de un tratamiento arbitrario, no respetuoso para con la dignidad de la persona y el necesario respeto a los derechos y libertades fundamentales del obligado tributario que puede haber infringido la norma.

También en la introducción del trabajo se advierte del propósito principal del mismo, y de que pasa por analizar críticamente la regulación contenida en la nueva LGT y en el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprobó el reglamento general del régimen sancionador tributario. Según el autor, su estudio nace «con el afán de delimitar el sistema de graduación de las sanciones tributarias, no tan sólo desde la perspectiva del análisis científico de la institución, sino, y sobre todo, con la intención de poner de relieve los principios sancionadores básicos que son de aplicación en su imposición —en particular respecto de las circunstancias agravantes—. En tal línea nuestro *objetivo* es conjugar el examen científico-jurídico de la institución de las circunstancias de graduación, con el práctico que supone la apreciación de los principios que la doctrina de los tribunales ha establecido aplicable para las circunstancias agravantes».

Los tres capítulos de que consta el libro se corresponden con los tres grandes bloques de materias que se estudian de manera interrelacionada: un primer bloque que exige el análisis de las circunstancias de graduación y su contextualización en el proceso de aplicación de la sanción tributaria; un segundo bloque que lleva al examen e indicación de los principios y criterios generales empleados por los tribunales para controlar la aplicación de las circunstancias agravantes y, en fin, otro apartado para analizar críticamente algunos aspectos del sistema sancionador tributario.

Yendo al primer capítulo, titulado «La regulación de las circunstancias de graduación de la sanción tributaria», el autor comienza refiriéndose al concepto –así: «por criterio de graduación de la sanción se ha de entender aquella circunstancia externa al comportamiento descrito en la hipótesis legal que puede concurrir en la infracción concreta, bien en el aspecto objetivo, bien en la subjetividad del autor, teniendo reflejo en la cantidad de sanción a través de las reglas preestablecidas»– y razones que avalan la necesidad de las circunstancias graduatorias. Como bien razona SÁNCHEZ HUETE, el automatismo y la rigidez aplicativa, por las que creo que se ha decantado la nueva LGT, no parecen acordes con la función que han de cumplir estas circunstancias de graduación del castigo.

El autor considera que la actual LGT acentúa la legalidad de la determinación de los criterios graduatorios al fijarlos directamente y no depender de su desarrollo reglamentario o concreción en circulares de uso interno administrativo. También cree que se ha producido una reducción del número de circunstancias, siendo ahora, las que aparecen, las que permiten una aplicación más objetivada y automática.

Al pasar a describir las características del sistema de graduación establecido en el artículo 187 de la LGT, se distinguen dos modelos, uno de ordenación de las circunstancias agravantes y otro de ordenación de las circunstancias (atenuantes y reducciones) que disminuyen la sanción, deduciendo después tres caracteres que vertebran la aplicación de las circunstancias graduatorias y que serían la exclusividad, la eventualidad y la simultaneidad.

Siguiendo diversos criterios para clasificar las circunstancias de graduación tenemos que estas, por sus efectos sobre el *quantum* de sanción a imponer, pueden consistir en agravantes, atenuantes y mixtas; por su naturaleza cabe hablar de circunstancias objetivas (aluden al hecho y contenido del injusto) y subjetivas (grado de culpabilidad); por la función que desempeñan estarían los criterios genéricos –aplicables a todas las infracciones– y específicos –sólo se pueden apreciar en infracciones determinadas–; por la clase de sanción cuya determinación promueven se encontrarían las sanciones pecuniarias y no pecuniarias. El autor proyecta estas clasificaciones, excepto la basada en la naturaleza de las circunstancias, sobre el sistema previsto por la LGT. La razón estaría en que, a su juicio, el sistema de infracciones y sanciones instaurado por la nueva LGT bascula sobre la base de una clasificación de las infracciones delimitadas en torno a la intensidad de la culpabilidad. Ello vendría corroborado por la exigencia de ocultación o el empleo de medios fraudulentos para pasar de las infracciones leves a las graves y a las muy graves. En cambio, la graduación de las sanciones pivota, de manera genérica, sobre elementos objetivados (comisión repetida, perjuicio económico, incumplimiento sustancial de determinadas obligaciones, consentimiento del imputado en el acta de inspección) para aumentar o disminuir la sanción.

