

Sumario

Presentación:

Tomás Marcos Sánchez	7
--------------------------------	---

Editorial:

Aspectos de la reforma de la Ley General Tributaria	
Antonio Cayón Galiardo	13

Estudios:

El caso GIMLE: una nueva oportunidad perdida para aclarar el sentido del principio de imagen fiel y sus consecuencias fiscales	
Andrés Báez Moreno	29
La relevancia de la interpretación razonable de la norma como causa de exclusión de la responsabilidad por infracciones tributarias ante la presentación de autoliquidaciones erróneas	
Sabina de Miguel Arias	53
Los Impuestos diferidos en España: Un estudio empírico sobre empresas del sector inmobiliario durante el periodo 2008-2011	
José Enrique Monterroso Muñoz	79
Crónica de la RIC 2013	
Salvador Miranda Calderín	125

Jurisprudencia:

STS de 30/05/2014. Recurso de casación en interés de la ley. Impuesto sobre Bienes Inmuebles	153
STS 04/07/2014. Impuesto sobre Sociedades. Declaración de Fraude de Ley de ejercicios prescritos	155
STS de 27/05/2014. Impuesto sobre Sociedades. Impugnación del reglamento.	159
STS de 20/06/2014. Régimen de ayudas de Estado ejecutado por España a favor de las empresas de Guipúzcoa.	163
STS de 02/06/2014. IVA. Cesión de las devoluciones del impuesto sobre el valor añadido	165
SAN de 23/12/2013. Sanciones tributarias. Infracción ajustada a derecho por deducción de cuotas de IVA superiores a las consignadas en los documentos contables.	168
SAN de 23/06/2014. Impuesto sobre el valor añadido. Devolución de ingresos indebidos	170

Doctrina Administrativa:

RTEAC de 08/05/2014. LGT. Ejecución de resoluciones. Liquidación dictada en su ejecución y comunicación a la AEAT de la solicitud de Suspensión en el procedimiento contencioso. 175

RTEAC de 29/05/2014. Procedimiento de recaudación. Medidas cautelares 178

RTEAC de 25/06/2014. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. Sanciones tributarias. Reducción del 25%. 180

RTEAC de 29/05/2014. Sanciones tributarias. Presentación de recurso o reclamación extemporáneo. 182

RTEAC de 03/07/2014. Recurso de alzada para la unificación de criterio. LGT. Procedimiento Sancionador 183

RTEAC de 03/07/2014. Entidades disueltas y liquidadas. Deudas tributarias pendientes. Transmisibilidad de las sanciones 186

RTEAC 03/07/2014. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. IRPF. Deducción por rehabilitación de vivienda. Requisitos 188

RTEAC 17/07/2014. IVA. Rectificación de bases imponibles por créditos incobrables. 190

Comentario de Jurisprudencia del TJUE:

STJUE de 01-04-2014. Procedimiento prejudicial. Libertad de establecimiento. Impuestos sobre sociedades. Consolidación fiscal. Grupos de sociedades y consorcios 195

STJUE de 10-04-2014. Procedimiento prejudicial. Libertad de establecimiento. Libre circulación de capitales. Artículos 63 TFUE y 65 TFUE 199

STJUE de 11-04-2014. Fiscalidad. IVA. Directiva 2006/112/CE. Artículo 203. Principio de neutralidad fiscal 202

STJUE de 15-05-2014. Procedimiento prejudicial. Sistema común del impuesto sobre el valor añadido. Directiva 2006/112/CE, Artículo 90. Reducción de la base imponible. 206

STJUE de 12/06/2014. Procedimiento prejudicial. Concepto de «órgano jurisdiccional de uno de los Estados miembros». Tribunal Arbitral Tributario. 210

Novedades Editoriales. 215

Presentación

Tomás Marcos Sánchez

Vocal Responsable de Estudio e Investigación de AEDAF

Andrés Báez Moreno presenta un estudio de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto GIMLE, que considera una oportunidad perdida para aclarar el sentido del principio de imagen fiel y sus consecuencias fiscales. La jurisprudencia del TJUE había avanzado poco en el sentido y significado del principio de la imagen fiel y menos en la definición de los presupuestos habilitantes de la inaplicación de las reglas contables con base en aquel principio. La sentencia de 3 de octubre de 2013 (C-322/12, GIMLE), se refiere a una sociedad belga con socios suecos residentes en Reino Unido que aprovechan la exención de las ganancias por la venta de acciones en Bélgica, mediante el procedimiento de venta a la sociedad belga de acciones de los socios de una sociedad sueca a razón de 100 SEK por acción, siendo que 38 días después la sociedad belga que las adquirió de sus socios las vende a un tercero a 340.000 SEK por acción. La Administración tributaria belga consideró que la aplicación de la regla contable del coste histórico no respeta el principio de imagen fiel y procede su inaplicación sometiendo a liquidación la ganancia obtenida por la diferencia de valor. La cuestión prejudicial que se le presentó al TJUE fue si la Cuarta Directiva al introducir una excepción al principio de contabilización por el valor de adquisición exige contabilizarlos inmediatamente a su valor de reventa si éste resulta ser su valor real. El TJUE concluyó que el principio de imagen fiel no permite establecer una excepción al principio de valoración de los activos en función de su precio de adquisición o de su coste, rompiendo así con la línea jurisprudencial previa y dejando algunas cuestiones sin resolver. Antes el TJUE había dicho que el cumplimiento del principio de imagen fiel constituye el objeto primordial de la Cuarta Directiva, optando por la función informativa de las cuentas anuales, frente a la simple asunción de la prudencia interpretativa. La sentencia GIMLE hace una lectura más prudente y formalista, optando, en un contexto de convergencia internacional proclive a la finalidad informativa, por la posición más tradicional sobre las finalidades del Balance. La infravaloración constatada de las acciones adquiridas por GIMLE es coherente y exigible de acuerdo con el principio de prudencia, lo que relega el principio de imagen fiel a los efectos puramente informativos. Solo a partir de la evidente vinculación entre las partes puede entenderse una adquisición por un precio inferior en un 3400% al valor real de las acciones. El TJUE no se pronuncia sobre si el fenómeno de los precios de transferencia en casos de vinculación debe ser corregido dando lugar a la inaplicación de la regla del coste histórico en virtud del principio de imagen fiel, sino que parece confinar los efectos del principio e imagen fiel a la memoria. Pero según la interpretación de la Comisión sobre la Cuarta y Séptima Directivas parece fuera de toda discusión que, en ausencia de normativa nacional, existe un deber de inaplicar preceptos contables concretos cuando pueda estar comprometido el principio de imagen fiel. En nuestro Plan General de Contabilidad (2007) para las operaciones entre empresas del grupo se impone el valor razonable (Norma 21), de acuerdo con la realidad económica de la operación. Parece evidente que

esto es incompatible con la sentencia GIMLE, al punto de que una interpretación de la Norma 21 conforme al ordenamiento comunitario parece imposible. En nuestro ordenamiento contable interno se había consolidado el criterio de que la necesaria prevalencia del fondo sobre la forma, impone que las operaciones entre empresas del grupo pueden valorarse por referencia al mercado. Pero la sentencia GIMLE impide la inaplicación del principio de coste histórico y regla de prudencia por imposición de las exigencias de la imagen fiel. La sentencia GIMLE niega radicalmente en un caso concreto la inaplicación del principio de coste histórico por aplicación de la imagen fiel, pero sin aclarar qué es una situación excepcional tal que habilita la excepción de los principios contables, y menos aún por qué una infravaloración manifiesta, constando vinculación entre los operadores, no constituye una situación excepcional que habilita la inaplicación del coste histórico. La inaplicación de las reglas contables por imposición de la imagen fiel se ha valorado como una cláusula general antiabuso que hace prevalecer el fondo sobre la forma. Tras la sentencia GIMLE por exigencia del principio de seguridad jurídica debe precisarse en qué circunstancias puede prescindirse de la forma (valor pactado) y sustituirlo por el fondo (el valor de mercado). El test de abuso del propio TJUE (asunto EMSLAND STÄRKE) exige la concurrencia de circunstancias objetivas (respeto a las formas contrariando el objetivo de la norma) y subjetivas (voluntad de obtener una ventaja con artificiosidad en la creación de las condiciones para su obtención). En el asunto GIMLE en el plano objetivo existe desproporción entre el coste y el valor real de tal magnitud que el principio de prudencia y su finalidad no parece verificarse. En el plano subjetivo se han creado artificialmente las condiciones para la ventaja a obtener, dado que los vendedores solo admiten el precio inferior dado que la entidad compradora es de su propiedad y para localizar la ganancia donde está exenta. La normativa tributaria española de operaciones vinculadas (art. 16 LIS) es distinta de la norma de valoración 21 aunque la filosofía de fondo pueda coincidir. La norma antiabuso general incluida en el artículo 15 LGT no admite tampoco la subordinación a la norma contable y requiere, en su caso, la práctica de ajustes extracontables al resultado. De manera que entre la excepción de la norma contable por el principio de imagen fiel y los requisitos de artificiosidad del artículo 15 LGT existen relevantes diferencias. Así el artículo 15 exige un requisito procedimental que no existe en el plano contable. No es razonable interpretar literalmente la remisión al resultado contable del artículo 15 LGT para defraudar las exigencias y limitaciones del conflicto en la aplicación de las normas en el ámbito específico del Derecho Tributario.

Sabina de Miguel Arias analiza la relevancia de la interpretación razonable de la norma como causa de exclusión de responsabilidad por infracciones tributarias ante la presentación de liquidaciones erróneas. Cláusula íntimamente ligada a la concepción del principio de culpabilidad, que impone la exención de responsabilidad por infracciones recogida en el artículo 179.2 LGT, que enumera tres supuestos ejemplificativos: interpretación razonable de la norma, actuación conforme a criterios administrativos públicos, y actuación ajustada a un contestación a una consulta. Lo que enlaza directamente con la inexistencia de responsabilidad objetiva y la obligación de la Administración de motivar la culpabilidad. La LGT no abarca todos los supuestos de error, sino que prevé ciertas circunstancias que constituyen indicios suficientes para la exención de responsabilidad. La interpretación razonable es un concepto jurídico indeterminado que ha de concretarse en cada caso concreto, teniendo en cuenta factores como la complejidad técnica del ordenamiento tributario, la ausencia de estabilidad normativa y la condición personal de los sujetos aplicadores de la norma. En la valoración de la complejidad de la norma influyen factores como la ambigüedad, la novedad, y la falta de desarrollo reglamentario. En el plano subjetivo ha de atenderse a las circunstancias personales del sujeto que interpreta la norma, pudiendo detectarse el error de derecho invencible cuando se asesora de un profesional cualificado. Pero tampoco cabe fundamentar la culpa en la existencia de asesoramiento jurídico según ha dictaminado el Tribunal Supremo. Aún si no existe conflicto interpretativo en la norma debe descartarse la culpa en los casos de error de hecho, de calificación o de subsunción, para casos en que la selección de la norma aplicable comporte dificultad y

que el razonamiento o calificación efectuada resulte lógica y adecuada a los datos conocidos. En los casos de actuación conforme a los criterios administrativos no es correcto identificar la diligencia debida con la mera aceptación de la postura oficial. La actuación de la Administración genera confianza legítima en la licitud de las conductas que ella se atemperan. Los criterios de la Administración conocidos mediante publicaciones y comunicaciones deben abarcar las de mayor y las de menor transcendencia habida cuenta de que el art. 87.1 LGT prevé obligaciones a cargo de la Administración para permitir a los obligados en conocimiento de sus criterios. En las actuaciones con arreglo a los criterios manifestados en consultas tributarias la norma pide igualdad sustancial de las circunstancias, debiendo entenderse modificado el criterio de la consulta más antigua en casos de doctrinas contradictorias. Analizando los pronunciamientos de los Tribunales que exoneran de responsabilidad a los contribuyentes, resulta que en el IRPF se tiene en cuenta la excesiva complejidad, la diversidad de doctrina y de criterios jurisprudenciales, mientras que se detecta la ausencia de diligencia en casos de error en la cuantificación de las ganancias, disfrute de exenciones, y existencia de ocultación. En el impuesto sobre sociedades he tenido virtualidad exculpatoria la complejidad normativa, la interpretación dispar en sede administrativo o jurisdiccional y la ausencia de ocultación, mientras se ha inculcado en supuestos de datos falsos o falseados, de normas claras interpretadas de forma incorrecta, y de experiencia previa en operaciones idénticas. En el IVA también han exculpado los contextos complejos, la doctrina contradictoria, y errores de terceros, no siendo suficiente la condición subjetiva como extranjero. Ante los problemas que plantea la definición de la interpretación razonable de la norma parte de la doctrina considera más útil regular de forma general los efectos del error en la normativa tributaria. Debe tenerse en cuenta que el artículo 179.2d) LGT no abarca todas las hipótesis del error sino que enumera supuestos ejemplificativos que no agotan los supuestos en que concurre diligencia debida. Desde la perspectiva procedimental puede ser conveniente que el sujeto pasivo ponga en conocimiento de la Administración la interpretación que ha seguido mediante el oportuno escrito, sin perjuicio de los ulteriores trámites de alegaciones. En este contexto ha de subrayarse la importancia de la motivación de los actos administrativos sancionadores, sin que sean suficientes referencias genéricas a la inexistencia de interpretación razonable de la norma.

José Enrique Monterroso Muñoz dedica su trabajo al estudio empírico de los impuestos diferidos en las empresas con mayor volumen del sector inmobiliario español durante el período 2008 a 2011. Las diferencias entre la normativa contable y la normativa fiscal inciden en la práctica contable y en el comportamiento de los gerentes. El reflejo de estas diferencias en el plano contable puede efectuarse por el método basado en la Cuenta de Resultados, o por el método basado en el Balance de Situación. La normativa contable internacional y la nacional optan por el método del Balance. La doctrina ha estudiado la incidencia de los impuestos diferidos en los procesos de valoración de las compañías, sugiriendo la idea de que proporcionan al inversor información sobre las posibles conductas de manipulación del resultado. Algunas investigaciones detectan que las empresas públicas, las empresas altamente apalancadas y las que están financieramente agobiadas presentan grandes diferencias entre la contabilidad y la fiscalidad. Se asume que manejar el resultado contable al alza sin incrementar la base fiscal genera diferencias temporarias y gastos por impuesto diferido de forma que éste puede ser medida útil para detectar la manipulación del resultado. Analiza en primer lugar si se ha producido una variación en el mayor o menor reconocimiento de activos y pasivos por impuesto diferido. Desde esta perspectiva se constata un incremento significativo del reconocimiento de activos por impuesto diferido, y que existe una relación inversa entre las variaciones de los flujos de caja y el reconocimiento de activos por impuesto diferido. En segundo lugar, examina la incidencia de variables financieras como la liquidez y el endeudamiento en el reconocimiento de activos y pasivos financieros. Desde el punto de vista de la liquidez se constata que afecta al volumen de activos por impuesto diferido, de forma que con ratios bajos de liquidez se reconocen activos por impuestos diferidos y lo contrario ocurre con ratios de liquidez medios o altos. De igual modo,

aunque no existen diferencias significativas con niveles de endeudamiento bajos se produce un incremento de activos por impuesto diferido. Por último determina la incidencia de los impuestos diferidos, activos y pasivos, en la discrecionalidad de los gerentes en la cuantificación del resultado contable. Desde este punto de vista los niveles de discrecionalidad son más significativos en las empresas con menor endeudamiento que en las empresas con mayor endeudamiento, y que resulta significativa la relación estadística entre el gasto devengado por impuesto diferido asociado al reconocimiento de activos fiscales respecto a los devengos anormales, mientras que no es significativa la relación entre el impuesto devengado asociado al reconocimiento de pasivos por impuesto diferido y los devengos anormales.

Salvador Miranda Calderín honra de nuevo su compromiso con la RIC aportando su Crónica referida al año 2013. Período en que han menudeado, como es costumbre, las interpretaciones restrictivas de la Administración Tributaria, puntualmente confirmadas por el Tribunal Supremo. Por fin se han publicado las Directrices comunitarias sobre las ayudas estatales de finalidad regional para el período 2014-2020, prorrogando seis meses las ayudas aplicables en el período 2007-2013. Lo que por Resolución de la DGT supone que hasta 31 de diciembre de 2014 puede dotarse la RIC con los beneficios hábiles generados en 2014. El territorio canario se cataloga en las nuevas Directrices como región a) que son las que pueden recibir ayudas con más intensidad. Se subraya la importancia de la prohibición de ayuda a las empresas en crisis y que debe aportarse justificación del efecto incentivador explicando la situación contrafáctica que existiría sin ayudas. El Parlamento canario y los principales estudios realizados ponen énfasis en la creación de empleo abogando por la continuidad de la RIC. Se muestra contrario por razones coyunturales relacionadas con el desempleo en Canarias de exteriorizar las inversiones de las dotaciones de la RIC. La mejora de la integración regional de las Regiones ultraperiféricas es loable, por lo que la incentivación de las inversiones canarias en el exterior no se ve frenada por la legislación comunitaria, pero sí por la alta tasa de paro de las islas. Sostiene el autor que las regularizaciones efectuadas por la Administración tributaria relacionadas con la RIC forma parte del REF y debe ser compensada a Canarias con una fórmula eficiente. En este tiempo el Tribunal Supremo ha reiterado que solo la actividad económica es fuente de rendimientos susceptibles de la dotación RIC, con exclusión de arrendamientos, incluso de industria, plusvalías, etc.; se han rechazado recursos amparados en la tutela judicial alegando incongruencia omisiva por faltas de referencias a informes aportados o de motivación; se ha justificado la legitimidad de los cambios de criterio en confrontación con la seguridad jurídica, y se concreta el límite casacional en la mera cuota; en materia de prescripción por defectos de contabilización o dotación se ha estimado consumada la prescripción de la acción liquidatoria si el incumplimiento se produce en un año prescrito no susceptible de comprobación; se ha confirmado que las AIE pueden dotar la RIC y no sus miembros con las bases imputadas; y no se ha admitido la petición subsidiaria de aplicar la RIC cuando se declaran improcedentes los beneficios de las “vacaciones fiscales”, porque no se cumplen sus requisitos sustanciales ni se ha efectuado una declaración complementaria. La Audiencia Nacional que para la actividad de alquileres los requisitos de local y empleado son mera presunción *iuris tantum*, siendo decisiva la existencia o no de riesgo de la actividad; que las plusvalías y los ingresos financieros y los dividendos no habilitan la dotación de la RIC; que el carácter revisor de la jurisdicción contenciosa impide examinar cuestiones no debatidas en instancias inferiores; y que la subrogación de la RIC en procesos de reestructuración societaria solo tiene lugar bajo el paraguas del régimen especial de fusiones de la LIS. El TSJ de Canarias ha exigido los requisitos de local y empleado aunque la entidad no sea de mera tenencia; no ha estimado viable la materialización en vehículo de lujo; no son responsables por defectos en la materialización lo que en tal fecha no eran administradores; no es actividad habilitante el arrendamiento de industria; ha entendido prescrito el derecho a comprobar la regularidad de la materialización o inversión, cuando lo que se comprueba es la obligación de mantenimiento de la inversión no realizada, frente a la criticable ficción legal admitida por el TEAR canario en 2012; estima la existencia de prescripción cuando los incumplimientos

se han producido en años prescritos; incluso antes de la modificación legal operada en 2007 ha decido que los herederos de personas fallecidas antes de la materialización o del mantenimiento pueden integrar estos requisitos. Los Tribunales administrativos y el TEAC en concreto ha modificado el criterio de valoración de la actividad económica en alquileres con local y empleado, definiendo que son requisitos necesarios, pero no suficientes; rechaza la aplicación del incentivo de la RIC en el caso de una fusión por no figurar información en la memoria del absorbente.



Aspectos de la reforma de la Ley General Tributaria

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
Gabinete de Estudios AEDAF

1. Introducción

Desde que se aprobó la Ley 58/2003, General Tributaria, se han llevado a término dos importantes reformas y estamos a punto de asistir a la tercera. Nos referimos a la que se conoce por medio del Anteproyecto de Ley de Modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante el Anteproyecto) que el Ministerio ha dado a conocer poco antes del verano. Sus precedentes han sido la Ley 36/2006, de 29 noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal y la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

Las tres tienen en común la invocación de un “título habilitante” que fundamenta gran parte de sus contenidos: el fraude fiscal. Así nos lo reconoce expresamente la Exposición de Motivos del Anteproyecto que se remite a este objetivo junto a otros, no menos importantes, como son el reforzamiento la seguridad jurídica y la reducción de la litigiosidad, así como incrementar la eficacia de la actuación administrativa en la aplicación de los tributos. Ahora bien, mientras que algunos de estos objetivos se atienden con un bloque de medidas perfectamente identificadas, incluso agrupadas en nuevos títulos de la Ley, en cambio, las que podríamos identificar como instrumentos al servicio de la lucha contra el fraude se dispersan en el articulado, no siempre son fácilmente reconocibles, y se mezclan con otras cuya finalidad es la mayor facilidad gestora, aunque sea a expensas de mayores cargas o limitaciones para los contribuyentes.

El contexto en el que se dio a conocer el Anteproyecto se puede sintetizar en dos grandes realidades, relacionadas entre sí, que nos sitúan, en primer lugar, ante una Reforma fiscal contenida en tres proyectos de Ley, ya en tramitación parlamentaria, de la que este Anteproyecto es el cuarto eje. Y, de otra parte, ante un sistema fiscal que no logra cumplir con los objetivos esenciales que consustancialmente se le asignan. Así, por referirnos solo a

una de las funciones que ha de cumplir nuestro sistema de impuestos, la recaudatoria, se acaba de publicar por Eurostat, la oficina estadística de la UE, su informe *Tendencias fiscales en la Unión Europea 2014* en donde se nos da noticia comparada de los sistemas impositivos de los Estados miembros de la UE. En este Informe se advierte que los impuestos en España, siendo los más altos, son los que menos recaudan en comparación con los países de nuestro entorno. Así, en 2012 la media de ingresos tributarios de la UE se situaba en el 39,4 por ciento del PIB, mientras que en España el porcentaje era del 32,5 por ciento, colocándonos entre las más bajas de la región, concretamente en la posición 19 dentro de la UE. Es más, en relación con el IVA, al que se le han dedicado bastantes reformas, España ha tenido una bajada en su recaudación desde 2007, colocándonos entre los seis países que han sufrido también una caída recaudatoria en este Impuesto.

Ahora bien, siendo innegable la vinculación de este Anteproyecto, relacionado con la modificación de la LGT, con la Reforma fiscal en curso, también es evidente que existen diferencias entre los modos con que se están elaborando sus distintas partes. Como nos recuerdan los profesores de la UNED en un breve informe sobre el tema, este anteproyecto es el único que no se sustenta en un Informe previo, externo a la propia Administración tributaria (la reforma de los impuestos se iniciaría con el "Informe Lagares", aunque después los proyectos de Ley se hayan separado de la propuesta en muchos aspectos); y su tramitación, más lenta, le ha proporcionado un plazo de información pública superior a los restantes Anteproyectos. No obstante debemos advertir que, el Anteproyecto ha conocido un borrador previo (no un Informe, sino un verdadero texto articulado) que ya estaba redactado con algo más de un año de antelación al momento de la Reforma, preparado por la Administración y tendente sobre todo a suprimir obstáculos en las tareas gestoras del sistema fiscal. Ello con la salvedad del trabajo doctrinal, publicado por el IEF en 2011, bajo el título "*La adaptación de la regulación del Derecho tributario general al Derecho comunitario*" elaborado por una Comisión, que al menos afectaba a algunas de las cuestiones que son objeto de regulación en el anteproyecto al que nos referimos.

Y, puesto que mencionamos los contenidos del Anteproyecto, hemos de señalar que la reforma no es pequeña y que va a ser trascendente al menos en tres de sus grandes bloques cuales son: los que afectarán a la reclamación económico administrativa; a las dos cuestiones relacionadas con el Dº Comunitario (la devolución de los ingresos que se hayan realizado al amparo de normas declaradas nulas por inconstitucionalidad o por contravenir el Dº Comunitario, y la recuperación de las ayudas de estado que hayan sido declaradas ilegales por la Comisión o el TJUE); y a las actuaciones administrativas en los casos de delitos contra la HP. Pero estos temas no agotan el alcance de la norma, pues se van a añadir otras materias, precisamente las que tienen como finalidad "*la lucha contra el fraude*" o se amparan en otros títulos de muy diferente signo ya mencionados, y que son precisamente las materias sobre las que vamos a hacer seguidamente una reflexiones, siendo conscientes de que no siempre es aconsejable trabajar sobre anteproyectos de Ley por las muchas modificaciones que pueden producirse, aunque en este caso, es posible que, precisamente por este motivo, sea aconsejable hacerlo.

Además, existe otro motivo que justifica que nos ocupemos del anteproyecto y es que las normas a que nos referiremos normalmente estarán dotadas de una estabilidad en nuestro ordenamiento mayor de la que disfrutarán las disposiciones relativas a los impuestos que están contenidas en los restantes proyectos de la Reforma fiscal pues, de un lado, la LGT normalmente obtiene una permanencia mayor que la de las leyes específicas de cada impuesto, ya que estas se ven sometidas a las exigencias de la política fiscal mucho más variables que las que afectan a la LGT (a pesar de las tres reformas que hemos apuntado en once años). Y porque, no lo olvidemos, estas reformas de la LGT vienen amparadas y justificadas fundamentalmente por la Administración tributaria –recordemos que en su elaboración no ha existido comisión externa de ningún

tipo- y esto hace suponer que, de cumplir en alguna medida los fines perseguidos, se verán dotadas de un respaldo, el que les facilitará la propia Administración, del que seguramente carecerán con el paso del tiempo las restantes partes de la Reforma Fiscal.

Expuesto lo anterior, abordaremos los temas que, dispersos en el articulado del anteproyecto, creemos tienen una misma finalidad y se nos aparecen como de mayor relevancia.

2. La potestad calificadora e interpretativa

Aunque ambas potestades son distintas en su naturaleza, lo cierto es que la modificaciones previstas las va a mezclar en la forma en que vamos a examinar.

Comenzando por la potestad interpretativa, en sentido estrictamente administrativo pues no afecta a los tribunales ni al propio legislador, que el artículo 12 de la LGT atribuía, en el ámbito de las competencias del Estado, de forma genérica y exclusiva al Ministro de Hacienda, la nueva redacción dispondrá que la potestad para dictar disposiciones interpretativas, va a corresponder también a los órganos de la Administración tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación. Estas disposiciones tendrán carácter vinculante para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos.

Si, de alguna manera esta facultad está estrechamente relacionada con las competencias que ya estaban atribuidas para ejercer la iniciativa en la elaboración de disposiciones en el orden tributario, y la nueva disposición no encierra una importante novedad, sin embargo el anteproyecto sigue creando centros administrativos a quienes se les atribuyen competencias paralelas a la que acabamos de mencionar. Demasiadas autoridades para sentar criterios que, si son de obligado acatamiento para unos órganos de la Administración, su conocimiento no será menos importante para los contribuyentes.

Esto lo confirmamos en lo que se refiere a la labor unificadora en el ámbito de las resoluciones de los Tribunales económico-administrativos Regionales o Locales, cuando estén aplicando criterios diferentes al seguido por el Tribunal Económico-Administrativo Central, ya que en esta materia se podrá, a iniciativa del TEAC o a propuesta de cualquiera de sus Vocales o de los Presidentes de los TEAR, promover la adopción de una resolución para la unificación de criterio con los mismos efectos que la resolución del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio (art. 242 LGT). Es decir, serán vinculantes para los tribunales económico-administrativos, para los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y para el resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Es decir, se añadirá un plus sobre la situación anterior en la que necesariamente hablamos de recursos – instrumentos de impugnación de actuaciones previas- en los que los órganos con potestades revisoras no tienen la iniciativa a la hora de fijar doctrina. Siendo cierto que, cuando estemos ante esta vía –por cierto, sin carácter revisor- se prevé un trámite de alegaciones al que se convoca a los Directores Generales del Ministerio y de la AEAT, así como a los órganos equivalentes de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia.

Pues bien, en este ámbito, las novedades que se anuncian incorporan otra modificación de interés, esta vez referida al artículo 15 de la LGT (conflicto en la aplicación de la norma) y al 159, que va a mezclar la facultad para calificar los hechos, a fin de aplicar la norma conforme a su verdadera naturaleza, con una potestad de dirección u orientación de carácter muy semejante a la de naturaleza interpretativa.

En concreto, esta mezcla se instrumenta por medio de las siguientes medidas que van a modificar la figura que conocemos como "Conflicto en la aplicación de la norma":

Primero: La Administración tributaria hará públicos los informes que emita la Comisión consultiva (prevista en el artículo 159) con supresión en los mismos de toda referencia a datos que permitan la identificación de las personas a las que afecten.

Segundo: Dado que estos informes serán públicos, cuando exista un pronunciamiento de esta Comisión que hubiese ya fijado criterio dictando un informe favorable, y que sea preexistente y público respecto del momento en que se produzca un supuesto igual al que motivó la resolución, será posible imponer sanciones al contribuyente.

Tercero: Se entiende que existe un criterio administrativo respecto de un supuesto cuando la Comisión haya dictado, en otro caso semejante, un informe favorable a que se declare formalmente la existencia del conflicto en la aplicación de la norma.

Cuarto: Al efecto de que se emitan informes por la Comisión consultiva, se habilita a la Administración a que los solicite, hayan o no existido casos imputables a obligados tributarios concretos

Es decir, la Administración, en un procedimiento interno, sin concurrencia de ningún contribuyente, podrá fijar un criterio pro futuro, que puede ser causa de que se impongan sanciones, además de la liquidación correspondiente, a quienes no se ajusten al criterio ya establecido. Una figura de dudosa eficacia en nuestro ordenamiento va a mudar de naturaleza al transformarse en un instrumento de carácter orientador en la aplicación e interpretación de las normas con efectos también en el ámbito sancionador.

Somos conscientes que, con esta reforma, se trata de impedir que se expandan "soluciones artificiosas" diseñadas por especialistas que, aún en el caso de haberse descubierto por la Administración, no serían sancionadas, pero nos recuerda a los instrumentos de orientación que se intentaron establecer en la LGT, en 2003, ahora reducidos al ámbito de determinadas operaciones y con efectos que también inciden en la exigencia de la interpretación razonable de la norma, en donde también se quiso introducir, desde mucho tiempo atrás, que el criterio interpretativo dotado con el efecto mencionado, debería ser un criterio surgido de la propia Administración.

3. **Modificaciones que tienden a resolver problemas suscitados en la aplicación de las normas**

Según hemos advertido, además de unos bloque de preceptos bien delimitados en sus contenidos, la reforma proyectada se difumina en disposiciones dispersas que introducirán cambios a lo largo de todo el articulado de la LGT y que tienen un difícil encaje más allá de servir a la simplificación en la gestión tributaria en favor de las tareas a desarrollar por la Administración.

Estas disposiciones las tratamos de agrupar con algún criterio objetivo en los apartados que vamos a examinar a continuación.

3.1. Modificaciones que afectan a la regulación de la prueba

Como vamos a constatar, las modificaciones que se han previsto en esta materia tienden a favorecer la función comprobadora de la Administración facilitando su efectividad, pero a costa de una mayor carga y limitaciones sobre los contribuyentes.

3.1.1. Valor probatorio de las facturas

Como han señalado los escasos comentarios que ya existen en torno a este anteproyecto de Ley, una importante modificación en materia de prueba es la que se introducirá en relación con el valor probatorio de las facturas, tratando de ajustar su regulación a la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central.

La nueva disposición que se prevé introducir, alterando la redacción del artículo 106, en su apartado 4, viene a declarar que *"la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez que la Administración cuestiona fundadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones"*. Es decir, la prueba documental en que consiste la factura, que tantas veces conforma un requisito sin cuya existencia se ha entendido que no cabían las deducciones que en ella debían acreditarse, ha de complementarse con otras pruebas cuando la Administración ponga en duda la realidad de las operaciones documentadas.

Aunque nadie pone en duda que la disposición tiene su justificación, sin embargo deben resaltarse dos cosas relacionadas con el nuevo precepto. El primer dato viene dado por cuanto la Ley exigirá, para que el contribuyente haya de complementar su actividad probatoria, que la Administración cuestione "fundadamente" la realidad de las operaciones, no siendo suficiente con la mera exigencia de pruebas adicionales cuando no existan elementos objetivos que hagan dudar de la veracidad de los datos mencionados en la factura. La segunda nos remite a la dificultad que podrá encontrar el contribuyente para aportar pruebas distintas, para lo que se deberán tomar medidas sobre conservación de documentos que previsiblemente hoy no son necesarias.

3.1.2. La prueba por indicios en el método de estimación indirecta

Una segunda medida a destacar afectará al régimen de estimación indirecta al ampliar de forma expresa las facultades de que se inviste a la Administración a la hora de detallar el alcance de la comprobación (facturas, etc.) y de fijar los datos a utilizar en la determinación de la base imponible. Es decir, se va a terminar por atribuir a este método un cariz sancionador en todos los casos en que resulte de aplicación. Por ello la norma nos explica que, detectadas algunas insuficiencias en su regulación actual que debieron ser corregidas jurisprudencialmente, y en aras de una mayor seguridad jurídica, se van a introducir modificaciones en aspectos distintos del método.

Primeramente, en cuanto a las fuentes que podrán emplearse en la aplicación de este método, se van a mencionar expresamente los elementos establecidos para el método de estimación objetiva, si bien, cuando la Inspección acredite la existencia de rendimientos por un importe superior, será este último el que prevalezca. Y respecto de los datos de ejercicios anteriores o posteriores al regularizado, se matiza que serán empleados cuando se consideren suficientes y fiables, abriéndose la posibilidad de que se realicen ajustes en dichos datos a fin de adecuarlos

al momento de la regularización. Y, cuando se advierta que el obligado no presta la colaboración exigida, se podrán aplicar métodos estadísticos (*el promedio que resulte de la muestra a la totalidad de las operaciones del período comprobado*), así como datos procedentes de estudios del sector efectuados por organismos públicos o por organizaciones privadas de acuerdo con técnicas estadísticas adecuadas, o datos procedentes de muestras obtenidas por la propia inspección sobre empresas, actividades o productos con características relevantes que sean análogas o similares a las del obligado tributario.

Y, en el ámbito de la imposición sobre el consumo –el IVA claramente– si la Administración no dispone de información que le permita estimar las cuotas que han sido repercutidas al contribuyente, corresponderá al obligado aportar la información que permita identificar a las personas o entidades que le repercutieron el impuesto y calcular su importe. Es decir, la carga de la prueba vuelve a establecerse sobre quien, casi por principio, ha incurrido en una situación en la que no dispone de esas pruebas.

Esta amplitud de medios indiciarios solo nos ponen de relieve las dificultades que aparecerán para destruir estas “pruebas” pues nos parece una actividad muy compleja elaborar una réplica a los estudios realizados por organismos públicos o por organizaciones privadas. Ello a pesar de que el método está justificado en la mayoría de los casos en el hecho de que ha sido el contribuyente quien ha provocado su aplicación al incumplir sus obligaciones, pero esta afirmación no toma en consideración que no siempre son evidentes y constatables los presupuestos de hecho por los que se aplica el método.

En segundo lugar, se aclara que el método no solo se aplicará para determinar la totalidad de la base, sino que podrá emplearse para calcular las ventas y prestaciones, las compras y gastos o el rendimiento neto de la actividad.

3.1.3. Examen de contabilidad en el procedimiento de comprobación limitada

Aunque el examen de la contabilidad mercantil se excepciona expresamente de entre la documentación que puede ser examinada por la Administración en la tramitación de este procedimiento, se va a permitir al obligado tributario que, voluntariamente y sin requerimiento previo, pueda aportar la contabilidad mercantil, si bien, solo para la simple constatación de determinados datos de que dispone la Administración.

Ahora bien, a fin de evitar que este examen –más que comprobación– tenga efectos preclusivos en futuras comprobaciones, se ordenará expresamente que este examen no impedirá ni limitará la ulterior comprobación de las operaciones en un procedimiento de inspección posterior.

3.1.4. El momento para la aportación de pruebas

Nuevamente en el artículo 106 de la LGT se va a introducir una modificación, si bien lo que se ha previsto ahora es elevar al rango de Ley una norma que ya estaba vigente con rango reglamentario, aunque tropezando con varias sentencias de los tribunales de lo contencioso de las que hemos dado noticia en esta revista, siendo la última la Sentencia de 23 de junio de 2014 de la Audiencia Nacional (Rec. n.º 433/2012 Ponente: Doña Concepción Mónica Montero Elena) y la más importante la Sentencia de 20 de junio de 2012, del Tribunal Supremo (Rec. n.º 3421/2010 Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce).

El texto de la modificación prevista, que se inscribe en las normas sobre la prueba, dispone:

“6. Una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones, no podrá incorporarse al expediente ni ser tenida en cuenta más documentación acreditativa de los hechos en el procedimiento de aplicación de los tributos o en la resolución de recursos o reclamaciones, salvo que el obligado tributario demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite.”

Este texto se añadiría a otros ya vigentes que operan tanto en el ámbito del recurso de reposición, para el que se ordena la improcedencia de la aportación de pruebas que, habiendo sido solicitadas en el procedimiento de aplicación de los tributos y que pudieron ser aportadas, no lo hubieran sido entonces; como en otros procedimientos de aplicación de los tributos, en los que se limita a un breve plazo de quince días la posibilidad de oponerse a las pruebas a disposición de la Administración (artículo 92.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos); como también en el ámbito de la estimación indirecta de bases y cuotas.

El texto, que puede encerrar un principio de aplicación caso a caso, trata de elevarlo a categoría general extendiendo sus efectos más allá del orden administrativo. Hemos de esperar que la Jurisdicción Contencioso Administrativa no acepte su aplicación, en la forma generalizada que se pretende, en este otro ámbito ya que afecta al derecho fundamental y confunde la naturaleza de privilegio para la Administración que tiene la revisión administrativa previa con la función jurisdiccional que tienen atribuida los tribunales de justicia.

Es decir, que si la elevación de rango del precepto persigue situarlo más allá de la competencia del juez exigiendo en su caso un planteamiento de una cuestión de inconstitucional, creemos que los tribunales pueden, por vía interpretativa, situarlo en sus precisos límites e incluso reducir su ámbito de aplicación a los casos en los que se pueda apreciar un abuso procesal.

Por otra parte, esta disposición ha de aplicarse e interpretarse con algunas de las normas que se han previsto introducir en el nuevo artículo 150 que afectarán a la duración máxima de las actuaciones inspectoras cuando el contribuyente aporte pruebas con posterioridad al momento en que le fueron requeridas.

3.2. Las obligaciones relacionadas o conexas

El tema de las obligaciones conexas es una cuestión, de la que nos hemos ocupado en esta Revista, que se pretende resolver con un paquete de medidas de amplio alcance e importancia que van a afectar a varias disposiciones de la LGT.

En dos vertientes se sitúa este problema a juicio de los autores del anteproyecto: cuando es el contribuyente quien quiere modificar la declaración autoliquidación de un ejercicio prescrito, y también cuando la administración procede a comprobar un ejercicio encontrándose con que existen datos cuya verificación depende de lo fijado en otros ya prescritos.

Dice así la Exposición de Motivos del Anteproyecto: *“cuando la Administración tributaria regulariza una obligación tributaria relacionada con otra del mismo obligado tributario, si la Administración, de oficio o en virtud de una solicitud de rectificación de autoliquidación presentada por el obligado tributario, pretende modificar la obligación tributaria conexa aplicando los criterios en los que se ha fundamentado la regularización de la primera obligación, es posible que no pueda hacerlo por encontrarse la deuda ya prescrita, dando lugar a situaciones en las que los obligados tributarios y el acreedor público pueden resultar gravemente perjudicados.*

Así, pueden darse supuestos de doble imposición en perjuicio del obligado tributario. Pero también pueden producirse situaciones de nula tributación en detrimento de los intereses del erario público”.

Partiendo de esta perspectiva la modificación afecta a varios aspectos de la LGT según veremos a continuación.

En primer lugar, y dado que el problema lo sitúa el anteproyecto en el ámbito de la prescripción de las obligaciones comienza la reforma por entrar en las disposiciones sobre la prescripción, aunque en algún caso de forma innecesaria, en dos aspectos a destacar.

La declaración, en un nuevo artículo 66 bis, de la imprescriptibilidad del derecho a comprobar e investigar (*“No prescribirá el derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta ley”*). Es decir, la imprescriptibilidad de una de las potestades administrativas.

Y, con modificación del artículo 68, relativo a la interrupción de la prescripción, en la siguiente forma:

- definiendo lo que son las obligaciones conexas, afirmando que son aquellas en las que alguno de sus elementos resultan afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o período distinto,
- estableciendo un nuevo motivo de interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar de las obligaciones tributarias conexas del propio obligado tributario, siempre que *“se produzca o haya de producirse una tributación distinta como consecuencia de la aplicación, ya sea por la Administración tributaria o por los obligados tributarios, de los criterios o elementos en los que se fundamente la regularización de la obligación con la que estén relacionadas las obligaciones tributarias conexas”*. Disposición que se aplicará a los casos en los que la interrupción del plazo de prescripción se produzca a partir de la fecha de entrada en vigor de la ley.

Pues bien, la reforma va a redefinir también y en consonancia con lo anterior el cauce para el ejercicio de las potestades administrativas de comprobación, disponiendo, en un reformado artículo 115, que la verificación de los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria se podrá realizar, aún en el caso de que la misma afecte a períodos y conceptos tributarios prescritos, siempre que esta comprobación resulte precisa en relación con la práctica de liquidaciones que no hubiesen prescrito. A este efecto añade que serán de aplicación las normas generales sobre medios de prueba y su valoración, debiendo aportarse en todo caso la declaración o autoliquidación en que se incluyeron los datos a revisar.

Sin embargo, esta modificación, que se ajusta a la doctrina del Tribunal Supremo y la fija con rango de Ley –en este extremo el TS había favorecido los intereses de la Administración–, no se detiene en la apertura a la comprobación administrativa de aquellos hechos ocurridos en períodos ya prescritos, sino que abre también esta realidad ya firme, jurídicamente, a la potestad calificadora, permitiendo que se vuelvan a recalificar los hechos, actos o negocios realizados por el obligado tributario con independencia del ejercicio o período en el que la hubiese realizado anteriormente, y, por supuesto, de la previa calificación que el contribuyente hubiera dado a los mismos en sus declaraciones no comprobadas.

Solo nos queda por añadir que, de hacerse una interpretación amplia de las facultades que se van a introducir, es posible que lleguemos a desdibujar la línea divisoria entre las potestades de aplicación de los tributos y la potestad revisora de la Administración.

3.3. Medidas tendentes a evitar abusos de los contribuyentes

Como es perfectamente lógico, la ley se reforma también en aspectos en los que se han desvelando técnicas abusivas por parte de los contribuyentes, como es el caso de la aplicación por parte de éstos, al inicio del procedimiento de comprobación o investigación y mediante una declaración complementaria, de cantidades pendientes de compensación que se traen al ejercicio que esté siendo comprobado. Con ello se lograba en algunos casos alterar la calificación de la infracción cometida, lo que se impedirá con la nueva redacción del artículo 119 de la LGT.

4. Modificaciones relativas a la inspección

Una de las reformas de mayor calado es la que se proyecta sobre el artículo 150 de la LGT, disposición clave en materia de inspección, y lo hace ampliamente afectando a la totalidad del precepto, si bien no todas las modificaciones van a ser de aplicación en el mismo momento, ya que se hace mención expresa a un caso en el que la nueva norma solo se aplicará cuando, dictada una resolución o sentencia que ordene la retrotracción del procedimiento, la notificación de la reanudación se produzca a partir de la entrada en vigor de esta ley.