En el mismo capítulo se estudian después, por separado, el sistema de agravantes y de circunstancias de reducción de la sanción. En relación a las primeras se distingue, a su vez, según que aparezcan previstas en el artículo 187 de la LGT o lo hagan fuera de ese precepto, a modo de criterios específicos que habrán de ser tenidos en cuenta para calcular la sanción a imponer en determinados tipos infractores.

Como *exclusivas* circunstancias agravantes *comunes* o *genéricas*, previstas por el artículo 187.1 de la LGT para ser aplicadas *simultáneamente*, están la comisión repetida de infracciones tributarias, el perjuicio económico ocasionado a la Hacienda Pública y el incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación. Creo que en relación a las mismas hay que decir que ni son exclusivas, porque, como inmediatamente se dirá, cabe el empleo de otros criterios previstos legalmente, ni se aplican simultáneamente esas tres circunstancias en ningún tipo infractor. Lo más próximo a ello es el empleo de dos agravantes como la comisión repetida y el perjuicio económico junto a la reducción por acuerdo o conformidad del interesado cuando el comportamiento infractor pueda subsumirse en los tipos productores de un daño concreto a la recaudación (arts. 191 a 193 de la LGT) y haya rebasado siempre el listón de las infracciones leves. El criterio del incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación es una circunstancia específica, sólo aplicable, precisamente, cuando la conducta realizada se corresponda con el tipo infractor del artículo 201 de la LGT.

Frente al *numerus clausus* que sugiere el artículo 187 de la LGT, son varios los tipos que contemplan criterios específicos para proceder a la determinación de la sanción; por ejemplo: número o conjunto de datos de personas o entidades no incluidos en las declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información a la Hacienda Pública (art. 198.1 de la LGT); número o conjunto de datos de personas o entidades omitidos, inexactos o falsos en contestaciones a requerimientos individualizados o declaraciones generales cumplimentando el deber de información (art. 199.4 de la LGT); regularización espontánea por el propio interesado, mediante la presentación de autoliquidaciones o declaraciones sin requerimiento administrativo (art. 198.2 de la LGT); volumen de operaciones no declaradas o incorrectamente declaradas (art. 199.5 de la LGT); número de operaciones sin facturar [art. 201.2.b) de la LGT]; volumen de operaciones a las que se refieran los requerimientos individualizados de información no atendidos por el interesado (art. 203.5 de la LGT), así como el número de requerimientos desatendidos (art. 203.4 y 5 de la LGT).

Estas circunstancias *específicas*, unidas a los elementos de calificación de las conductas infractoras en graves y muy graves –tratándose siempre de infracciones que producen perjuicio económico a la Hacienda–, cuya aplicación lógicamente entraña consecuencias sancionadoras diferentes en un plano cuantitativo, convierten en mera entelequia la exigencia derivada del principio de tipicidad, conforme al cual las circunstancias que sirvan para determinar el castigo deberían aparecer con suficiente claridad en la ley, procurando su carácter verdaderamente cerrado.

Volviendo al libro de SÁNCHEZ HUETE, en relación con las circunstancias de disminución de la sanción se considera que la LGT establece un sistema complejo, ya que junto a las atenuantes innominadas, introduce las *reducciones de la sanción*. En realidad, lo que sucede es que no se contemplan por la LGT circunstancias atenuantes, aunque el autor las considera implícitas en la imposición de cualquier sanción por varias razones: 1.^a Por la existencia de causas de exención de

responsabilidad sancionadora (art. 179 de la LGT); 2.^a Por la aplicación *con matices* de circunstancias de atenuación previstas en el ámbito penal; 3.^a Por la aplicación de la analogía *in bonam partem*, favoreciendo lo anterior, y 4.^a Por la vigencia general del principio de proporcionalidad.

En mi opinión, y pese al esfuerzo interpretativo que se realiza en torno a las circunstancias previstas en la propia LGT para excluir la responsabilidad por infracciones (incapacidad de obrar, fuerza mayor...), así como sobre la proyección atenuante que podrían tener determinadas eximentes incompletas que regula el Código Penal (estado de necesidad, legítima defensa...), lo único seguro es que como la LGT no reconoce circunstancias de atenuación de las sanciones, no cumple, como SÁNCHEZ HUETE señala, con la función individualizadora encomendada, lo cual constituye una transgresión flagrante del principio de proporcionalidad.

Miguel Ángel Martínez Lago