Advertido lo anterior, comenzaremos por señalar que el Anteproyecto parte de la gran conflictividad jurídica que ha suscitado la regulación de los plazos de las actuaciones inspectoras –conflictividad cuyos resultados no le han sido generalmente favorables– y afronta por ello la plena modificación del precepto, abordando el tema de la duración del procedimiento inspector con una nueva perspectiva: sustituir la situación vigente por un alargamiento de los plazos y modificando los supuestos de interrupciones del cómputo de aquellos.

Con ello se persigue, según la Exposición de Motivos, reducir significativamente la conflictividad, dotar al sistema de una mayor seguridad jurídica en cuanto al cómputo de los plazos del procedimiento inspector y en cuanto a la fecha de su previsible finalización, así como simplificar la normativa vigente, al eliminarse el sistema de supuestos de interrupciones justificadas, de dilaciones no imputables a la Administración, y de ampliación del plazo.

Estas finalidades se conseguirán no solo mediante un alargamiento del plazo máximo de duración, sino también por medio de la ploriferación de plazos máximos de duración del procedimiento en función de las más variadas circunstancias.

Así, los nuevos plazos de duración máxima, que deberán comunicarse al obligado al inicio del procedimiento, serán:

- Con carácter general, de 18 meses.
- 27 meses cuando el volumen de operaciones del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar cuentas o el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades. En el caso de entidades vinculadas, si se aprecia para una esta circunstancia, se aplicará este plazo a los procedimientos de inspección seguidos con todas ellas.

Ahora bien, estos plazos pueden ampliarse en la forma y por los siguientes periodos máximos:

- Por un periodo de tres meses cuando, dentro del procedimiento inspector el obligado, habiendo manifestado que no tiene o no va a aportar la información solicitada o que no la aportará íntegramente en el plazo concedido en el tercer requerimiento, la aporte posteriormente una vez transcurrido al menos nueve meses desde el inicio del procedimiento.
- La ampliación antes señalada será de 6 meses cuando la aportación se efectúe tras la formalización del acta y determine que el órgano competente para liquidar acuerde la práctica de actuaciones complementarias.
- Asimismo, el plazo máximo se extenderá por un periodo de seis meses cuando, tras dejar constancia de la apreciación de las circunstancias determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta, se aporten datos, documentos o pruebas relacionados con dichas circunstancias.
- Finalmente, si una resolución judicial o económico-administrativa ordena la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste, desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones, hasta la conclusión de los plazos antes mencionados, o en seis meses, si este último fuera superior.

Estos plazos se aplicarán a la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos que constituyan el objeto del procedimiento inspector, aunque las circunstancias para la determinación del plazo sólo afectasen a algunas de las obligaciones o periodos incluidos en el mismo, excepto que se haya producido un supuesto de desagregación del objeto de la inspección.

En cuanto al cómputo de estos plazos, que se realizará en la forma actualmente prevista no siendo ahora de aplicación las normas sobre periodos de interrupción justificada ni sobre dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración que se regulan en el artículo 104, el anteproyecto ordena que se suspenda desde el momento en que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a. Cuando se produzca la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente, sin haberse practicado la liquidación, o cuando se reciba una comunicación judicial que ordene la suspensión o paralización de las actuaciones.
- b. Cuando se plantee un conflicto ante las Juntas Arbitrales, sea la de régimen común, la correspondiente a la Comunidad Foral de Navarra, o a la Comunidad Autónoma del País Vasco.
- c. Cuando se notifique al interesado la remisión del expediente a la Comisión consultiva a efectos de la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.
- d. Con la concurrencia de una causa de fuerza mayor que obligue a suspender las actuaciones.
- e. Cuando, a solicitud del obligado tributario, se le conceda que, durante uno o varios periodos la inspección no efectúe actuaciones. Esta solicitud se deberá formular antes de la apertura del trámite de audiencia sin que el periodo pueda exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento.
- f. Con el intento de notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o de liquidación o del acuerdo por el que se ordena completar actuaciones a que se refiere el artículo 156.3.b) de esta ley.

Salvo en este último caso, la suspensión del cómputo del plazo no conlleva la suspensión de actuaciones, pues la propia Administración puede apreciar que algún periodo, obligación tributaria o elemento de esta no se encuentra afectado por la causa de suspensión, en cuyo caso se continuará el procedimiento inspector respecto de los mismos, pudiendo, incluso, practicarse las liquidaciones que por estos conceptos procedan, si bien, en estas circunstancias, se separarán los conceptos a efectos tanto del plazo máximo como de su cómputo.

Y, en cuanto a la finalización del cómputo de la suspensión, esta se producirá cuando tenga entrada en el registro de la correspondiente Administración el documento del que se derive que ha cesado la causa de suspensión; se consiga efectuar la notificación o se constate la desaparición de las circunstancias determinantes de la fuerza mayor.

Como consecuencia de una reforma de la importancia que se puede deducir del resumen que hemos realizado, ha sido necesario también prever la modificación de otras disposiciones de la Ley como son las que afectan al artículo 104 y, con mayor interés, la que se producirá en el artículo 211.2. Esta disposición, relativa a la terminación del procedimiento sancionador viene a extender la duración máxima de dicho procedimiento cuando, una vez iniciado éste, concurren algunas de las circunstancias a que hemos hecho referencia, determinantes del alargamiento del plazo máximo del procedimiento inspector del que aquel traiga causa.

Finalmente, para cerrar esta referencia a la reforma del artículo 150 LGT que acabamos de resumir, advertiremos que una modificación de tanta importancia solo se explica por la constante alusión que hacen los órganos encargados de la función inspectora a la escasez de medios humanos que padecen, lo que desviará sus efectos y consecuencias de cara a los contribuyentes. Sin embargo no creemos que, cuando las dotaciones de personal de la Administración se incrementen, se vaya a producir una reforma de la Ley en sentido inverso.

5. Modificaciones relativas a la recaudación

Si la función recaudadora era una de las más afectadas por la reforma de la Ley 7/2012, en el anteproyecto que comentamos no sucede así, pues las modificaciones previstas son de menor entidad a excepción de las que se refieren directamente a las medidas que se podrán adoptar en relación con el delito fiscal. Este último bloque de medidas se contendrá en un nuevo Título, el VI, comprensivo de los arts. 250 a 259 referidos al cobro de la liquidación relativa a la parte del delito regularizada en vía administrativa.

Dejando a un lado este nuevo título, son tres los aspectos en que podemos incluir las reformas proyectadas en la norma que comentamos.

La primera materia que se verá afectada es la contenida en el artículo 81 de la Ley, reguladora de las medidas cautelares, y trata de ajustarlo a las reformas que se produjeron en este tema por la Ley 7/2012. Entonces se diferenciaron las medidas cautelares adoptadas directamente por el juez, de aquellas otras de naturaleza meramente administrativa pero también de cara al proceso judicial. Por esta razón ahora se dice en el nuevo texto que las medidas cautelares, que habrán de cesar en el plazo de seis meses, se podrán convertir tanto en embargos en el procedimiento de apremio como en medidas cautelares judiciales, como en medidas de la misma naturaleza pero adoptadas por la autoridad administrativa (lo que es posible cuando en un procedimiento de comprobación e investigación inspectora, en el que no se haya dictado la liquidación, se haya formalizado denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública o se haya dirigido proceso judicial por dicho delito).

También en este mismo ámbito y artículo se autorizan medidas cautelares, con una duración de hasta veinticuatro meses desde su adopción, para garantizar el buen fin de la liquidación administrativa que se practique en caso delito fiscal, por la parte no remitida a delito, lo que se ha previsto en la reforma a introducir con el nuevo artículo 253.

Una segunda materia afectada por la reforma se refiere a los aplazamientos. A este efecto se introducirán dos nuevas disposiciones. En primer término se establece un nuevo supuesto de deudas inaplazables: las que resulten de la ejecución de decisiones o sentencias de recuperación de ayudas de Estado. En segundo lugar, se modifica el procedimiento de los aplazamientos cuando se trate de deudas inaplazables (hasta ahora las que hayan de pagarse con efectos timbrados, las retenciones e ingresos a cuenta y las que sean créditos contra la masa) ordenando que en estos casos se inadmita la solicitud.

Finalmente, dentro de las facultades de la Administración de extinguir las deudas acudiendo a la compensación, se va a permitir que se aplique este instrumento, de oficio y durante el plazo de ingreso en periodo voluntario, a las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de la ejecución de la resolución de los tribunales económico administrativos cuando dicha resolución estime una reclamación contra la liquidación de una obligación tributaria conexas a otra del mismo obligado tributario y la compensación se haya de producir entre ambas.

6. La publicación de datos y morosos

La última de las cuestiones que vamos a exponer ahora es una de las que más divulgación ha tenido en los distintos medios de comunicación al referirse a la publicación de datos de los contribuyentes y de la lista de contribuyentes morosos.

Esta medida, por su compleja naturaleza, cuestión que habrá de ser resuelta por los Tribunales, no vamos a incluirla desde ahora mismo en un apartado que nos remita a las modificaciones que se introducirán en las infracciones y sanciones tributarias, si bien es el marco en el que parece encuadrarse mejor.

Técnicamente la adopción de esta medida exige reformar varios aspectos de la Ley ya que afecta al propio carácter reservado de la información tributaria –que venía siendo un principio en nuestro derecho, con muy escasas excepciones- y necesita una regulación específica de las circunstancias, plazos, formas de publicación, así como de los recursos que puedan interponerse contra los respectivos acuerdos.

Empezando por la primera cuestión a reformar, nos encontramos con el artículo 95 al que se le añade un nuevo apartado por el cual se permite que la información tributaria también pueda revelarse o publicarse cuando venga impuesta por la normativa de la Unión Europea, así como por razones de interés público, apreciándose este interés en dos circunstancias fijadas legalmente:

- a. Cuando se aprecie la posible existencia de un delito no perseguible únicamente a instancia de la persona agraviada.
- b. Cuando proceda la publicación de conformidad con lo establecido en un nuevo artículo (95 bis) que regula el tema que nos ocupa.

Centrándonos en la publicación del listado de deudores –de defraudadores, lo ha calificado alguna prensa antes de conocer la norma proyectada- encontramos en la Exposición de Motivos que se justifica esta medida en el *“reforzamiento de los mecanismos de la Hacienda Pública de fomento del deber general de contribuir... y de lucha contra el fraude fiscal, no solo mediante medidas dirigidas directa y exclusivamente a la mera represión del mismo”*. Es decir, se trata de un estímulo y no de una sanción, atribuyéndole unos fines *“preventivos y educativos que coadyuven al cumplimiento voluntario de los deberes tributarios y la promoción del desarrollo de una auténtica conciencia cívica tributaria”*, medida que se adopta procurando el *“equilibrio entre los derechos que se integran en la norma, el del cuerpo social a exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias y el de los obligados tributarios en cuanto a la preservación de su intimidad”*.

A pesar de tan buena preparación del camino a seguir en su implantación, lo cierto es que sus efectos serán objeto de un importante rechazo social –al margen de las “comidillas” que se susciten- pues sus consecuencias son comparables con las que se producen cuando se embargan créditos en posesión de los clientes de empresas o profesionales, pues los sujetos sostienen que esta medida, por efecto publicidad que conlleva, les afecta económicamente más allá de las sumas embargadas provocándoles graves pérdidas en algunos casos. Este efecto se verá multiplicado cuando la medida consista en la inserción de un contribuyente en el listado a publicar. Ello al margen de que se está afectando a un derecho fundamental, aunque normalmente los datos que se publiquen no sean directa y estrictamente de naturaleza personal.

Avanzando en este resumen de la medida señalaremos que el Anteproyecto ha previsto que su primera implantación se produzca respecto de quienes el día 31 de diciembre inmediato posterior a la entrada en vigor de esta ley, se encuentren en el presupuesto de hecho determinante de la publicación del listado.

Este presupuesto de hecho, que justifica la presencia de un “interés público” para la publicación de la información, será la existencia de deudas o sanciones, con exclusión en su cómputo de las que estén aplazadas o suspendidas, que conjuntamente superen el importe de 1.000.000 de euros pendientes de ingreso, entendiéndose que ha transcurrido el plazo de ingreso cuando se hayan sobrepasado los plazos otorgados en la providencia de apremio que haya sido notificada. En el caso de que se hayan incluido deudas o sanciones cuyo importe represente al menos el 25% por ciento de la cuantía total pendiente de ingreso, el plazo otorgado en la providencia de apremio ha debido sobrepasarse al menos en un año.

Debe advertirse que en el ámbito estatal, las deudas y sanciones a considerar solo serán aquellas relativas a tributos de titularidad estatal, excluyendo a los impuestos cedidos a las CCAA, pero incluyendo la deuda aduanera.

Es decir, se trata de “morosos de gran cuantía”, lo que excluye a la mayoría de los contribuyentes del posible ámbito de aplicación de este precepto.

Respecto de los datos a publicar en los listados se incluirá la identificación del sujeto y el importe de las deudas y sanciones pendientes de pago tenidas en cuenta a efectos de la publicación.

En relación con el procedimiento a seguir en la aplicación de esta norma, el anteproyecto no contiene todas las disposiciones necesarias para resolver nuestras dudas, sino que hay una remisión al reglamento, si bien es posible deducir las principales pautas del mismo que consistirán en una primera publicación de los listados, susceptible de rectificación a instancia o reclamación de los afectados, que, tras las modificaciones oportunas, se elevará a definitiva, con inclusión de las rectificaciones que se hubiesen realizado respecto del primer listado. Este acuerdo final podrá fin a la vía administrativa siendo susceptible de recurso solo ante la jurisdicción.

A nuestro entender, el diseño del procedimiento no es enteramente respetuoso con los derechos y garantías de los contribuyentes que están en juego, los que, creemos, se verían mejor tutelados con un procedimiento en el cual, la Administración competente dictase una primera resolución provisional que sería comunicada a los afectados en forma individual, sin llegar tener publicidad alguna y que sería susceptible de rectificación a instancia o reclamación de los afectados. Una vez resueltas estas incidencias, se podría proceder a la publicación de los listados definitivos.

Con este diseño del procedimiento, se garantizaría en mayor medida el derecho de los afectados, evitando causar daños a quienes se incluyesen en una primera lista para ser excluidos después, daños que podrían exigirse a la Administración pues no es seguro que la mera corrección de la publicación satisfaga enteramente los derechos de estos contribuyentes. Y, en su caso y con la necesaria modificación de la norma prevista, podría permitirse a quienes se vieses próximos a la publicación de su identidad, que acudiesen a realizar el pago de sus deudas para eludir el presupuesto de hecho determinante de su inclusión en la lista.

7. Conclusión

En forma muy resumida diremos que, en primer lugar, nos felicitamos porque se complete la LGT en materias importantes donde se habían detectado lagunas. Ahora bien, con sucesivas reformas y de contenidos como los que hemos comentado desde 2006, se va a transformar la propia naturaleza de la LGT que dejará de ser una norma aplicable a todas las Administraciones –también a las locales– cuyo contenido debiera ser la regulación de las cuestiones básicas, atinentes a la relaciones de la Administración con los contribuyentes, así como la norma de definición y fijación de la categorías esenciales de nuestro ordenamiento tributario, para pasar a ser una norma de acción, con un contenido reglamentista, donde se mezclan valores jurídicos fundamentales con soluciones tomadas al hilo de las presiones sufridas por la Administración ante las circunstancias de cada momento.



Revista Técnica Tributaria

Estudios

- **Andrés Báez Moreno**
- **Sabina de Miguel Arias**
- **José Enrique Monterroso Muñoz**
- **Salvador Miranda Calderín**



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

El caso GIMLE: una nueva oportunidad perdida para aclarar el sentido del principio de imagen fiel y sus consecuencias fiscales

Andrés Báez Moreno^{1*}

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad Carlos III de Madrid

Postdoctoral fellow IBFD, Amsterdam.

Resumen

La sentencia de 3 de octubre de 2013 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el caso Gimle se ha pronunciado por primera vez sobre el contenido, efectos y límites de la disposición contenida en la Directiva y en el Derecho contable interno de los Estados Miembros que permite inaplicar reglas contables cuando el resultado de las mismas pueda comprometer las exigencias del principio de imagen fiel (*true and fair view override*). El trabajo que aquí se presenta contiene una crítica detenida al pronunciamiento y anticipa los efectos que eventualmente pueda desplegar el mismo sobre el régimen contable español de operaciones entre empresas del grupo y la interpretación del principio contable de prevalencia del fondo sobre la forma. El trabajo se cierra con una reflexión sobre cuál debería haber sido a mi juicio la posición asumida por el TJUE en relación con el *true and fair view override* y sus implicaciones fiscales.

Abstract

The ECJ decided on October 3rd 2013 for the first time on the true and fair override contained in the European Directive and the domestic commercial law of Member States (Gimle case). This article offers a critical approach to the decision and additionally tries to anticipate its possible outcome for the Spanish Commercial Accounting Law Group Regime and in general for the accounting principle of substance over form. The article concludes with a general reflection on which should have been the proper approach of the ECJ to the true and fair view override and its fiscal consequences.

Palabras clave

Palabras clave: imagen fiel, excepción por imagen fiel, prevalencia del fondo sobre la forma, Impuesto sobre Sociedades, valoración de elementos patrimoniales, régimen de operaciones entre empresas del grupo.

Keywords

True and fair view, true and fair view override, substance over form, Company Taxation, valuation of assets, accounting regime on group transactions.

1 * andres.baez@uc3m.es

Sumario

1. Introducción: el problema de la excepción por imagen fiel y su incidencia fiscal
2. La sentencia GIMLE. Los hechos y la decisión del TJCE
3. Las inconsistencias de GIMLE y las cuestiones cruciales que el pronunciamiento deja abiertas
 - 3.1. GIMLE rompe con cierta línea jurisprudencial previa.
 - 3.2. GIMLE deja algunas cuestiones sin resolver y abre nuevos interrogantes
 - 3.2.1. ¿Un principio de imagen fiel con efectos exclusivamente informativos?
 - 3.2.2. ¿Un principio de imagen fiel que requiere habilitación normativa expresa?
4. Las eventuales consecuencias de la Sentencia GIMLE para el ordenamiento contable español. La Norma de Valoración para operaciones entre empresas del grupo y el Principio Contable de prevalencia del fondo sobre la forma
 - 4.1. La Norma de Valoración 21ª del Plan General Contabilidad. Las normas contables para operaciones entre empresas del grupo
 - 4.2. La prevalencia del fondo sobre la forma y las exigencias del principio de prudencia.
5. GIMLE: una ocasión perdida para clarificar el contenido y efectos contables (y fiscales) del principio de imagen fiel
 - 5.1. ¿Cuál es el estándar antiabuso en la IV Directiva? El presupuesto de hecho de la TFO
 - 5.2. La TFO y sus consecuencias respecto de la base imponible de los impuestos que recaen sobre el beneficio empresarial

1. Introducción: el problema de la excepción por imagen fiel y su incidencia fiscal

A pesar de su extraordinaria trascendencia jurídica lo cierto es que el Derecho Contable material no ha suscitado excesiva atención en la doctrina española². Su complejidad técnica, su formulación mediante categorías parcialmente ajenas al mundo del Derecho o, en términos más generales, su pretendida falta de “juridicidad” han mantenido a la doctrina mercantilista y, en menor medida también a los cultivadores del Derecho Tributario, alejados de una disciplina cuya relevancia extraordinaria no hace falta siquiera probar. Si ya su importancia a efectos meramente jurídico-societarios resulta incuestionable, su trascendencia fiscal bien puede calificarse como crucial teniendo en cuenta que la base imponible de los impuestos que recaen sobre el beneficio empresarial parte, precisamente, del resultado contable.

Como no podía ser de otra forma esa falta de interés se ha proyectado también sobre una de las cuestiones nucleares (y no resueltas) del Derecho Contable armonizado. Nos referimos, en concreto, al llamado “*principio de imagen fiel*” y, más allá de su contenido y proyecciones, a la llamada función de inaplicación de reglas contables. A este respecto conviene reproducir literalmente el contenido del artículo 34 del Código de Comercio, en su versión hoy vigente, que constituye el punto de partida del problema, al menos por lo que se refiere al Derecho Contable Español:

“(…)

2. *Las cuentas anuales deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales. A tal efecto, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica.*
3. *Cuando la aplicación de las disposiciones legales no sea suficiente para mostrar la imagen fiel, se suministrarán en la memoria las informaciones complementarias precisas para alcanzar ese resultado.*
4. *En casos excepcionales, si la aplicación de una disposición legal en materia de contabilidad fuera incompatible con la imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales, tal disposición no será aplicable. En estos casos, en la memoria deberá señalarse esa falta de aplicación, motivarse suficientemente y explicarse su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa. (...)”*

Hasta la fecha, y más allá de las especulaciones doctrinales, la jurisprudencia del TJCE (intérprete último de la Directiva de Balances de cuya trasposición resulta la regulación contenida en el Código de Comercio) había avanzado muy lentamente en la concreción del contenido y significado jurídico del principio de imagen fiel³. Pero lo que sí que constituía una total incógnita eran los presupuestos y consecuencias de la llamada función de inaplicación de las reglas contables contenida en el artículo 34.4 del C.Com fruto de la trasposición del artículo 2.5

2 No puede decirse lo mismo de la llamada “Contabilidad Formal” que integrada por los preceptos hoy recogidos en los artículos 25 a 33 del Código de Comercio sí que ha merecido mayor atención por parte, sobre todo, de los cultivadores del Derecho Privado.

3 Sobre la jurisprudencia del TJCE en materia contable hasta la fecha: Báez Moreno, Andrés. *Normas contables e Impuesto sobre Sociedades*. Pamplona: Aranzadi, 2005, p. 437-454. BÁEZ MORENO, Andrés; CALDERÓN CARRERO, José Manuel. *La armonización contable europea, las NIC/NIIF y su influencia en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. /En/ Impuesto sobre Sociedades. Régimen General. Tomo I* (Eduardo Sanfrutos Gambín, Dir.). 2ª edición Pamplona: Ernst&Young-Thomson Aranzadi, 2013, p. 103-160.

de la Directiva 78/660/CEE (Cuarta Directiva, en adelante), de idéntico contenido y formulación muy semejante⁴. En definitiva, las preguntas eran muchas y todas trascendentes a efectos contables y, por supuesto, fiscales: ¿cuándo resulta una disposición contable incompatible con el principio de imagen fiel? ¿qué implica la excepcionalidad que la propia norma predica de la inaplicación? ¿la inaplicación tendrá efectos exclusivamente informativos o también patrimoniales y relictivos?

Pues bien, sin que pueda afirmarse que todas esas preguntas hayan encontrado respuesta, lo que sí es cierto es que la reciente Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (STJUE, en adelante) de 3 de octubre de 2013 (C-322/12 *État belge vs. GIMLE SA*, sentencia GIMLE en adelante) ha aclarado sustancialmente muchas de ellas en un sentido, además, bastante distinto de lo que cabía esperar a juzgar por sus pronunciamientos anteriores.

En este trabajo daremos noticia del pronunciamiento describiendo de forma sucinta los hechos y la decisión del TJCE (epígrafe II). Posteriormente, se analizarán determinadas cuestiones respecto de las que el pronunciamiento del TJCE no ha sido claro tratando de concretar cuál sea el alcance que al mismo debe darse (epígrafe III). Por último, y es aquí donde creo que reside el interés fundamental de este trabajo, se estudiarán los efectos determinantes que esta sentencia despliega respecto del ordenamiento contable español deteniéndonos particularmente en sus consecuencias fiscales (epígrafe IV). El trabajo se cierra con una reflexión en torno a cuál podía haber sido la respuesta correcta por parte del TJCE y las consecuencias que la misma podría desplegar a efectos fiscales (epígrafe V).

2. La sentencia GIMLE. Los hechos y la decisión del TJCE

Los hechos que originaron la controversia son relativamente sencillos. GIMLE, sociedad anónima belga, fue constituida el 26 de noviembre de 1998 por dos personas físicas de nacionalidad sueca y residentes en el Reino Unido. GIMLE tenía como objeto social, en particular, la adquisición de participaciones y acciones en todo tipo de sociedades y la gestión de éstas. El 27 de noviembre de 1998, GIMLE adquirió 50 acciones de la sociedad sueca TV-Shop Europe AB, de la que una de las personas físicas residentes en el Reino Unido era socio fundador⁵, por un importe de 5.000 coronas suecas (SEK), es decir, 100 SEK por acción. El 4 de enero de 1999, es decir, 38 días después de su adquisición, GIMLE vendió estas acciones a Electronic Retailing AB, sociedad sueca, por un precio de 17.000.000 de SEK, lo que equivale a 340.000 SEK por acción. A raíz de esta venta, GIMLE contabilizó una plusvalía de 74.776.696 francos belgas (BEF) (1.853.668 euros), correspondiente a la diferencia entre el precio de venta y el precio de adquisición de dichas acciones. De acuerdo con la legislación belga vigente en aquel momento las plusvalías obtenidas por dicha venta de acciones estaban exentas en el Impuesto sobre Sociedades⁶.

No obstante, mediante una liquidación complementaria de 19 de noviembre de 2002, la Administración tributaria belga estimó que GIMLE había obtenido beneficios sujetos a impuesto como consecuencia de la plusvalía

4 Señala el citado precepto de la Directiva: "Cuando, en casos excepcionales, la aplicación de una disposición de la presente Directiva resultare contraria a la obligación prevista en el apartado 3, no se aplicará la disposición de que se trate, con el fin de ofrecer una imagen fiel con arreglo al apartado 3. Tal supuesto de inaplicación deberá mencionarse en la memoria y será debidamente motivado, con indicación de su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados. Los Estados miembros podrán precisar los casos excepcionales y establecer el régimen de inaplicación correspondiente".

5 En los hechos del caso no se dice de forma expresa que las acciones fueran titularidad de la(s) persona(s) física(s) residente(s) en el Reino Unido pero todo hace pensar que así era.

6 Este régimen fue reformado el 29 de marzo de 2012 condicionando la exención a un periodo de tenencia mínima previo de un año.

materializada con ocasión de la adquisición de las acciones de que se trata en el litigio principal, es decir, «a raíz de la salida del activo monetario a cambio de las acciones cuyo valor real es superior al precio pagado». De este modo, la Administración tributaria presumió que el valor real de las acciones, en el momento de su adquisición el 27 de noviembre de 1998, no se correspondía con su valor de adquisición (100 SEK por acción), sino con su precio de reventa el 4 de enero de 1999 (340.000 SEK por acción). En consecuencia, dicha Administración consideró la plusvalía correspondiente de 74.776.696 BEF (1.853.668 euros) sujeta al impuesto sobre sociedades.

Tanto en el recurso ante el Tribunal de primera instancia como en la apelación ante el Tribunal de apelaciones de Bruselas como, finalmente, en el recurso de casación ante la Corte Belga de casación, la Administración Tributaria sostuvo que la valoración de las acciones adquiridas por GIMLE, conforme a su valor de mercado, podía justificarse por la aplicación directa del artículo 16 del Real Decreto de 8 de octubre de 1976 relativo a las cuentas anuales de las empresas conforme al cual, en el caso particular de que la aplicación de las normas de valoración contables (señaladamente la regla de valoración a coste histórico) no respete el principio de imagen fiel, procederá la inaplicación de dichas reglas⁷.

Al considerar que el recurso de casación del Estado belga requería una interpretación del artículo 2, apartados 3 a 5, de la Cuarta Directiva, la *Cour de cassation* decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 2, [apartados] 3, 4 y 5, de la [Cuarta] Directiva [...] en el sentido de que (no) se limita a prever la inclusión de información complementaria en la memoria de las cuentas anuales, sino que exige, cuando el precio de adquisición no se corresponde manifiestamente con el valor real de los bienes de que se trata, ofreciendo así una imagen falseada del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, introducir una excepción al principio de la contabilización de los activos al precio de adquisición y contabilizarlos inmediatamente a su valor de reventa si éste resulta ser su valor real?⁸»

Tras algunas afirmaciones generales que no implican novedad alguna en la jurisprudencia contable del TJCE, el Tribunal señala que ya en ocasiones anteriores se ha precisado que la aplicación del principio de imagen fiel debe guiarse, en la medida de lo posible, por los principios generales contenidos en el artículo 31 de la Cuarta Directiva, entre los cuales el principio de prudencia enunciado en el artículo 31, apartado 1, letra c), de la Directiva tiene particular importancia. En este sentido, y en virtud de las disposiciones del artículo 31, apartado 1, letra c), de la Cuarta Directiva, el hecho de tener en cuenta el conjunto de elementos –beneficios obtenidos, cargas, ingresos, riesgos y pérdidas– que corresponden realmente al ejercicio de que se trate permite garantizar la observancia del principio de la imagen fiel. En particular, el mencionado apartado 1, letra c), inciso aa), dispone que sólo podrán anotarse los beneficios obtenidos en la fecha de cierre del balance.

Continúa el TJCE afirmando que el principio de imagen fiel debe también entenderse a la luz del principio enunciado en el artículo 32 de la Cuarta Directiva, en virtud del cual la valoración de las partidas que figuran

7 No obstante se ha denunciado que el argumento relativo a la aplicación del principio de imagen fiel para provocar la inaplicación de una norma contable de valoración se plantea sólo desde el momento en que la liquidación inicial es recurrida ante los Tribunales (Docclo, Caroline. *GIMLE. Principle of a true and fair view of company's assets set out in Fourth Directive 78/660/EEC*. /En/ Highlights and Insights, 2013, p. 43). Se trata en todo caso de un extremo irrelevante para la correcta solución de la controversia.

8 Lo que se reproduce a continuación es un mero resumen de los argumentos del TJCE. En siguientes epígrafes haremos referencias más detalladas a los mismos.

En conclusión, la imagen fiel que deben ofrecer las cuentas anuales de una sociedad no se basa en una valoración de los activos efectuada en función de su valor real, sino en función de su coste histórico

en las cuentas anuales se hará en función del precio de adquisición o del coste de producción. En conclusión, **la imagen fiel que deben ofrecer las cuentas anuales de una sociedad no se basa en una valoración de los activos efectuada en función de su valor real, sino en función de su coste histórico.**

A continuación el TJCE advierte, sin embargo, que el artículo 2, apartado 5, de la Cuarta Directiva dispone que cuando, en casos excepcionales, la aplicación de una disposición de la Directiva resultare contraria a la obligación prevista en el apartado 3 de ese artículo 2, no se aplicará la disposición de que se trate, con el fin de ofrecer una imagen fiel con arreglo al apartado 3. En virtud del artículo 2, apartado 5, de la Cuarta Directiva, es por lo tanto posible, en casos excepcionales, inaplicar el artículo 32 de dicha Directiva, que impone una valoración de los activos en función del precio de adquisición o de su coste de producción, cuando la aplicación de este método ofrezca una imagen falseada del patrimonio, de la situación financiera o de los resultados de la sociedad.

Sin embargo, añade, es necesario señalar que la infravaloración de activos en las cuentas de las sociedades no puede, por sí misma, constituir un «caso excepcional», en el sentido del artículo 2, apartado 5, de la Cuarta Directiva. En efecto, la posibilidad de que ciertos activos estén infravalorados en las cuentas de las sociedades, en el supuesto de que su valor de adquisición sea inferior a su valor real, no es sino el corolario necesario de la opción efectuada por el legislador de la Unión, en el artículo 32 de la Cuarta Directiva, en favor de un método de valoración en función del coste histórico de los activos, y no de su valor real.

Adicionalmente se indica que el Estado belga, en el momento de las transacciones de que se trata en el litigio principal, no había adoptado ninguna disposición facultativa en virtud de los artículos 2, apartado 5, o 33 de la Cuarta Directiva.

Llegados a este punto el TJCE concluye que el principio de imagen fiel establecido en el artículo 2, apartados 3 a 5, de la Cuarta Directiva no permite establecer una excepción al principio de valoración de los activos en función de su precio de adquisición o de su coste de producción, según se establece en el artículo 32 de dicha Directiva, en favor de una valoración en función de su valor real, cuando el precio de adquisición o el coste de producción de dichos activos sea manifiestamente inferior a su valor real.

3. Las inconsistencias de GIMLE y las cuestiones cruciales que el pronunciamiento deja abiertas

Los pocos trabajos que, hasta el momento, se han ocupado de analizar la Sentencia GIMLE y valorar sus resultados se han mostrado moderadamente elogiosos con la misma⁹. Ya sea por el corto lapso de tiempo transcurrido

9 Docclo, Caroline. GIMLE. Principle...op .cit. Dalton, Joe. Gimle's ECJ win prevents Belgium turning exempted capital gains into taxable profits. /En/ ITR Premium, 2013. E&Y Global Tax Alert. CJEU dismisses approach of Belgian tax authorities regarding accounting valuation of assets. /En/ <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Alert--CJEU-dismisses-approach-of-Belgian-tax-authorities-regarding-accounting-valuation-of-assets> (última visita 16 de mayo de 2014).

desde su publicación o por el hecho de que los comentaristas estaban vinculados directa o indirectamente a la controversia en Bélgica como abogados de parte, lo cierto es que la doctrina aún no ha analizado críticamente el pronunciamiento siendo que, a mi parecer, la misma rompe en cierta medida con la línea jurisprudencial mantenida por el TJCE anteriormente además de dejar algunas cuestiones sin resolver. A estos dos problemas nos referimos a continuación.

3.1. GIMLE rompe con cierta línea jurisprudencial previa

Tratándose de una materia con tan escaso desarrollo jurisprudencial, como el que se ha producido en materia contable por parte del TJCE, es difícil detectar líneas jurisprudenciales claras tanto más cuanto los pronunciamientos del Tribunal han sido siempre incidentales al hilo de la contestación a cuestiones prejudiciales. Sin embargo, de los tres pronunciamientos (anteriores a GIMLE) del TJCE en la materia sí que se había extraído una cierta tendencia que se ha visto desmentida, aunque no de forma explícita, en la sentencia que ahora comentamos.

Es de sobra conocido que la Cuarta Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado y relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad (IV Directiva en adelante) supuso un compromiso entre las tradiciones contables extraordinariamente diversas de los distintos Estados Miembros. Y el compromiso fundamental, sin el cual seguramente la Directiva nunca hubiera sido aprobada, consistió en formular unas reglas mínimas de contabilidad material sin aclarar, o más bien aclarando de forma deliberadamente ambigua, cuál era la finalidad básica de las cuentas anuales. En efecto, constituye casi un lugar común afirmar que las cuentas anuales pueden tener una finalidad esencialmente informativa respecto al patrimonio, resultados y situación financiera de la empresa o de protección de los acreedores frente a valoraciones demasiado optimistas de los gestores sociales. Y lo cierto es que la IV Directiva – afirmando por un lado que las cuentas anuales deberán ofrecer una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, así como de los resultados de la sociedad (artículo 2.3) e imponiendo la inaplicación de reglas que eventualmente puedan poner en entredicho esa finalidad (artículo 2.5) y estableciendo, por otro, el principio de prudencia como criterio de valoración e imputación temporal “en todos los casos”- no ayuda a resolver el problema sino que, más bien, constituye el origen del mismo¹⁰.

Lo que sí que es cierto es que los pronunciamientos del TJCE anteriores a GIMLE parecían inclinarse hacia una visión de este difícil equilibrio en el que la función informativa adquiriría una especial relevancia con el consiguiente retroceso de las funciones de protección del capital social y de los intereses de los acreedores de la empresa.

En sus Sentencias de 14 de septiembre de 1999¹¹ y 7 de julio de 2003¹² el TJCE afirmó que el cumplimiento del principio de imagen fiel constituye el objetivo primordial de la Directiva, llegando incluso en la primera de dichas sentencias a justificar la inaplicación del principio de valoración separada contenido en el artículo 31.1.e) de la

10 Sobre esta contradicción en la Directiva y en el Derecho Contable español: Báez Moreno, Andrés. *Normas contables...op. cit.* p. 101-116. Zornoza Pérez, Juan José; Báez Moreno, Andrés. *Modelos comparados de relación entre normas contables y normas fiscales en la imposición sobre el beneficio de las empresas.* /En/ El impuesto sobre la renta y complementarios (Edit. Julio Roberto Piza Rodríguez y Pedro Enrique Sarmiento Pérez). Bogotá: Universidad del Externado de Colombia, 2010, p. 442-448.

11 C-275/97 DE+ES *Bauunternehmung*, par. 26.

12 C-306/99 BIAQ, par. 72.

Tratándose de una materia con tan escaso desarrollo jurisprudencial, como el que se ha producido en materia contable por parte del TJCE, es difícil detectar líneas jurisprudenciales claras tanto más cuanto los pronunciamientos del Tribunal han sido siempre incidentales al hilo de la contestación a cuestiones prejudiciales

Directiva mediante la dotación de provisiones globales sobre riesgos y gastos¹³. Sin embargo, quizás no convenga exagerar la relevancia de estos pronunciamientos respecto de la solución del conflicto que aquí nos ocupa, en la medida en que en ambas sentencias la decisión final del TJCE apuntó precisamente a la necesidad de dotar provisiones para riesgos y gastos en situaciones cuya procedencia la Directiva no terminaba de aclarar. En definitiva, por mucho que el TJCE atribuyera al principio de imagen fiel una finalidad preeminente, lo cierto es que el resultado de su aplicación fue precisamente la dotación de provisiones para riesgos y gastos que constituyen,

como es bien sabido, uno de los instrumentos contables fundamentales para hacer realidad las exigencias del principio de prudencia.

Es en su Sentencia de 27 de junio de 1996¹⁴, sin embargo, donde el TJCE opta con mayor claridad por la función puramente informativa de las cuentas anuales en claro detrimento de la opción que hubiera resultado aplicable de haberse dirimido la controversia mediante la simple asunción de una interpretación prudente.

El supuesto resulta, en una primera aproximación, bastante sencillo. La sociedad *Gebrüder von der Wettern GmbH* poseía el 100 % de las participaciones en las sociedades *Technische Sicherheitssystem GmbH* y *Gesellschaft für Bauwerksabdichtungen mbH*. Las cuentas anuales de las sociedades participadas se aprobaron el 29 de junio de 1990 (para el ejercicio comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 1989) y de ellas se desprendería que a la participante le correspondían determinados dividendos, que aún no le habían sido abonados. Por su parte *Gebrüder von der Wettern GmbH* no reflejó en sus cuentas anuales del ejercicio de 1989 los dividendos que respecto a ese ejercicio le correspondían por su participación en las sociedades citadas. Waltraud Tomberger, socia de *Gebrüder von der Wettern GmbH*, solicitó a los Tribunales ordinarios alemanes la anulación de las cuentas anuales de la participante sobre la base de que, a su juicio, la inclusión de los dividendos derivados de los beneficios de las sociedades dominadas en 1989, en las cuentas anuales de la sociedad dominante de ese mismo ejercicio, era obligatoria. Tras ser rechazada la demanda en primera instancia, el asunto llegó al *Bundesgerichtshof* que, aun entendiendo la necesidad de una inclusión contemporánea de los beneficios en las cuentas anuales de la participante y la participada, prefirió plantear cuestión prejudicial, por si dicha inclusión contemporánea pudiera entenderse contraria al principio de prudencia en su vertiente de realización.

El Tribunal de Justicia, con una argumentación no excesivamente elaborada, y sobre la base de los principios de imagen verdadera y fiel, de devengo y de prudencia, entendió que la inclusión contemporánea de los beneficios en las cuentas anuales de las participadas y la participante, no vulneraba la IV Directiva, sobre la base además de que la sociedad filial “asignó” los beneficios a la matriz el 31 de diciembre de 1989. Sin embargo, la inclusión contemporánea se condiciona, precisamente, al cumplimiento de todas las circunstancias particulares del caso:

13 Más detalles sobre este pronunciamiento en: BÁEZ MORENO, Andrés; CALDERÓN CARRERO, José Manuel. *La armonización contable...* op. cit. p. 133-135.

14 C-234/94, Tomberger.

1) Que una sociedad (la sociedad matriz) sea el único socio de otra (la filial) y la domine; 2) Que según el Derecho nacional, la sociedad matriz y la filial formen parte de un grupo; 3) Que los ejercicios de ambas sociedades coincidan; 4) Que las cuentas anuales de la filial hayan sido aprobadas antes de que haya concluido la verificación de las cuentas anuales de la sociedad matriz para ese mismo ejercicio; 5) Que de las cuentas anuales de la filial resulte que, a la fecha de cierre del balance, ésta había asignado beneficios a la matriz; 6) El juez nacional se haya cerciorado de que las cuentas anuales de la filial ofrecen una imagen fiel de su patrimonio, de su situación financiera y de sus resultados.

Creemos que la importancia (contable y fiscal) de la sentencia *Tomberger* trasciende con mucho el ámbito de la discrepancia particular que se planteaba en el supuesto. El caso surge a partir de una duda interpretativa, en el sentido de si la realización de los ingresos financieros correspondientes debía entenderse producida, desde una perspectiva jurídico-formal, como propuso el Abogado General Giuseppe Tesauro¹⁵, en el momento en que existiera una propuesta de reparto del beneficio y postergando la inclusión de los dividendos en las cuentas anuales de la sociedad dominante al siguiente ejercicio o si, por el contrario, el control ejercido por la dominante imponía una inclusión contemporánea en las cuentas anuales de la dominante y de la dominada. El hecho de que el TJUE se pronunciara a favor de esta segunda opción puede tener una importancia extraordinaria, en la medida en que los criterios de imputación temporal de los componentes positivos de renta, tanto a efectos contables como fiscales, no son claros en la mayor parte de las ocasiones, pues la normativa se limita a establecer, en términos genéricos, el principio de realización que, como ya hemos tenido ocasión de señalar en otras ocasiones¹⁶, constituye un concepto esencialmente indeterminado. Y, en este punto, el TJUE facilita una aproximación sustancialista al principio de realización, que prescinda de minucias de carácter jurídico-formal y considere los hechos reales del caso.

Como puede entenderse fácilmente la Sentencia GIMLE no parece encajar en esta línea jurisprudencial pues este último pronunciamiento supone una clara apuesta por la lectura más formalista y prudente de la Directiva. Y, o bien el TJCE consigue demostrar que de todas las manifestaciones del principio de prudencia es el criterio de valoración a coste histórico la más relevante e incontestable –algo que en la Sentencia GIMLE ni siquiera se intuye¹⁷– o no habría más remedio que reconocer que la dimensión e importancia que se concede a dicho principio (y a la finalidad de protección del Balance) en dicha sentencia es infinitamente superior a la que al mismo se concedió en la Sentencia *Tomberger*.

15 En este sentido se pronunció el Abogado General en numerosos puntos de sus conclusiones generales: *"El fundamento del crédito de la sociedad dominante es, precisamente, el acuerdo de distribución de dividendos. Este acuerdo sólo podrá adoptarse después de la fecha de cierre del ejercicio de la sociedad dominada. Antes de este momento no existe seguridad sobre la existencia y cuantía del beneficio [...]"* (punto 15); *"En este caso es cierto que el control que la sociedad dominante ejerce sobre la dominada puede llevar a pensar que la aplicación del beneficio (reparto de dividendo) es segura, en la medida en que depende de la voluntad de la sociedad dominante. [...] Independientemente de las relaciones de participación, las sociedades dominante y dominada siguen siendo dos personas jurídicas independientes, y de igual manera sus contabilidades deben llevarse de forma separada. La visión según la cual el beneficio de la sociedad dominada en un determinado ejercicio puede incluirse en las cuentas anuales de la sociedad dominante antes de que exista un acuerdo de distribución en sentido jurídico formal, llevaría a considerar de forma automática y directa cualquier beneficio de la dominada como beneficio de la dominante y ello es imposible pues se trata de personas jurídicas distintas y las cuentas anuales litigiosas no son consolidadas"* (punto 16); *"Lo que resulta imposible es imputar los beneficios realizados en la sociedad dominada en el mismo periodo a la sociedad dominante; a ello se oponen, a mi juicio, el principio de prudencia y el principio de devengo."* (par. 21).

16 Báez Moreno, Andrés. El principio de reserva de ley tributaria y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Una reflexión sobre la inconstitucionalidad del artículo 10.3 TRLIS. /En/ Cívitas. Revista Española de Derecho Financiero, nº 128, 2005, p. 872-885.

17 La Sentencia GIMLE (par. 32) establece: *"El Tribunal de Justicia ya ha precisado que la aplicación del principio de imagen fiel debe guiarse, en la medida de lo posible, por los principios generales contenidos en el artículo 31 de la Cuarta Directiva, entre los cuales el principio de prudencia enunciado en el artículo 31, apartado 1, letra c), de la Directiva tiene particular importancia"*. La versión en inglés de la Sentencia se refiere sin embargo a las valoraciones prudentes y no al principio de prudencia en general.

Y sin tomar partido por ninguna de las dos líneas jurisprudenciales descritas conviene poner de manifiesto que el cambio de parecer del TJCE parece poco alineado con el estado actual de evolución del Derecho Contable europeo. En efecto, la Sentencia Tomberger se dictó en un momento en el que el fenómeno de internacionalización de la contabilidad ni siquiera podía intuirse en Europa. Dicho proceso se pone en marcha en el año 2000 desembocando en la aprobación del Reglamento 1606/2002 del Parlamento y del Consejo de 19 de julio de ese mismo año (en adelante Reglamento-NIC), que estableció, en su artículo 4, que, a partir de 1 de enero de 2005, las sociedades que se rijan por la ley de un Estado Miembro, deben elaborar sus cuentas consolidadas conforme a las normas internacionales de contabilidad si, en la fecha de cierre del balance, sus valores han sido admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado Miembro. El artículo 5 del mismo Reglamento concede a los Estados Miembros la facultad de imponer o permitir la elaboración de las cuentas consolidadas de grupos no cotizados y de las cuentas individuales conforme a esas mismas normas. Por otra parte, fruto del segundo objetivo fijado en la Comunicación de junio de 2000, son las Directivas 2001/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de septiembre por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 86/635/CEE en lo que se refiere a las normas de valoración aplicables en las cuentas anuales y consolidadas de determinadas formas de sociedad, así como de los bancos y otras entidades financieras (en adelante Directiva-fair value)¹⁸ y 2003/51/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 18 de junio de 2003 por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE, 86/635/CEE y 91/674/CEE del Consejo sobre las cuentas anuales y consolidadas de determinadas formas de sociedades, bancos y otras entidades financieras y empresas de grupo (en adelante Directiva de modernización)¹⁹. Al margen de determinadas cuestiones de detalle, de las que nos hemos ocupado en otros trabajos, lo cierto es que si por algo se caracteriza ese fenómeno de internacionalización es por la relajación paulatina de la función de protección del Derecho Contable (y del principio de prudencia) en pos de una convergencia, quizás no total pero sí relevante, con los sistemas contables de origen anglosajón de finalidad esencialmente informativa. Por ese motivo parece muy difícil de explicar cómo, partiendo de una Directiva tradicional, el TJCE se pronuncia a favor de un entendimiento sustancialista de los principios contables (sentencia *Tomberger*) mientras que, en un contexto de convergencia internacional, el TJCE opta por la posición más tradicional y apegada a las finalidades tradicionales del Balance²⁰.

Más allá de cuál de estas dos líneas jurisprudenciales pueda imponerse en el futuro, algo que tratándose del TJCE es difícil de vaticinar, sólo queríamos poner de manifiesto, sin que ello constituya necesariamente algo negativo, que GIMLE supone un cambio radical en la aproximación del TJCE al Derecho contable armonizado particularmente por lo que se refiere al conflicto de finalidades ya descrito.

18 Esta reforma introduce en las Directivas de Balances la posibilidad de valorar determinados activos (instrumentos financieros) por su valor razonable, superando así el tradicional y exclusivo apego de las Directivas Europeas al criterio del coste histórico.

19 La "Directiva de modernización" pretende objetivos más amplios. En su intención de aproximar las Directivas de Balances al acervo NIC/NIIF, acerca el concepto de provisión para riesgos y gastos a su regulación en la contabilidad internacional y extiende el criterio del valor razonable a activos distintos de los instrumentos financieros. Sobre la Directiva de modernización con mayor detalle: Sanz Gadea, Eduardo. *Ley 62/2003. Impuesto sobre Sociedades (I). La reforma contable y el Impuesto sobre Sociedades*. /En/ Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación, nº 251, 2004, 88-89.

20 Podría pensarse que la controversia de origen se remonta a 1998 por mucho que la Sentencia GIMLE se dictase en 2013 y que, por lo tanto, la internacionalización de la contabilidad europea ni siquiera había dado comienzo. No obstante conviene tener en cuenta que el TJCE, particularmente en su Sentencia BIAO, ya tuvo en cuenta que las NIC/NIIF en una controversia originada en 1999 señalando (par. 118): "...esta valoración corresponde al Derecho nacional, leído en su caso, a la luz de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) vigentes en el momento en que se produjeron los hechos del procedimiento principal, siempre que se respeten plenamente los principios generales enunciados por dicha Directiva". Este deslizamiento de las NIC/NIIF puede desde luego criticarse, como hemos hecho en anteriores ocasiones (BÁEZ MORENO, Andrés; CALDERÓN CARRERO, José Manuel. *La armonización contable...* op. cit. p. 145-155); pero lo que desde luego parece claro es que el TJCE no se ha visto constreñido en otras ocasiones, a la hora de resolver la disyuntiva que describimos, por la versión de la Directiva vigente en el momento de producirse los hechos.

3.2. GIMLE deja algunas cuestiones sin resolver y abre nuevos interrogantes

Desde luego no puede decirse que la Sentencia *GIMLE* no se haya manifestado de forma rotunda en relación con determinadas cuestiones centrales del Derecho Contable europeo. En este sentido, y por primera vez, el Tribunal ha tenido la ocasión de pronunciarse sobre la eventual inaplicación de una regla contable por imposición del principio de imagen fiel (el conocido como *true and fair view override*, *TFO* en adelante). Y si bien el TJCE ha afirmado con total rotundidad que la mera infravaloración de determinados activos respecto a su valor de mercado en las cuentas anuales no constituye un supuesto excepcional que permita inaplicar la regla de valoración a coste histórico por imposición de imagen fiel, lo cierto es que, tanto la forma de llegar a esta conclusión como algunas otras afirmaciones realizadas al hilo de la misma han abierto más interrogantes que problemas han resuelto. En la medida en que la respuesta a dichos interrogantes resulta crucial de cara a conocer los efectos que en el ordenamiento contable de los Estados Miembros (y de España en particular) pueda desplegar la sentencia *GIMLE* nos detendremos, siquiera sea de forma somera, en estas cuestiones.

3.2.1. ¿Un principio de imagen fiel con efectos exclusivamente informativos?

El TJCE se ha pronunciado con absoluta rotundidad admitiendo lo obvio y es que la Directiva Europea de Balances ha optado, en términos generales, por un modelo de valoración a coste histórico lo que implica, como no podría ser de otra forma, la eventual discrepancia entre el valor en libros del activo y su valor de mercado (o valor real como refiere la Sentencia). Adicionalmente señala el TJCE que esta infravaloración es coherente y exigible, de acuerdo con el principio de prudencia pues una valoración a valor de mercado con efecto en resultados implicaría la afluencia de una plusvalía no realizada en la cuenta de pérdidas y ganancias. Formulada en estos términos, y como antes indicamos, la respuesta del TJCE no podía ser distinta. Sin embargo, creemos que, al elaborar su pronunciamiento, el Tribunal ha perdido de vista una de las circunstancias básicas que incidieron en el precio de adquisición pagado por *GIMLE* para la compra de las acciones de la sociedad sueca *TV-Shop Europe AB*.

En efecto, y conforme a los hechos ya descritos anteriormente, la enorme discrepancia entre el valor en libros (precio de adquisición) y el valor de mercado de las acciones de *TV-Shop Europe AB* (superior en un 3400%), no se generó por la lógica y habitual volatilidad de los precios de mercado de determinados activos que, como el TJCE indica con acierto, no pueden tenerse en cuenta, como regla general (al menos cuando el valor de mercado es superior al coste histórico) en un sistema contable regido por las exigencias del principio de prudencia. Antes al contrario, el hecho de que una compañía (*GIMLE*) adquiriera unas acciones pagando 100 unidades monetarias por acción para venderlas, tan solo un mes después, por 340.000 unidades monetarias por acción sólo se explica por las muy especiales condiciones de la operación, señaladamente por las relaciones particulares entre el vendedor, el comprador y la entidad cuyas participaciones se negociaban. En efecto *GIMLE* pertenece a dos personas físicas residentes en el Reino Unido una de las cuales es a su vez socio (se ignora en qué porcentaje) de *TV-Shop Europe AB* (entidad residente en Suecia) cuyas acciones son precisamente las adquiridas y posteriormente transmitidas por *GIMLE* a *Electronic Retailing AB*, sociedad también residente en Suecia y, entendemos por los hechos del caso, no vinculada con los contribuyentes antes mencionados. En definitiva, sólo a partir de la evidente vinculación de las partes intervinientes en el negocio (la persona física que vende, la persona jurídica que compra e inmediatamente después vende y quizás, aunque en menor medida, de la persona jurídica cuyas participaciones se compran y se venden) puede entenderse que los socios de *GIMLE* estuvieran dispuestos a vender un activo por un precio que, en apenas un mes, generaría una plusvalía del 3.400%. Aunque ni en la Sentencia ni en el planteamiento de la

cuestión prejudicial se haga referencia a este extremo, lo cierto es que toda la evidencia apunta a que la razón del precio anormalmente bajo fijado en la adquisición de las acciones por GIMLE obedecía al deseo de localizar la plusvalía latente en las acciones en una sociedad residente en Bélgica para aprovechar la exención establecida en aquel país para las ganancias de capital generadas en la transmisión. De ese modo aunque, insistimos, este es un extremo que se desconoce, la plusvalía que hubiera aflorado en las personas físicas transmitentes en el Reino Unido se traslada a Bélgica y pasa a resultar exenta.

Como puede deducirse con claridad, el TJCE comete un grave error o, al menos, se pronuncia de forma imprecisa cuando, de cara a analizar la eventual inaplicación de reglas contables por imagen fiel, identifica el “caso excepcional” que habilita tal inaplicación con el hecho de que determinados activos estén infravalorados en las cuentas anuales. En efecto, el caso excepcional que eventualmente podría justificar la inaplicación del principio de coste histórico, y que el TJCE debería haber analizado, no debe identificarse con el hecho de que el valor en libros de un activo sea inferior al valor de mercado del mismo (una circunstancia perfectamente común en la contabilidad europea) sino que la anormal desproporción entre ambos valores obedezca precisamente a la vinculación entre el vendedor y el comprador de las acciones. En definitiva, el TJCE no se pronuncia sobre si el fenómeno de los precios de transferencia en casos de vinculación deber ser corregido a efectos contables recurriendo a la inaplicación de la regla del coste histórico como consecuencia del principio de imagen fiel. Y si bien esta falta de pronunciamiento puede tener su origen en un defectuoso planteamiento de la cuestión prejudicial²¹, lo cierto es que la categórica y poco matizada respuesta del TJCE, en el sentido de que no es posible inaplicar la regla referida a la valoración a coste histórico, no deja de plantear importantes interrogantes.

En primer lugar y teniendo en cuenta que, en otros pronunciamientos, el TJCE ha admitido derogaciones singulares de normas contables por aplicación del principio de imagen fiel, no se termina de saber si lo que el TJCE plantea es una suerte de principio de imagen fiel de dos velocidades. En efecto, en su Sentencia en el caso DE+ES, el TJCE no tuvo problema alguno para inaplicar el principio de valoración separada, recogido en el artículo 31.1.e) de la Directiva, al permitir la dotación de una provisión global por riesgos, aduciendo la concurrencia de un “caso excepcional” que identifica con el hecho de que la dotación de provisiones individualizadas podría distorsionar la imagen fiel. Sin perjuicio de que la concurrencia de un caso excepcional en el caso DE+ES no termine de quedar muy clara, lo cierto es que cuando de lo que se trata es de inaplicar el principio de coste histórico o, en términos generales el de prudencia, el TJCE parece cerrado a admitir la existencia de circunstancia excepcional alguna que justifique la inaplicación. En todo caso, este doble rasero, a la hora de aplicar el principio de imagen fiel, resultaría extraordinariamente difícil de conciliar con el texto de los artículos 2(5) y 31(2) de la Directiva que no hacen distingo respecto a las reglas y principios contables cuya inaplicación puede eventualmente justificar el principio de imagen fiel.

Pudiera pensarse, por otro lado, que el TJCE ha abandonado su jurisprudencia anterior restringiendo extraordinariamente los casos particulares que permiten inaplicar una regla o principio contable lo que, en la práctica, equivale a confinar los efectos del principio de imagen fiel a la memoria. Esta interpretación se dejaría

21 En efecto el planteamiento de la cuestión por el Tribunal de Casación Belga no mencionaba en ningún momento el hecho de que el vendedor y el comprador se encontraran vinculados por relaciones de participación; para ello basta comprobar el texto de la cuestión: “¿Debe interpretarse el artículo 2, [apartados] 3, 4 y 5, de la [Cuarta] Directiva [...] en el sentido de que se limita a prever la inclusión de información complementaria en la memoria de las cuentas anuales, sino que exige, cuando el precio de adquisición no se corresponde manifiestamente con el valor real de los bienes de que se trata, ofreciendo así una imagen falseada del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, introducir una excepción al principio de la contabilización de los activos al precio de adquisición y contabilizarlos inmediatamente a su valor de reventa si éste resulta ser su valor real?”

entrevé, de hecho, en algunas afirmaciones contenidas en la sentencia como por ejemplo cuando, en su párrafo 41 se afirma: *"La Comisión subraya, también con fundamento, que una sociedad que tiene la certeza de obtener un beneficio considerable en razón de acuerdos alcanzados en relación con la futura reventa de un activo está obligada, en aplicación del artículo 2, apartado 4, de esta Directiva, a facilitar información complementaria a este respecto"*. Y esta interpretación estaría, por cierto, en línea con la posición defendida tradicionalmente por la doctrina alemana (e incorporada a su legislación interna como trasposición de la Directiva) en el sentido de que el principio de imagen fiel no despliega consecuencia alguna para el patrimonio y los resultados de la empresa sino que obliga exclusivamente a informar adecuadamente en la memoria²². Y lo cierto es que si bien dicha tesis parece difícil de reconciliar con el hecho de que la Directiva haya contemplado en dos preceptos distintos –nos referimos a los artículos 2(3) y 2(5)– los efectos que sobre la memoria, de un lado, y sobre el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias de otro, pueda desplegar la aplicación de la imagen fiel²³, bien podría entenderse que la Sentencia GIMLE constituye la consagración definitiva de esta tesis al más alto nivel jurisprudencial²⁴.

En resumidas cuentas la negativa del TJCE a determinar si la vinculación entre comprador y vendedor constituye o no un caso excepcional que permita inaplicar el principio del coste histórico o la interpretación de su silencio en el sentido de que la imagen fiel en ningún caso puede afectar a las reglas básicas de valoración (más allá del nivel informativo) han generado enormes dudas sobre la eficacia práctica de ese principio. Unas dudas notables que, como veremos, dificultan seriamente la determinación de los efectos que el pronunciamiento deba desplegar en los ordenamientos internos de los Estados Miembros.

3.2.2. ¿Un principio de imagen fiel que requiere habilitación normativa expresa?

La Sentencia GIMLE realiza una afirmación, en su párrafo 41, que por su especial trascendencia conviene reproducir literalmente:

"...la Comisión señala fundadamente que el Estado belga, en el momento de las transacciones de que se trata en el litigio principal, no había adoptado ninguna disposición facultativa en virtud de los artículos 2, apartado 5, o 33 de la Cuarta Directiva".

Esta afirmación comporta en primer lugar una total confusión entre las dos disposiciones a las que se refiere, equiparando la inaplicación del principio de coste histórico prevista en cada una de ellas. En efecto, es cierto que el artículo 33 de la Directiva habilita a los Estados Miembros (mediando en todo caso una declaración formal) para aplicar métodos alternativos al del coste histórico. Sin embargo, ni esa inaplicación debe estar

22 Sobre esta tesis, conocida en Alemania como la teoría de la desconexión (*Abkoppelungsthese*), puede verse recientemente, aunque la doctrina es inabarcable: Alexander, David; Eberhartinger, Eva. *The True and Fair View in the European Union*. /En/ *European Accounting Review*, Vol. 18, No. 3, 2009, p. 576-582. En español: Báez Moreno, Andrés. *Normas contables...* op. cit. p. 404-415.

23 De hecho algunos sectores de la doctrina han entendido que la tesis alemana del desacoplamiento es contraria a la IV Directiva: Alexander, David. *A European True and Fair view?* /En/ *European Accounting Review*, 1993, 1, p. 288. Alexander, David; Eberhartinger, Eva. *The True and Fair View...* op. cit. p. 584. No obstante tampoco esta opinión es unánime en la doctrina: Aisbitt, Sally; Nobes, Christopher. *The true and fair view requirement in recent national implementations*. /En/ *Accounting and Business Research*, Vol. 31, nº 2, 2001, p. 86.

24 Como gran parte de la doctrina alemana entendió que la Sentencia Tomberger suponía la desautorización de esta tesis. En este sentido ver la doctrina citada en: Báez Moreno, Andrés. *Normas contables...* op. cit. p. 407.

El TJCE comete un grave error o, al menos, se pronuncia de forma imprecisa cuando, de cara a analizar la eventual inaplicación de reglas contables por imagen fiel, identifica el "caso excepcional" que habilita tal inaplicación con el hecho de que determinados activos estén infravalorados en las cuentas anuales

fundada en las exigencias del principio de imagen fiel²⁵, ni las diferencias de valor afloradas como consecuencia del método alternativo elegido lucirán en la cuenta de pérdidas y ganancias. En efecto el artículo 33.2 de la Directiva dispone que el importe de las diferencias entre la valoración hecha sobre la base del método utilizado y la valoración hecha según la regla general del artículo 32, deberá reflejarse en el pasivo en la partida "Reserva de revaluación". De ese modo parece de todo punto evidente que la inaplicación del coste histórico previsto en el artículo 33 de la Directiva, ni por su presupuesto de aplicación (no está condicionado a ninguna circunstancia y

requiere decisión formal del Estado Miembro) ni por su consecuencia jurídica, pueden situarse en pie de igualdad con la inaplicación que se deriva del principio de imagen fiel.

Y, en el mismo sentido, el artículo 2(5) de la Directiva, al margen de tener un presupuesto de hecho distinto y de poder desplegar efectos sobre el resultado del ejercicio, no condiciona su aplicación a disposición facultativa alguna de los Estados Miembros²⁶. En efecto de la propia formulación del artículo 2(5) no parece derivarse otra cosa pero es que además el propio precepto señala, en términos fácilmente interpretables, que *"...los Estados miembros podrán precisar los casos excepcionales y establecer el régimen de inaplicación correspondiente"*. Y si bien es cierto que la citada disposición ha generado cierta polémica en el ámbito del Derecho Europeo de Balances, a raíz sobre todo de los comentarios vertidos por la Comisión en su Comunicación Interpretativa sobre la IV y VII Directivas²⁷, lo que parece fuera de toda discusión es que también en ausencia de una norma nacional que precise los casos excepcionales que permiten la inaplicación de disposiciones contables existe un deber de inaplicar preceptos contables concretos cuando pueda estar comprometido el cumplimiento del principio de imagen fiel. Una conclusión distinta llevaría, necesariamente, a dejar en manos de los Estados Miembros el cumplimiento de la que se dice finalidad esencial de la Directiva comprometiéndola, hasta hacerla irreconocible, la esencia misma de la armonización de las cuentas que la Directiva pretende encarnar.

25 Una de las prácticas que podría encontrar amparo en el artículo 33 de la Directiva son precisamente la actualizaciones de balances que, de forma recurrente, se han llevado a cabo en España.

26 Conviene resaltar además que mientras que el artículo 33 exige una declaración formal ante la Comisión no ocurre lo mismo en el artículo 2(5) del que nos ocupamos ahora.

27 El 7 de enero de 1998 la Comisión adoptó una comunicación interpretativa relativa a determinados artículos de la Cuarta y la Séptima Directivas del Consejo relativas a las cuentas de sociedades [Diario Oficial C 16 de 20.1.1998] señalando que ha señalado expresamente que, tal como establece la última frase del apartado 5 del artículo 2, los Estados miembros podrán determinar cuáles son estos casos excepcionales (se refiere a la inaplicación de reglas contables, que ya hemos estudiado) y fijar las correspondientes normas especiales. No obstante, continua señalando que en aras de la armonización, los Estados miembros no podrán ampararse en la última frase del apartado 5 del artículo 2 para establecer una norma contable de carácter general que sea contraria a las disposiciones de la Directiva, ni para crear opciones que permitan tratamientos contables que no se ajusten a la Directiva.

4. Las eventuales consecuencias de la Sentencia GIMLE para el ordenamiento contable español. La Norma de Valoración para operaciones entre empresas del grupo y el Principio Contable de prevalencia del fondo sobre la forma

Como no podía ser de otra manera, y al igual que ocurre con todas las Sentencias del TJCE, el ordenamiento jurídico español debe interpretarse de acuerdo con el Derecho Comunitario originario y derivado y particularmente con la interpretación que de la IV Directiva realiza el Tribunal. Este deber de interpretación conforme es de tan largo alcance que cualquier disposición o práctica española que pudiera comprometer la posición sostenida por el TJCE debe ser descartada (la norma derogada y la práctica desechada) de manera inmediata. Aún es pronto para conocer los efectos que la decisión puede tener en los ordenamientos contables de los Estados Miembros pues, además, su imprecisión no ayuda a conocer en profundidad qué es exactamente lo que la Sentencia requiere. No obstante en este epígrafe nos centramos en una de las reglas contables españolas que, con toda seguridad, requiere un análisis pormenorizado. Por otro lado nos referimos también a una práctica administrativa, cada vez más extendida, en la Administración Española y a la que, creemos, la Sentencia GIMLE puede afectar de lleno.

4.1. La Norma de Valoración 21ª del Plan General Contabilidad. Las normas contables para operaciones entre empresas del grupo

Una de las grandes novedades del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 20 de noviembre (PGC 2007, en adelante) fue precisamente la introducción de una norma de valoración específica referida a las operaciones entre empresas del grupo. Más allá de las cuestiones de detalle y las notables dudas interpretativas que plantea la vigente Norma de Valoración 21ª²⁸, lo cierto es que la misma impone la valoración por valor razonable de las transacciones entre empresas del grupo imponiendo, además, la calificación de la diferencia entre dicho valor y el valor convenido por las partes de acuerdo con la realidad económica de la operación.

La incompatibilidad de esta nueva norma contable con la doctrina sentada por el TJCE en la sentencia GIMLE parece evidente a todas luces. Una norma que impone, más allá de las menciones en la memoria, la valoración de determinadas operaciones intragrupo a valor razonable (de mercado) con efecto en resultados difícilmente podrá convivir con algunas de las afirmaciones categóricas que el TJCE ha realizado en la Sentencia que se comenta. Aun cuando ese es precisamente el sentido que se deriva de la sentencia en términos generales quizás convenga rescatar, una vez más, el fundamento jurídico que cierra la sentencia y conforme al cual:

“Habida cuenta de las consideraciones precedentes, procede responder a la cuestión planteada que el principio de imagen fiel establecido en el artículo 2, apartados 3 a 5, de la Cuarta Directiva no permite establecer una excepción al principio de valoración de los activos en función de su precio de adquisición o de su coste de producción, según se establece en el artículo 32 de dicha Directiva, en favor de una valoración en función de su valor real, cuando el precio de

28 De las que por cierto existen concienzudos análisis comparando la norma contable con el régimen fiscal de operaciones vinculadas: Trapé Viladomat, Montserrat. *Ajustes valorativos y normas de contabilidad*. /En/ Fiscalidad de las operaciones vinculadas (dir. Néstor Carmona Fernández). Valencia: CISS, 2009, p. 102-122. Sanz Gadea, Eduardo. *Contabilización de las operaciones vinculadas y su relación con la regulación fiscal*. /En/ Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas) (Dir. Teodoro Cordón Ezquerro). Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2010, p. 247-299. Sanz Gadea, Eduardo. *Las operaciones vinculadas: prevalencia del fondo sobre la forma*. /En/ El régimen tributario de las operaciones vinculadas. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2013, p. 53-63. Luque Delgado, Eduardo. *Las divergencias de la normativa contable y la tributaria en la regulación de las operaciones vinculadas*. /En/ El régimen tributario de las operaciones vinculadas. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2013, p. 103-117.

adquisición o el coste de producción de dichos activos sea manifestamente inferior a su valor real" (Sentencia GIMLE par. 42).

Aunque tal vez no hubieran estado de más, como ya tuvimos ocasión de señalar en un epígrafe anterior, el TJCE no realiza mayores precisiones ni modula los efectos de esta afirmación. Y no puede entenderse, creemos, que el TJCE no estuviera teniendo en cuenta que la diferencia entre el valor convenido (precio histórico) y el valor de mercado (valor real *sic*) tuvieran su origen en las especiales relaciones de vinculación entre los intervinientes en la operación porque, precisamente, este fue el origen de la controversia en Bélgica, un extremo que, aunque quizás no se hiciera del todo patente en el planteamiento de la cuestión, era conocido por el TJCE como se deriva con absoluta claridad de la información recogida en los párrafos 6 a 18 de la propia sentencia.

Tampoco parece que el hecho de que la valoración a valor razonable de operaciones vinculadas venga impuesta por una norma de carácter general y no sea el fruto, como en el caso belga, de aplicación directa del principio de imagen fiel pueda alterar la anterior conclusión. En efecto, y así lo hace notar el Tribunal en la Sentencia, el artículo 2(5) de la Directiva habilita a los Estados Miembros para *precisar los casos excepcionales y establecer el régimen de inaplicación correspondiente*. Pero en ningún caso esa habilitación constituye una carta blanca para que los Estados Miembros definan los casos excepcionales al margen de la propia Directiva y de la interpretación que de la misma ha dado el TJCE particularmente en un caso respecto del que el Tribunal se ha pronunciado con total rotundidad en el sentido de que *la infravaloración de activos en las cuentas de las sociedades no puede, por sí misma, constituir un «caso excepcional», en el sentido del artículo 2, apartado 5, de la Cuarta Directiva*. Aunque no se diga en la Sentencia es evidente que una interpretación en sentido distinto comprometería la propia esencia armonizadora de la Directiva al margen de cuestionar muy seriamente el carácter vinculante de la jurisprudencia del propio Tribunal.

En este contexto parece bastante evidente que al legislador español no le queda otro remedio que adaptar el ordenamiento interno a la citada jurisprudencia lo que pasaría, irremediamente, por la derogación de la Norma de Valoración 21ª del PGC 2007 cuya salvación, mediante una interpretación conforme al ordenamiento comunitario (a la sentencia GIMLE en particular) parece de todo punto imposible²⁹. Obviamente esta adaptación no debería afectar a la información referida a las operaciones con partes vinculadas que la mención 23 de la Memoria debe contener de acuerdo con la Tercera Parte del PGC 2007. En efecto, el hecho de que no proceda la inaplicación de la regla de coste histórico no implica relevar a la empresa del deber de informar debidamente de determinados extremos en relación con las operaciones vinculadas que pueda desarrollar, como de hecho, reconoce el TJCE en la propia sentencia (par. 41) cuando afirma: *"La Comisión subraya, también con fundamento, que una sociedad que tiene la certeza de obtener un beneficio considerable en razón de acuerdos alcanzados en relación con la futura reventa de un activo está obligada, en aplicación del artículo 2, apartado 4, de esta Directiva, a facilitar información complementaria a este respecto"*.

4.2. La prevalencia del fondo sobre la forma y las exigencias del principio de prudencia

El proceso de reforma contable acometido en los últimos años y que ha cristalizado en España, de un lado, en la Ley 16/2007, de adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la UE (Ley 16/2007 en adelante) y, de otro, en el Real Decreto 1514/2007, de 16

²⁹ Como de hecho, el regulador contable belga ha hecho ya en relación con su opinión 126/17 que sustentaba la valoración contable a valor de mercado de determinadas operaciones entre partes vinculadas.

de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC 2007 en adelante) ha supuesto un cambio normativo de primer orden, tanto a nivel estrictamente contable como fiscal. Sin embargo, la doctrina, y particularmente la doctrina tributarista, ha prestado una enorme atención al nuevo artículo 34.2 del Código de Comercio, conforme al cual, *las cuentas anuales deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales. A tal efecto, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica.*

Más allá de la polémica en torno a si tal principio encarna o no una novedad en la normativa contable respecto a lo que ya podía deducirse del principio de imagen fiel vigente en la anterior regulación contable³⁰, lo cierto es que, al margen de otras posibles consecuencias, el *principio de prevalencia del fondo sobre la forma* podría interpretarse como un mandato de flexibilizar la aplicación de las normas contables cuando de ellas pueda derivarse un resultado, que por estar demasiado vinculado a las exigencias de prudencia y el formalismo que al mismo suele anudarse, se pueda ver comprometida la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

La prueba más evidente de esta interpretación y de la continuidad a este respecto del PGC de 2008 respecto de su inmediato antecesor es la posición sostenida por el ICAC, vigente el PGC de 1990, respecto de la valoración contable de las operaciones intragrupo. En efecto, en dos contestaciones a consultas³¹ y en una nota publicada en 2005, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas sostuvo que, como consecuencia de la necesaria prevalencia del fondo sobre la forma, las operaciones entre empresas del grupo podían valorarse por su valor normal de mercado. Para ilustrar esta posición lo mejor quizás sea reproducir las propias palabras del ICAC en la nota publicada en el BOICAC nº 61 de marzo de 2005 cuando se afirma:

*“Un aspecto que debe ser objeto de especial análisis en las operaciones entre empresas del grupo, precisamente por la ausencia de intereses contrapuestos, es el relativo a las valoraciones otorgadas, siendo necesario analizar **si existe un valor fiable del importe que podría haber sido acordado entre partes interesadas en condiciones de independencia mutua**, entendiendo por el mismo el valor de mercado, si existe un mercado representativo o, en caso contrario, el derivado de aplicar modelos y técnicas de general aceptación y en armonía con el principio de prudencia.*

*En este sentido, **de existir el citado valor fiable, en la medida en que el precio acordado difiriera del mismo, deberá tenerse en consideración la naturaleza económica híbrida que este hecho pondría de manifiesto** (como expresa materialización del fondo económico de las operaciones), lo que es determinante a la hora de proceder a otorgar su adecuado tratamiento contable (por ejemplo, podría poner de manifiesto la existencia de donaciones entre las empresas o reparto de dividendos).*

30 En efecto la continuidad a este respecto entre las dos normativas contables se ha insinuado frecuentemente en la doctrina aunque rara vez se desarrolla más allá de afirmar que el principio ya se encontraba implícito en el postulado de la imagen fiel: Sanz Gadea, Eduardo. *La reforma de la Contabilidad y el Impuesto sobre Sociedades*. /En/ Noticias de la Unión Europea, nº 286, 2008, p. 105. Prada Larrea, José Luis. Incidencia fiscal del nuevo PGC: dividendos especiales. /En/ Carta Tributaria, 16/4/2008, p. 1. Difícil de catalogar a este respecto es la posición sostenida por MALVÁREZ para quien el principio de prevalencia del fondo sobre la forma ha consagrado un modo de entendimiento del principio de imagen fiel: MALVÁREZ PASCUAL, Luis. *El principio de preferencia del fondo sobre la forma en el Derecho Contable español*. /En/ Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación, nº 341-342, 2011, p. 174-175.

31 Nos referimos a las contestaciones número 11 publicada en el BOICAC nº 48 de diciembre de 2001 y número 3 publicada en el BOICAC nº 64 de diciembre de 2005.

Si no existe un valor fiable del elemento objeto de la transmisión de acuerdo con sus características, la valoración a otorgar por el adquirente deberá consistir en un mantenimiento del valor contable preexistente en el transmitente, considerándose procedente, en su caso, el valor contable consolidado del mismo".

Más allá de la enrevesada redacción de la nota, lo que parece bastante claro es que ya antes de la entrada en vigor del PGC de 2008 y sobre la base de la prevalencia del fondo sobre la forma (*rectius* principio de imagen fiel) el ICAC venía sosteniendo la posibilidad –quizás deber si el valor de mercado admitía fácil cálculo- de valorar las operaciones vinculadas a valor de mercado calificando la diferencia entre dicho valor y el histórico. Y conviene poner de manifiesto que igual que la Sentencia GIMLE provocaba la necesaria derogación de la norma de valoración 21ª del PGC vigente, ese pronunciamiento impide de igual manera la inaplicación del principio de coste histórico, o quizás de cualquier regla de contabilización derivada del principio de prudencia, por imposición de las exigencias de imagen fiel. Es obvio que la posición sostenida en su día por el ICAC y la que pudiera sostenerse en adelante como consecuencia del principio de prevalencia del fondo sobre la forma resulta irreconciliable con la doctrina del TJCE que, como ya hemos sostenido en reiteradas ocasiones, se pronuncia de forma taxativa sobre el hecho de que una infravaloración de un elemento patrimonial, cualquiera que pueda ser su causa, no constituye una situación excepcional que permita inaplicar el principio de valoración a coste histórico³².

5. GIMLE: una ocasión perdida para clarificar el contenido y efectos contables (y fiscales) del principio de imagen fiel

La sentencia GIMLE es uno de esos pronunciamientos judiciales que resultan criticables más por lo que omiten que por lo que afirman. Desde luego no podrá decirse que el TJCE no ha sido tajante en sus afirmaciones (por mucho que la trascendencia del pronunciamiento no deje de plantear problemas); no obstante el caso, tal y como había sido planteado, abría una oportunidad única para aclarar judicialmente uno de los aspectos más controvertidos de la IV Directiva y, en general, del Derecho Contable europeo. Nos referimos, claro está, al contenido del principio de imagen fiel y, especialmente, al significado que debe atribuirse a su posible efecto de inaplicación sobre reglas y principios contables concretos que se deriva del artículo 2(5) de la Directiva.

Al margen de otras funciones del principio de imagen fiel, sobre las que existe cierto consenso en la doctrina y a las que nos hemos referido ya en trabajos anteriores³³, procede en este momento centrarse en el denominado *true and fair view override* (TFO en adelante) respecto del que la doctrina se ha pronunciado en sentidos del todo diversos.

En efecto, la doctrina jurídico-contable europea, ante lo inexplicable de una institución –la TFO- que posibilita, precisamente, la inaplicación de las pocas reglas contables recogidas en la Directiva, se ha pronunciado de manera

32 Obviamente la falta de claridad anteriormente denunciada en relación con el ámbito de aplicación de la doctrina GIMLE se proyecta sobre otras normas de valoración que eventualmente pudieran inaplicarse, de acuerdo con la doctrina contable, como consecuencia de las exigencias del principio de prevalencia del fondo sobre la forma. A este respecto habría que analizar, aunque excedería con mucho las pretensiones de este trabajo, cómo tal doctrina se proyecta sobre otras situaciones a las que la doctrina ha hecho referencia. Sobre este particular: Blázquez Lidoy, Alejandro. *Interpretación económica, Derecho Contable e Impuesto sobre Sociedades. La reforma por venir.* /En/ Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, nº 15, 2007. PRADA LARREA, José Luis. *Incidencia fiscal del nuevo PGC: dividendos especiales.* /En/ Carta Tributaria, 16/4/2008. PRADA LARREA, José Luis. *La aplicación analógica de las reglas contables.* /En/ Carta Tributaria, 28/12/2009.

33 En otros trabajos ya hemos analizado la función interpretativa y la función de limitación de opciones contables que podría derivarse de este principio: Báez Moreno, Andrés. *Normas contables...* op. cit. p. 380-385; 402-415.

dispar. Desde quienes han tratado de minimizar el efecto del *TFO* confinando sus consecuencias a la Memoria –nos referimos a la tesis del desacoplamiento defendida en la doctrina alemana mayoritaria– pasando por quienes confunden la función interpretativa del principio con su función de inaplicación³⁴ o aquellos que, de una forma ambigua y totalmente inexpressiva, remiten el problema a lo que eventualmente pueda sostener el TJCE³⁵, todos ellos se han visto superados por una institución –la *TFO*– que, formulada tal y como aparece en el artículo 2(5) de la Directiva –quizás por su carácter de regla de compromiso o más bien de regla formulada por contables (no por juristas)– no encontraba acomodo en las técnicas aplicativas tradicionales³⁶. Lo mismo ha venido

a hacer el TJCE en la Sentencia GIMLE que no supone más que negar radicalmente el *TFO* en un caso concreto (inaplicación del principio de coste histórico) sin aclarar qué supone una “situación excepcional” en el contexto del artículo 2(5) de la Directiva y, menos aún, porqué una infravaloración manifiesta originada por la vinculación entre comprador y vendedor no constituye una situación excepcional que habilite para inaplicar la regla del coste histórico.

Y esta posición, que no ha sabido traducir al lenguaje técnico jurídico lo que subyacía a la formulación del *TFO* en la Directiva, resulta especialmente criticable si se tiene en cuenta que ya desde hace algunos años algunos sectores de la doctrina habían sabido detectar que la posibilidad de inaplicar reglas contables por imposición del principio de imagen fiel no era más que lo que, en términos jurídicos, se conoce como una cláusula general antiabuso. En definitiva, el *TFO* no impone la búsqueda, al margen del sistema legal vigente, de un modelo contable más ajustado a la realidad sino que, por el contrario, se limita a habilitar la inaplicación de una norma cuando las transacciones, tal y como han sido diseñadas por la empresa, pueden defraudar la finalidad preeminente de las cuentas anuales³⁷. Esta idea básica plantea toda una serie de interrogantes adicionales a las que, lógicamente, la posición excesivamente simplista del TJCE en GIMLE no ha podido dar respuesta. Sin perjuicio de que esas preguntas requirieran mayor espacio y atención que el que este trabajo permite, exponemos brevemente su planteamiento anticipando, siquiera sea de forma somera, algunas respuestas preliminares.

El principio de prevalencia del fondo sobre la forma podría interpretarse como un mandato de flexibilizar la aplicación de las normas contables cuando de ellas pueda derivarse un resultado, que por estar demasiado vinculado a las exigencias de prudencia y el formalismo que al mismo suele anudarse, se pueda ver comprometida la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa

34 Tesis que yo mismo, erróneamente, defendí en su día: Báez Moreno, Andrés. *Normas contables...* op. cit. p. 409-410.

35 Ordelheide, Dieter. *True and fair view. A European and German perspective.* /En/ European Accounting Review, 1993, 1, p. 82.

36 En efecto, al menos que se dé entrada al puro decisionismo arbitrario, dejar de aplicar una norma no encaja en ninguna de las técnicas aplicativas tradicionales del Derecho (Público o Privado).

37 En este sentido de forma especialmente atinada y clarificante: Arden, Justice. *True and fair view: a European perspective.* /En/ European Accounting Review, 6/4, 1997, p. 677-678. Más recientemente, aunque a título casi incidental: Alexander, David; Eberhartinger, Eva. *The True and Fair View...* op. cit. p. 576. En este sentido se ha pronunciado también en relación con la sentencia GIMLE, DOCCLO, en los términos siguientes: “La sentencia GIMLE resuelve un problema que nunca debió haberse planteado. El problema estriba en que la Hacienda belga utiliza el Derecho Contable para combatir lo que entiende que es una evasión fiscal (sic) en lugar de reformar la normativa tributaria” (Docclo, Caroline. *GIMLE. Principle...* op. cit. p.44).

5.1. ¿Cuál es el estándar antiabuso en la IV Directiva? El presupuesto de hecho de la TFO

Asumiendo que la TFO pudiera encarnar una cláusula general antiabuso cuya consecuencia jurídica se identificara con la inaplicación de la norma defraudada (indebidamente aplicada o eludida) por la empresa o, en los términos más modernos previstos en el artículo 34.2 del Código de Comercio, haciendo prevalecer el fondo sobre la forma, la indagación sobre el contenido de dicho TFO no habría hecho más que empezar pues aún quedaría por saber cuál es el presupuesto de hecho para la aplicación de dicha técnica antiabuso. Como ya he tenido ocasión de defender en otros trabajos³⁸, la prevalencia del fondo sobre la forma o la mera afirmación de que una norma debe inaplicarse cuando la aplicación estricta de la misma conduzca a resultados contrarios a su finalidad no es más que una norma incompleta, pues nada establece respecto a cuáles deban ser las condiciones para su aplicación. En definitiva, y traducido a los términos del caso GIMLE, no puede afirmarse sin más que la valoración de un elemento patrimonial por debajo o por encima de su valor de mercado deba conducir a la prevalencia de este último sino que conviene, como requisito imprescindible del principio de seguridad jurídica, determinar qué condiciones o características esenciales de la operación habilitan la inaplicación del principio de coste histórico, en definitiva, bajo qué circunstancias puede prescindirse de la forma (el valor pactado) y sustituirlo por el fondo (el valor de mercado).

Y si bien es cierto que el TJCE habría encontrado serias dificultades en desarrollar, a partir de su jurisprudencia previa, un estándar antiabuso referido específicamente a las Directivas Europeas de Sociedades³⁹, también lo es que, al menos desde el pronunciamiento del TJCE en el caso *Emsland Stärke*⁴⁰, existe en el ámbito del Derecho Comunitario un test de abuso que podría haber integrado perfectamente el presupuesto de hecho del TFO al que nos referimos en este momento. En efecto en esta sentencia el Tribunal ofrece por primera vez una aproximación al concepto de abuso dando forma a un pretendido principio comunitario de prohibición de tales prácticas y lo hace en los siguientes términos:

"La constatación de que se trata de una práctica abusiva exige, por un lado, que concurran una serie de circunstancias objetivas de las que resulte que, a pesar de que se han respetado formalmente las condiciones previstas por la normativa comunitaria, no se ha alcanzado el objetivo perseguido por dicha normativa.

Requiere, por otro lado, un elemento subjetivo que consiste en la voluntad de obtener un beneficio resultante de la normativa comunitaria, creando artificialmente las condiciones exigidas para su obtención." (*Emsland-Stärke*, pars. 52-53).

Más allá del acierto conceptual y sistemático de ese doble estándar subjetivo-objetivo de abuso creado por el TJCE, y asumido posteriormente en otras sentencias, lo cierto es que no puede decirse que el TJCE tuviera que

38 Báez Moreno, Andrés; Zornoza Pérez, Juan José. *General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World?* Spanish Report. (en prensa /En/ IBFD 2014).

39 En efecto, aunque en el caso *Centros* (C-212/97) el TJCE abandona su línea de jurisprudencia previa en relación con las normas antiabuso domésticas y la libertad de establecimiento, también lo es, como se ha sostenido en la doctrina, que en dicha Sentencia el Tribunal no establece los criterios para determinar qué conductas deben reputarse abusivas y cuáles no (De la Feria, Rita. *Prohibition of abuse of (Community) Law: the creation of a new general principle of EC Law through Tax.* /En/ Common Market Law Review, 45, 2008, p. 407).

40 STJCE de 14 de diciembre de 2000 (C-110/99).

construir de la nada el presupuesto de hecho para la aplicación del *TFO* en el caso GIMLE. En este sentido los hechos que el propio Tribunal refiere bien podrían haber dado lugar a la aplicación de la norma antiabuso que el *TFO* encarna.

Desde la llamada óptica objetiva parece que si bien el precio pactado por comprador y vendedor encaja a la perfección en el concepto de coste histórico, la finalidad del principio de prudencia parece no verificarse en el caso. La idea de no permitir que aflore una ganancia no realizada (se valoran los elementos patrimoniales por su estricto valor de adquisición) carece de todo sentido cuando la manifiesta desproporción entre el valor de adquisición y el de transmisión pone de manifiesto que lo único pretendido realmente era atribuir la plusvalía a GIMLE en lugar de a las personas físicas titulares iniciales de las acciones.

No puede afirmarse sin más que la valoración de un elemento patrimonial por debajo o por encima de su valor de mercado deba conducir a la prevalencia de este último sino que conviene, como requisito imprescindible del principio de seguridad jurídica, determinar qué condiciones o características esenciales de la operación habilitan la inaplicación del principio de coste histórico

Por otro lado, y desde la que el TJCE denomina óptica subjetiva, también parecería razonable aplicar la *TFO* en la medida en que vendedor y comprador obtienen los beneficios del principio del coste histórico creando artificialmente las condiciones para su aplicación. En definitiva los vendedores originales sólo están dispuestos a transmitir las acciones por un valor muy inferior al que éstas tienen en el mercado porque la sociedad adquirente es de su propiedad y porque es precisamente esa transmisión la que permite localizar la plusvalía en una sociedad residente en Bélgica en lugar de en una persona física residente en el Reino Unido.

En resumidas cuentas la actitud de sometimiento a ultranza al principio de prudencia impide al TJCE advertir que el *TFO* es una cláusula general antiabuso y que la vinculación de las partes en la transacción –que es la que a la postre permite trasladar la plusvalía a GIMLE– permitiría conforme a la propia jurisprudencia del TJCE inaplicar el principio de coste histórico lo que tendría como resultado la inexistencia de plusvalía en GIMLE por la ulterior transmisión de las acciones⁴¹.

5.2. La *TFO* y sus consecuencias respecto de la base imponible de los impuestos que recaen sobre el beneficio empresarial

Sin embargo aclarar que el *TFO* es una cláusula antiabuso y que los hechos del caso seguramente habrían justificado la valoración de las operaciones por su valor normal de mercado plantea un nuevo interrogante, en los sistemas jurídicos como el Belga – o el español– que remiten (total o parcialmente) la regulación de la base imponible de los impuestos que recaen sobre el beneficio empresarial al resultado contable. En este contexto se plantea si el resultado contable ajustado como consecuencia de la aplicación del *TFO* debe tener o no inmediata

41 Cuestión distinta en la que no puede entrarse en este momento por motivos de espacio sería la calificación que debería otorgarse a la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado. La estricta dependencia de este “ajuste secundario” de la normativa doméstica belga y las muy serias implicaciones de fiscalidad internacional recomiendan dejar este problema para ulteriores trabajos.

eficacia fiscal. En resumidas cuentas la pregunta es si la normativa fiscal – en el caso español el artículo 10.3 del TRLIS- remite también al *TFO* y, obviamente, a las consecuencias de su aplicación.

Centrándonos en la normativa española, pues este es un problema fuertemente ligado a la particular formulación normativa de la remisión a la normativa contable, debe partirse, como no puede ser de otra manera, del artículo 10.3 del TRLIS conforme al cual: *"En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas"*.

A partir de este precepto podemos ofrecer una solución detallada al problema antes planteado sin perjuicio de que, como ya hemos señalado en trabajos anteriores⁴², el problema fundamental de todos los sistemas que asumen la dependencia parcial (del Balance Fiscal respecto al Mercantil) estriba precisamente en determinar si una cuestión ha sido regulada efectivamente por la norma contable o por la norma de ajuste fiscal:

1. Si resulta de aplicación la normativa fiscal de operaciones vinculadas. En un supuesto como el del caso GIMLE, en el que la Administración hubiera ajustado los precios convenidos por imposición del principio de imagen fiel⁴³, a efectos fiscales debería plantearse de inmediato la posible (u obligatoria) aplicación de las normas de operaciones vinculadas del artículo 16 del TRLIS⁴⁴. Sólo en el caso de que la consecuencia de ambas normas (el ajuste contable por *TFO* y la regla fiscal de operaciones vinculadas) coincidieran en todos sus extremos, debería aceptarse sin más el resultado contable. Obviamente esto podría ocurrir pero debe tenerse en cuenta que la fisonomía de ambas normas es muy diversa y, al igual que ya se había dicho respecto al problema de la relación entre la Norma de Valoración 21ª del PGC y el artículo 16 del TRLIS, por mucho que la filosofía de fondo pueda coincidir, los detalles de regulación son extraordinariamente diversos. Y cuando de la aplicación directa del *TFO* se trata, las diferencias pueden multiplicarse pues en este caso y por definición, ni está definido el perímetro de vinculación ni existe la más mínima referencia al concepto de valor de mercado que se maneja ni tampoco existe norma alguna que defina las consecuencias de la valoración a valor de mercado (si corresponde o no la práctica de ajuste secundario).
2. Si no resulta de aplicación la normativa fiscal de operaciones vinculadas. En aquellos casos en los que la aplicación de la *TFO* no desemboque en una valoración de la transacción a valor de mercado, originada por la especial relación de vinculación entre los sujetos intervinientes en la operación, podría tenerse la tentación de afirmar sin más que el resultado contable tendrá plena eficacia fiscal. Tal posición pasaría por afirmar que el artículo 10.3 TRLIS remite a la *TFO* o al principio de prevalencia del fondo sobre la forma de forma incondicionada y pasaría necesariamente por una lectura estrictamente literal del citado precepto que no considerara que las técnicas antiabuso descritas en la Ley General Tributaria, y señaladamente la cláusula de conflicto del artículo 15 de

42 ZORNOZA PÉREZ, Juan José; BÁEZ MORENO, Andrés. *Modelos comparados de relación entre normas contables...* op. cit. p. 448-454.

43 Lo mismo ocurriría, con ciertos matices, siendo de aplicación la Norma de Valoración 21ª del PGC 2007.

44 De acuerdo con el artículo 16.3 del TRLIS si las personas físicas fundadoras de GIMLE eran las propietarias de las acciones de TV Shop Europe AB nos encontraríamos ante una operación vinculada. En todo caso y aunque este es un extremo al que no se hace referencia en la sentencia lo cierto es que la operación carecería de todo sentido si las acciones de TV Shop AB no estuvieron de uno u otro modo bajo el poder de influencia de las personas físicas que son propietarias de GIMLE.

la LGT 2003, requieren la práctica de ajustes extracontables. Como ya hemos adelantado esta lectura no dejaría de encontrar cierto acomodo en el propio texto del artículo 10.3 del TRLIS pues el mismo se refiere exclusivamente, como generadoras de ajuste, a la *“aplicación de los preceptos establecidos en esta ley”* siendo que, obviamente, las técnicas antiabuso generales del Derecho Tributario no se contienen en el TRLIS. Sin embargo esta interpretación carecería de sentido desde una óptica estrictamente sistemática pues no se alcanzaría a entender muy bien porqué para la elusión de aquellos preceptos de orden contable que regulan la base imponible del Impuesto se aplicaría el *TFO* o el principio de prevalencia del fondo sobre la forma mientras que la elusión de los preceptos estrictamente fiscales contenidos en el TRLIS requerirían la aplicación de la cláusula de conflicto del artículo 15 de la LGT.

En resumidas cuentas puede resultar admisible, si se configura de manera adecuada, un cláusula antiabuso de carácter contable construida sobre el principio de imagen fiel o la prevalencia del fondo sobre la forma pero lo que no parece de recibo es que, en virtud de una interpretación literalista y muy poco razonable del artículo 10.3 del TRLIS, esa técnica anti-abuso sirva como alternativa para que el aplicador del Derecho defraude algunas de las exigencias y limitaciones que el legislador ha decidido establecer a dichas técnicas en el ámbito específico del Derecho Tributario

Y pudiera pensarse que si, a la postre, el presupuesto de hecho del *TFO*, tal y como ha sido descrito anteriormente, no resulta en esencia distinto de los requisitos de artificiosidad previstos en el artículo 15 de la LGT, las diferencias de aplicar uno y otro mecanismo pueden no ser relevantes. Nada más lejos de la realidad. En primer lugar porque la configuración del presupuesto de hecho del *TFO* que se ha realizado anteriormente era un mero *desideratum*⁴⁵, y la realidad práctica demuestra que el principio de prevalencia del fondo sobre la forma se aplica con menos rigor. Pero es que además, conviene no perder de vista que el artículo 15 de la LGT exige un requisito procedimental (Informe preceptivo del artículo 159 de la LGT) inexistente para el *TFO*, toda vez que el artículo 15.3 de la LGT y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional impiden la imposición de sanciones y la derivación de responsabilidades penales como consecuencias de la aplicación de la regla general antiabuso⁴⁶.

45 Recuérdese que el TJCE en GIMLE ha rechazado implícitamente describir el presupuesto de hecho del *TFO* al menos cuando se trata de inaplicar el principio de valoración a coste histórico.

46 La lógica jurídica más elemental implicaría que el uso de cláusulas generala anti-abuso alternativas a la cláusula de conflicto tampoco pudiera tener consecuencias penales o sancionadoras. Sin embargo la realidad de la doctrina administrativa y, en ocasiones la jurisprudencia, parecen apuntar en sentido contrario.

En resumidas cuentas puede resultar admisible, si se configura de manera adecuada, un cláusula antiabuso de carácter contable construida sobre el principio de imagen fiel o la prevalencia del fondo sobre la forma pero lo que no parece de recibo es que, en virtud de una interpretación literalista y muy poco razonable del artículo 10.3 del TRLIS, esa técnica anti-abuso sirva como alternativa para que el aplicador del Derecho defraude algunas de las exigencias y limitaciones que el legislador ha decidido establecer a dichas técnicas en el ámbito específico del Derecho Tributario⁴⁷. En definitiva se trata de evitar ese “fraude al fraude a la ley” que desde hace muchos años viene denunciando el Profesor Palao en la práctica administrativa española⁴⁸.



47 Aunque no siempre se afirme de manera rotunda esta parece ser la posición defendida en algunos sectores de la doctrina española: Malvárez Pascual, Luis. *La incidencia del principio contable de prioridad del fondo económico sobre la forma jurídica en el método de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y su aplicación por los operadores jurídicos*. /En/ *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, nº 1, 2011, p. 15-16. Martín Jiménez, Adolfo; Calderón Carrero, José Manuel. *Los precios de transferencia en la encrucijada del siglo XXI*. La Coruña: Netbiblio, 2012, p. 62.

48 Palao Taboada, Carlos. *¿Existe el fraude a la ley tributaria?* /En/ *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 182, 1998, p. 7.

La relevancia de la interpretación razonable de la norma como causa de exclusión de la responsabilidad por infracciones tributarias ante la presentación de autoliquidaciones erróneas

Sabina de Miguel Arias

Profesora Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Zaragoza

Resumen

El presente trabajo se centra en examinar la relevancia actual que comporta la interpretación razonable de la norma como circunstancia que exime de responsabilidad por infracciones, cláusula ésta íntimamente relacionada con la concepción que del principio de culpabilidad asume la regulación tributaria. A estos efectos, comenzaremos analizando la evolución normativa de dicha causa exoneradora de responsabilidad por infracciones, para abordar, a continuación, su fundamento, los diversos supuestos en que resultará de aplicación y realizar, asimismo, una mención a la problemática que aquélla conlleva en la práctica a través del estudio de pronunciamientos referidos a esta cuestión.

Abstract

This paper analyzes current importance of reasonable interpretation of tax law as an excluding circumstance of tax infractions responsibility, according to the principle of liability. For this purpose, we would examine evolution of this regulation, its legal basis, the hypothesis in which it would be implemented, also as case-law problems in relation with this excluding cause of tax infractions responsibility.

Palabras clave

Infracciones tributarias, Causas de exclusión de responsabilidad por infracción, Interpretación razonable de la norma tributaria.

Keywords

Tax infractions, Excluding circumstance of tax infraction responsibility, Reasonable interpretation of tax law.

Sumario

1. Introducción
2. Evolución normativa y regulación actual
3. Fundamento jurídico
4. Aspectos configuradores de la interpretación razonable de la norma
 - 4.1. Elementos de la interpretación razonable de la norma
 - 4.2. Distinción de la exoneración de responsabilidad por actuación conforme al criterio de la Administración tributaria
 - 4.2.1. Publicaciones y comunicaciones escritas
 - 4.2.2. Consultas tributarias
5. Aplicación jurisprudencial de la eximente de interpretación razonable en relación con tributos en particular
6. Cuestiones problemáticas de la interpretación razonable de la norma como causa de exclusión de responsabilidad por infracción tributaria
7. Bibliografía

1. Introducción

Como es bien sabido, el apartado segundo del artículo 179 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) concreta una serie de causas excluyentes de responsabilidad por infracción, entre las que ha venido a incluirse la *diligencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias*.

En particular, este trabajo se centra en examinar la relevancia que comporta la actuación diligente y, en especial, la *interpretación razonable de la norma* como circunstancia que exonera de responsabilidad por infracciones, la cual ha sido objeto de análisis en sede jurisdiccional de una forma casuística. En este sentido, resulta preciso tomar en consideración que la referida cláusula aparece íntimamente vinculada con la concepción que del principio de culpabilidad asume la regulación tributaria y que, a pesar de que la misma se encontrara ya prevista en la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT de 1963), el aumento de las obligaciones de los particulares en este ámbito, así como su habitual aplicación, exigen delimitar la efectividad que aquélla presenta a la luz de la jurisprudencia en el instante actual.

Por ello, comenzaremos abordando la evolución de dicha circunstancia para examinar, a continuación, su fundamento jurídico, los diversos supuestos en que resultará de aplicación y realizar, asimismo, una mención a su problemática práctica a través del estudio de pronunciamientos relacionados con esta cuestión.

2. Evolución normativa y regulación actual

En lo que se refiere a la *evolución normativa* que ha sufrido la causa exoneradora de responsabilidad por infracciones que ahora centra nuestra atención, la misma fue introducida en el artículo 77.4 d) de la LGT de 1963 a raíz de la modificación operada en esta norma por la Ley 25/1995, de 20 de julio, estableciéndose que *“Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria (...) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. En particular, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma”*¹.

La inclusión de dicho inciso vino a justificarse, de conformidad con la Exposición de Motivos de la citada Ley de reforma de 1995, por la necesidad de poner el acento *“en la necesaria culpabilidad del sujeto infractor, lo que da lugar a la ausencia de responsabilidad cuando se ha actuado con la diligencia debida”*; no obstante, ya con anterioridad a su reconocimiento legal, nuestros órganos jurisdiccionales entendían que una conducta no podía resultar sancionable en las hipótesis en que el obligado tributario hubiera procedido a realizar una interpretación razonable

¹ Con anterioridad, la Ley 10/1985, de 26 de abril, introdujo diversos supuestos de exención de responsabilidad en el artículo 77.4 de la LGT de 1963, sin incluir de modo expreso el que ahora es objeto de estudio. En relación con la evolución que ha sufrido esta cláusula, nos remitimos a los trabajos de SÁNCHEZ AYUSO, I., *Circunstancias eximentes y modificativas de responsabilidad por infracciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1996, págs. 255 y ss. y ANÍBARRO PÉREZ, S., *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1999, págs. 44 y ss.

No hay duda alguna acerca del carácter ejemplificativo de las mencionadas hipótesis, motivo por el cual los Tribunales podrán llegar a declarar la exención de responsabilidad infractora en otras situaciones diversas a las específicamente previstas en la LGT

de la normativa². Es más, PÉREZ ROYO y AGUALLO AVILÉS consideraron que la decisión de regular esta circunstancia de modo expreso se vio motivada, en verdad, por el deseo de acotar los límites en los cuales la misma tenía cabida³.

En el instante presente la referida causa de exención de responsabilidad por infracciones aparece recogida en la letra d) del artículo 179.2 de la LGT, precepto éste a cuyo tenor: *“Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria (...) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en*

el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados”.

De acuerdo con lo anterior, el citado precepto recoge tres supuestos en que se reconoce la existencia de diligencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias: la interpretación razonable de la norma, la actuación conforme a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en publicaciones y comunicaciones escritas y, ya para finalizar, los casos en que un determinado comportamiento se haya ajustado a la contestación a una consulta. De este modo, cabe destacar que la mayor novedad de la regulación vigente ha sido la incorporación expresa de la exoneración de responsabilidad por conductas amparadas en criterios exteriorizados por la Administración tributaria a través de distintos cauces⁴; empero, no hay duda alguna acerca del carácter ejemplificativo de las mencionadas hipótesis, motivo por el cual los Tribunales podrán llegar a declarar la exención de responsabilidad infractora en otras situaciones diversas a las específicamente previstas en la LGT.

Sea como fuere, y en relación con la cuestión ahora analizada, resulta posible apreciar diferencias sustantivas entre su regulación actual y la contenida en la LGT de 1963, en la medida en que la normativa precedente exigía

2 Vid., entre otras, Sentencias del TS de 21 de septiembre de 1987 (RJ 1987, 6292), 6 de febrero de 1989 (RJ 1989, 2453), 28 de octubre de 1989 (RJ 1989, 7251) y 17 de abril de 1992 (RJ 1992, 5915). Por su parte, la Sentencia del TC 76/1990, de 26 de abril vino a indicar que *“Precisamente porque la Ley vincula esta responsabilidad a una previa conducta culpable, es evidente que el error de Derecho -singularmente el error invencible- podrá producir los efectos de exención o atenuación que le son propios en un sistema de responsabilidad subjetiva, pero su falta de contemplación expresa en la norma no constituye defecto de inconstitucionalidad”*. Ya en sede doctrinal, pueden consultarse AA.VV., *“La discrepancia en la interpretación de las normas como circunstancia excluyente de la culpabilidad en el ámbito del Derecho Tributario sancionador”*, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Tomo II, 1993, pág. 1043 y ANÍBARRO PÉREZ, S., *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria*, op. cit., pág. 46.

3 PÉREZ ROYO, F., y AGUALLO AVILÉS, Á., *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Navarra, 1996, pág. 230.

4 Los antecedentes normativos de dicha norma pueden encontrarse en los artículos 5.2 y 25.2 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, así como en el artículo 107.4 de la LGT de 1963.

un requisito *doble*: la presentación de una declaración *veraz y completa* y que la misma se hallara amparada en una *interpretación razonable* de la norma⁵. No obstante, la previsión vigente ha suprimido la referencia a dichas declaraciones veraces y completas, *flexibilizando* la dicción de la anterior, puesto que la aplicación de esta cláusula no aparece condicionada a la existencia de aquéllas, lo cual no impide que, en la práctica, la presentación de una declaración con tales características constituya uno de los elementos que permite apreciar la concurrencia de la eximente⁶.

3. Fundamento jurídico

Avanzado un paso más en nuestra exposición, y en lo que concierne, en primer lugar, al *fundamento jurídico* que presenta la previsión aquí examinada, el reconocimiento de una serie de circunstancias excluyentes de responsabilidad por infracción tributaria aparece íntimamente vinculado con la aplicación en esta esfera de los principios del Derecho Penal entre los que se incluye, de una forma especial, el de *culpabilidad*⁷; de hecho, las sucesivas modificaciones normativas producidas en este ámbito han incidido en la erradicación de una responsabilidad de corte objetivo, sin perjuicio de que todavía en la actualidad sigan planteándose ciertos problemas acerca de esta cuestión.

Siendo esto así, y como es sabido, el artículo 183.1 de la LGT reconoce el referido principio al definir las infracciones tributarias como “*acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia*”, ostentando la Administración, como no podría ser de otro modo, la obligación de demostrar la concurrencia de culpabilidad en la imposición de las sanciones.

Por su parte, el artículo 179 de la LGT establece las reglas relacionadas con la atribución de un comportamiento típico y antijurídico a su autor, determinando, por tanto, si éste constituye un sujeto idóneo para imputarle una concreta responsabilidad infractora o ha de excluirse esta última en atención a las circunstancias concurrentes⁸; no obstante, no son pocas las *críticas* efectuadas a la dicción del apartado segundo de este precepto por su falta de claridad sistemática a la hora de precisar los casos en que se descarta la responsabilidad por infracción, ya que el mismo incorpora causas de inculpabilidad con situaciones de ausencia de acción típica o de antijuridicidad,

5 A estos efectos, se habían vertido críticas acerca del referido requisito en sede doctrinal por los problemas que el mismo comportaba cuando la discrepancia entre el obligado tributario y la Administración surgía en relación con el deber de declarar (*vid.* PÉREZ ROYO, F., y AGUALLO AVILÉS, Á., *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, op. cit., págs. 230 y 231, ANÍBARRO PÉREZ, S., *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria*, op. cit., págs. 59 y ss. y GARCÍA GÓMEZ, A.J., *La simple negligencia en la comisión de infracciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 2002, pág. 107). En concreto, la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria recomendó la eliminación de esta referencia, dado que “*podría sostenerse que esta circunstancia no resulta aplicable, por ejemplo, a aquella persona que, en aplicación de una interpretación razonable, considera que no se encuentra sujeta al impuesto*” (*Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2001, pág. 173).

6 RUIZ GARJÓ, M., “Principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias. Causas eximentes”, Comunicación a las *Jornadas de estudio sobre la nueva Ley General Tributaria*, Madrid, 2004, pág. 98.

7 *Vid.* Sentencia del TC 18/1981, de 8 de junio.

8 No obstante, el problema radica en que el principio de personalidad al que alude el precepto citado en el texto responde a una inspiración diferente a la exigencia de culpabilidad propia del derecho sancionador (PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 22ª edición, Civitas, Navarra, 2012, pág. 423); de hecho, la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria los enumeró como dos principios distintos (*Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*, op. cit., págs. 172 y 176).

lo cual conlleva importantes dificultades de índole práctico⁹. En esta línea, ANÍBARRO PÉREZ y SESMA SÁNCHEZ consideran que en todas las hipótesis previstas en el artículo 179.2 de la LGT falta alguno de los elementos exigidos para que pueda entenderse cometida una infracción, por lo que, en puridad, la responsabilidad que este precepto excluye ni siquiera habrá llegado a existir¹⁰; a mayor abundamiento, en los supuestos de ausencia del elemento subjetivo de la infracción tributaria -entre los que se encuentra el que ahora abordamos- no llega, en verdad, a surgir el presupuesto de hecho del ilícito, por lo que aquéllos no deberían incluirse entre los motivos excluyentes de responsabilidad del citado artículo¹¹.

Centrándonos ya en el objeto del presente estudio, la circunstancia relativa a la interpretación razonable de la norma aparece íntimamente relacionada con el *sistema de gestión* reinante en nuestra esfera, en el que los obligados tributarios asumen la carga de interpretar la normativa para practicar sus autoliquidaciones; desde esta perspectiva, no puede perderse de vista la ingente cantidad de deberes de toda índole que incumben a tales sujetos, hecho éste que comporta efectos inmediatos en el ámbito sancionador, según ha sido puesto de relieve en sede jurisprudencial¹² y doctrinal¹³. En este sentido, el contribuyente ostenta la tarea no siempre sencilla de llevar a cabo la autoliquidación de tributos cuya regulación dista de resultar clara en muchas ocasiones, recayendo sobre el mismo, además, las consecuencias derivadas de no haber realizado tal labor de forma correcta.

9 GONZÁLEZ MÉNDEZ, A., "El principio de responsabilidad en el Derecho Tributario sancionador y la reconducción de sus causas de exclusión a categorías sistemáticas", en AA.VV., *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo II, Aranzadi, Navarra, 2010, págs. 829 y ss. Ya en relación con el artículo 77.4 la LGT de 1963, se pronunciaron en similares términos MERINO JARA, I., "Infracciones y sanciones", en AA.VV., *La reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1996, pág. 358, MORILLO MÉNDEZ, A., "No sancionabilidad por ausencia de acción o de tipo de infracción. Un análisis del artículo 77.4 de la Ley General Tributaria", *Impuestos*, Tomo I, 1998, pág. 502 y GARCÍA GÓMEZ, A.J., *La simple negligencia en la comisión de infracciones tributarias*, op. cit., págs. 91 y ss.

10 ANÍBARRO PÉREZ, S., y SESMA SÁNCHEZ, B., "Capítulo XI. La potestad sancionadora", en AA.VV., *Estudios de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2006, pág. 808.

11 Cfr., entre otros, TOVILLAS MORÁN, J.Mª, "Error invencible de hecho y de derecho como causas de exclusión de la culpabilidad", en AA.VV., *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo II, Aranzadi, Navarra, 2010, pág. 848.

12 Así, la Sentencia del TS de 9 de diciembre de 1997 (RJ 1998, 485) señaló que "Sería contrario a toda lógica que la Ley atribuyera al sujeto pasivo la facultad de interpretar, en relación con el caso concreto a él aplicable, el ordenamiento tributario y, tras una interpretación razonada y razonable de su parte, pudiera imponérsele una sanción por no haber ingresado una deuda tributaria que sólo con posterioridad a la discrepancia técnica de la Administración era posible concretar, o que, igualmente, pudiera sancionársele por inexactitudes o defectos de la misma naturaleza en la declaración que hubiera precedido a la propia liquidación".

13 Cfr., entre otros autores, ANÍBARRO PÉREZ, S., *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria*, op. cit., págs. 50 y ss., CHOCLÁN MONTALVO, J.A., "Responsabilidad tributaria por los conceptos. Una aplicación razonable del principio de culpabilidad", *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, Tomo II, 2005, pág. 1459 y DE URBANO CASTRILLO, E., y NAVARRO SANCHÍS, F.J., *La Deuda Fiscal. Cuestiones candentes de Derecho Administrativo y Penal*, La Ley, Madrid, 2009, pág. 112.

A este respecto, las conductas amparadas en esta eximente están relacionadas con el tradicionalmente denominado *error de derecho o de prohibición*¹⁴, identificándose con el error *invencible* -esto es, inevitable-, en la medida en que en los casos de error vencible puede concurrir negligencia y, por tanto, resultar constitutivos de infracción tributaria¹⁵.

Más en concreto, y desde la óptica penal, para incurrir en un error invencible de prohibición será preciso que el obligado tributario desconozca la normativa o bien la interprete indebidamente llegando al convencimiento erróneo de la legalidad de su conducta; en consecuencia, la causa de exclusión de responsabilidad por infracciones ahora examinada se reconduce a la segunda de las referidas circunstancias, cuya concurrencia exige la existencia de una norma susceptible de diversas interpretaciones y que el mencionado sujeto elija una de ellas de modo equivocado¹⁶.

Desde este punto de vista, es preciso advertir que cuando el obligado tributario efectúa una interpretación *no errónea* pero discrepante a la de la Administración no se consume el tipo infractor¹⁷. De este modo, cabe distinguir *dos situaciones* diversas en esta esfera: en un primer lugar, la conducta resultará atípica cuando conste la corrección

14 Vid. artículo 14 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (en adelante, CP). En el ámbito Penal se distingue entre el error de tipo y el error de prohibición, habiendo señalado la Sala de lo Penal del TS a este respecto que "*El error en el tipo, como problema de tipicidad porque afecta a algún elemento esencial de la infracción, o el error de prohibición, como problema de culpabilidad por la creencia errónea de obrar lícitamente, son estados de la mente que directamente afectan a la responsabilidad criminal en distinta medida según que la motivación de la errónea creencia sea vencible o invencible*" [Sentencia de 5 de febrero de 2001 (RJ 2001, 1231)]. Ya en sede doctrinal, nos remitimos, entre otros, a LAMOCA PÉREZ, C., *Infracciones y sanciones tributarias*, CEF, Madrid, 2005, pág. 61, TOVILLAS MORÁN, J.M., "Error invencible de hecho y de derecho como causas de exclusión de la culpabilidad", *op. cit.*, pág. 852 y, en relación con la LGT de 1963, MORILLO MÉNDEZ, A., *Infracciones, sanciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, CISS, Valencia, 2000, pág. 76. Empero, parte de la doctrina distingue esta figura del error, pudiendo consultarse, para un estudio completo de esta cuestión, las obras de ANÍBARRO PÉREZ, S., *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria*, *op. cit.*, pág. 43 y LÓPEZ LÓPEZ, H., *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, Aranzadi, Navarra, 2009, págs. 290 y ss.

15 Cfr. PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, IEF, Madrid, 1986, pág. 315, AGUALLO AVILÉS, A., "Error y principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias", *Crónica Tributaria*, núm. 59, 1990, pág. 26, ALGUACIL MARÍ, P., "Dolo, culpa y error en la infracción por falta de ingreso", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Tomo I, 2004, pág. 2262 y GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M., "Causas eximentes de responsabilidad tributaria", *Quincena Fiscal*, núm. 6, 2004, pág. 12. Véase también la Sentencia del TSJ de las Islas Canarias (Las Palmas) de 25 de julio de 2008 (JUR 2009, 29903).

16 LÓPEZ LÓPEZ, H., *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, *op. cit.*, pág. 296. En relación con las situaciones de desconocimiento excusable de la norma constitutivas de un error de prohibición, puede consultarse este mismo trabajo (págs. 320 y ss.).

17 AGUALLO AVILÉS, A., "Error y principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias", *op. cit.*, pág. 31; ALGUACIL MARÍ, P., "Dolo, culpa y error en la infracción por falta de ingreso", *op. cit.*, pág. 2262; PUEBLA AGRAMUNT, N., "Culpabilidad en la infracción tributaria. La STS de 12 de julio de 2010 y los Tribunales Económico-Administrativos: un uso interesado de la jurisprudencia", *Revista de Contabilidad y Tributación Estudios Financieros*, núm. 352, 2012, pág. 75. En similares términos, CHOCLÁN MONTALVO ("Responsabilidad tributaria por los conceptos. Una aplicación razonable del principio de culpabilidad", *op. cit.*, pág. 1452) ha distinguido "*entre la interpretación razonable de la norma y la disculpable interpretación errónea de la misma, pues lo primero es una cuestión de tipicidad, mientras que lo segundo afecta a la culpabilidad como elemento de la infracción típica*".

de la interpretación del obligado tributario, mientras que, en segundo término, la culpabilidad quedará excluida si la interpretación administrativa es la adecuada, pero la del referido sujeto se reputa razonable¹⁸.

Sea como fuere, la LGT no abarca todos los posibles supuestos de error, puesto que el legislador tributario no reconoce dicha figura como tal, sino que prevé ciertas circunstancias que constituyen indicios suficientes para aplicar la eximente de responsabilidad por infracción¹⁹; a estos efectos, el mencionado Texto legal no ha tomado en consideración las hipótesis en que se produce un *error de hecho* -de calificación o de subsunción-, ni tampoco hace alusión alguna en esta sede a las situaciones en que concurre un *error aritmético*, como examinaremos en un epígrafe posterior.

4. Aspectos configuradores de la interpretación razonable de la norma

Según hemos tenido ocasión de señalar, uno de los supuestos en que el legislador entiende que concurre la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias aparece referido a los casos en los que un sujeto *"haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma"* [art. 179.2 d) LGT]; a estos efectos, y en línea de principio, la regla básica para que una conducta resulte sancionada se centra en que la misma no esté amparada por un actuar diligente de los contribuyentes, siempre y cuando aquéllos no hayan descuidado, por negligencia, el deber de cuidado mínimo que les es exigido²⁰.

De acuerdo con ello, la circunstancia relativa a la interpretación razonable de la norma viene a hacer alusión a situaciones en que un obligado tributario aplica esta última atendiendo a su deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, ya que puede ocurrir que el razonamiento seguido por el referido sujeto sea cuestionado por la Administración durante su labor de control, diversidad de criterio ésta que no ha de hacer calificar su conducta necesariamente como infractora, en la medida en que tendrá que examinarse la concurrencia de culpabilidad o negligencia²¹.

Más en concreto, el supuesto ahora abordado parte del hecho de que, *a priori*, el criterio de la Administración no tiene por qué constituir la única de entre las posibles interpretaciones razonables²²; no obstante, LÓPEZ LÓPEZ ha

18 Por su parte, GONZÁLEZ MÉNDEZ ("El principio de responsabilidad en el Derecho Tributario sancionador y la reconducción de sus causas de exclusión a categorías sistemáticas", *op. cit.*, pág. 832) considera que, si un Tribunal declara la corrección de la interpretación efectuada por el obligado tributario, nos encontraremos ante un supuesto *atípico*; mientras que, por el contrario, si el referido órgano estima correcta la interpretación administrativa, vendrá a excluirse la imposición de la sanción tributaria porque, a pesar de la realización de un comportamiento *típico*, el mismo resulta *antijurídico* -siendo éste un caso de actuación en ejercicio de un derecho (art. 20.7º CP)-. Empero, LÓPEZ LÓPEZ (*El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, *op. cit.*, págs. 284 y ss.) ha criticado este último parecer, indicando que la previsión de la LGT relativa a la interpretación razonable de la norma encuentra su razón de ser, en verdad, a la hora de valorar el carácter insuperable del error.

19 LÓPEZ LÓPEZ, H., *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, *op. cit.*, pág. 293. Cfr., asimismo, PÉREZ BERENGENA, J., "La culpabilidad tributaria", *Crónica Tributaria*, núm. 78, 1996, pág. 130 y ANÍBARRO PÉREZ, S., *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria*, *op. cit.*, pág. 43.

20 Cfr. GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M., "Causas eximentes de responsabilidad tributaria", *op. cit.*, págs. 12 y 14.

21 ANÍBARRO PÉREZ, S., *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria*, *op. cit.*, pág. 61.

22 Cfr. ANÍBARRO PÉREZ, S., y SESMA SÁNCHEZ, B., "Capítulo XI. La potestad sancionadora", *op. cit.*, pág. 810.

puesto de relieve que el principio de *seguridad jurídica* no encaja con el hecho de que una norma tributaria presente varias interpretaciones correctas, pues la normativa ha de aplicarse de modo adecuado, y ello con independencia de que no todo razonamiento erróneo deba comportar la imposición de una sanción²³.

Una vez advertido lo anterior pasamos a analizar, en los epígrafes sucesivos, los elementos característicos de esta causa de exclusión de la responsabilidad por infracción, así como su distinción respecto de aquellas situaciones -recogidas, asimismo, en el artículo 179.2 d) de la LGT- en que el obligado tributario no resulta sancionado por actuar amparado por un determinado criterio administrativo. Ahora bien, es preciso destacar que la diferencia de criterio producida entre la Administración y el obligado tributario será solventada por parte de los *órganos jurisdiccionales* en muchas ocasiones, motivo por el cual examinaremos en un epígrafe separado las líneas seguidas a estos efectos por nuestros Tribunales²⁴.

4.1. Elementos de la interpretación razonable de la norma

De conformidad con el esquema arriba señalado, y en cuando a los *elementos característicos* de una "*interpretación razonable*", va de suyo que dicho término constituye un *concepto jurídico indeterminado* que habrá que precisar en función de las circunstancias concurrentes en cada caso específico, y ello teniendo en cuenta la complejidad técnica de este sector del ordenamiento, la ausencia de estabilidad normativa y la condición personal de los sujetos que han de aplicar las normas tributarias²⁵.

En suma, nuestros Tribunales han indicado que una discrepancia jurídica no puede justificar la imposición de una sanción, de modo que si existe una interpretación del contribuyente distinta a la de la Administración deberá motivarse el grado de intencionalidad del infractor en el conocimiento y voluntad de transgredir la norma, pues de lo contrario se consagraría un régimen de *responsabilidad objetiva*²⁶.

En este sentido, se trata de situaciones en que no procede imponer sanción alguna dado que el incumplimiento de la normativa es inevitable para el obligado tributario, no resultando aplicable la exoneración de responsabilidad, empero, cuando éste haya tenido razones para pensar en la antijuridicidad de su conducta y, además, haya podido esclarecer la misma²⁷. Ahora bien, el error no ha de emplearse como una mera excusa que fundamente

23 LÓPEZ LÓPEZ, H., *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, op. cit., págs. 292 y 293.

24 A este respecto, la Sentencia del TS de 9 de enero de 1991 (RJ 1991, 3447) vino a precisar que "*La complitud y veracidad eliminan la malicia y convierten la discrepancia entre la Administración y el ciudadano en un debate cuya última palabra es la nuestra, y nunca la de cualquiera de los sujetos activo o pasivo de la relación jurídica*". Ya en sede doctrinal, vid. AGUALLO AVILÉS, A., "Error y principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias", op. cit., pág. 32 y CUADRADO ZULOAGA, D., "Desarrollo práctico del procedimiento sancionador tributario: desprecio a la presunción de inocencia", *Actualidad Administrativa*, Tomo III, 2002, pág. 975.

25 Vid. GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M., "Causas eximentes de responsabilidad tributaria", op. cit., págs. 16 y ss.

26 Sentencias del TSJ de Madrid de 27 de febrero de 2002 (JUR 2002, 219701), 20 de marzo de 2002 (JUR 2002, 220502), 28 de abril de 2008 (JT 2008, 657) y 29 de octubre de 2008 (JT 2009, 658).

27 Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, J.A., "Responsabilidad tributaria por los conceptos. Una aplicación razonable del principio de culpabilidad", op. cit., págs. 1453 y 1460.

La interpretación razonable de la norma aparece íntimamente relacionada con el sistema de gestión reinante en nuestra esfera, en el que los obligados tributarios asumen la carga de interpretar la normativa para practicar sus autoliquidaciones

un determinado comportamiento fraudulento, al ser necesario demostrar los hechos que lo propiciaron, así como su coherencia con el resultado lesivo originado²⁸.

Más en concreto, y en cuanto a sus *elementos característicos*, ANÍBARRO PÉREZ ha distinguido una serie de factores a tener en cuenta para enjuiciar la eventual racionalidad de la interpretación efectuada por los obligados tributarios, tanto de índole *objetivo*, como *subjetivo*²⁹. A este respecto, y entre los primeros, es preciso que exista una labor

interpretativa que fundamente su comportamiento y le lleve al convencimiento de la corrección de su actuación, así como que concurra una norma susceptible de interpretaciones diversas y, al menos, defendibles³⁰; por ello, deberán ponderarse los caracteres de esta última que hagan compleja su comprensión, esto es, su ambigüedad, su novedad o la falta de desarrollo reglamentario³¹. *Sensu contrario*, MORILLO MÉNDEZ considera inadmisibile la aplicación del artículo 179.2 d) de la LGT en situaciones reiteradas y respecto de las que el obligado tributario haya podido formarse un criterio adecuado³².

A mayor abundamiento, y a pesar de que la normativa actual haya prescindido de este requisito en la redacción de la referida causa de exclusión de responsabilidad, opinamos que, además de realizar una interpretación razonable, el obligado tributario tendrá que elaborar, en su caso, una declaración tributaria *completa* y conforme a *datos reales* y *exactos*, en la medida en que la vulneración de tal deber comportará una clara falta de diligencia, imposibilitando la aplicación de aquella³³. Sin perjuicio de lo anterior, distinta será la conclusión en las circunstancias en que la duda interpretativa haga referencia a la propia presentación de la declaración o a la consignación de un dato concreto, pues resulta del todo posible que la interpretación efectuada haya conllevado el incumplimiento del deber de

28 ALGUACIL MARÍ, P., "Dolo, culpa y error en la infracción por falta de ingreso", *op. cit.*, pág. 2264. En este sentido, PÉREZ BERENGENA ("La culpabilidad tributaria", *op. cit.*, pág. 130) advirtió que "la razonabilidad de una interpretación pasa por la existencia de una norma que, al menos de forma aparente, dé cobertura de legitimidad a un determinado comportamiento, aunque posteriormente no resulte aplicable al caso". Por su parte, la AN considera necesario que la interpretación efectuada no se utilice como un mero pretexto o se base en criterios de interpretación absolutamente insostenibles [entre otras muchas, Sentencia de 18 de julio de 2013 (JUR 2013, 271987)].

29 ANÍBARRO PÉREZ, S., *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria*, *op. cit.*, págs. 62 y ss.

30 Sentencia de la AN de 15 de junio de 2000 (JT 2000, 1906). A estos efectos, para nuestro TS resulta preciso examinar la concreta interpretación mantenida [Sentencias de 25 de enero de 2002 (RJ 2002, 1921), 29 de junio de 2002 (RJ 2002, 5919) y 13 de octubre de 2011 (RJ 2012, 3429)]. En similares términos, AGUALLO AVILÉS ("Error y principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias", *op. cit.*, pág. 33) indicó que debían concurrir *tres requisitos* para calificar una interpretación como razonable: una norma susceptible de distintas interpretaciones, que se haya optado por una de ellas y, por último, que no existiera un criterio interpretativo fijado por los Tribunales.

31 *Vid.*, entre otras, Sentencias del TS de 28 de febrero de 1996 (RJ 1996, 1764), 25 de enero de 2002 (RJ 2002, 1921) y 16 de julio de 2002 (RJ 2002, 7299) y del TSJ de la Comunidad Valenciana de 14 de febrero de 2013 (JT 2013, 881). En este sentido, el TS ha venido a entender que "la causa principal de esta situación se halla algunas veces en la deficiente redacción gramatical, lógica y técnica de las Leyes tributarias, y por qué no decirlo en la omisión de las necesarias normas reglamentarias, cuando no en su irregularidad".

32 MORILLO MÉNDEZ, A., "Hacia un nuevo régimen sancionador tributario. El proyecto de LGT: acción típica, concepto y clases de infracciones. Reserva de Ley. Antijuridicidad y responsabilidad. Las sanciones", *Carta Tributaria Monografías*, núm. 19, 2003, pág. 11.

33 ALMENAR BELENGUER, J., y RIPLEY SORIA, D., "Artículos 178 a 212", en HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M. (coord.), *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Volumen II, 3ª edición, Aranzadi, Navarra, 2013, pág. 1476.

declarar, lo cual, como es lógico, no puede determinar la exclusión automática de esta causa de exoneración de responsabilidad por infracción.

Por su parte, y en lo que atañe a los *criterios subjetivos* a tomar en consideración, es preciso atender a las características del sujeto que interpreta la norma³⁴; empero, la culpabilidad no puede fundarse sólo en circunstancias subjetivas del contribuyente, pues éstas han de examinarse en relación con otros elementos como la propia disposición controvertida y la interpretación efectuada³⁵.

Siendo esto así, ha venido también a analizarse el hecho de que el obligado tributario haya recabado *apoyo técnico* para el cumplimiento de sus deberes, lo cual podría llegar a fundamentar la concurrencia de una interpretación razonable siempre que aquél suministre todos los datos precisos para ello al asesor³⁶; en consecuencia, cuando se acuda a un profesional cualificado para la elaboración de una autoliquidación, será posible argumentar la existencia de un error de derecho invencible que conlleve la exclusión de responsabilidad por infracción, aunque tal prueba dista de resultar sencilla en la práctica³⁷.

Por lo demás, en ocasiones se ha negado la aplicación de la causa de exoneración de responsabilidad por infracciones que ahora examinamos por apreciar que el obligado tributario *"tenía o debía tener asesoramiento especializado"* y, por ello, no hubo de cometer ninguna equivocación en la interpretación de la norma, proceder éste que ha sido criticado por el propio Tribunal Supremo. Así pues, y de conformidad con este concreto órgano, no cabe admitir la existencia de culpabilidad sólo por el hecho de que una entidad cuente con un elenco de profesionales jurídicos, debiendo ponderarse en cada caso si la interpretación resulta razonable, con independencia de tales circunstancias subjetivas³⁸.

34 A título ejemplificativo, el TSJ de Castilla-La Mancha [Sentencias de 7 de octubre de 1998 (JT 1998, 1541) y 9 de septiembre de 2000 (JT 2000, 1946)] ha señalado que *"la complejidad en la interpretación ha de ir referida, especialmente, a las personas físicas, a los particulares que por su desconocimiento de la materia tributaria y la posible falta de costumbre en la tramitación de asuntos con trascendencia jurídico-tributaria, pueden verse superados por la complicación de preceptos similares al que hoy nos ocupa. Pero ese nivel menor de exigencia no puede predicarse de igual manera, como pretende la actora, respecto de personas jurídicas como la Sociedad hoy recurrente, por la naturaleza de las funciones que realizan, la reiteración de operaciones relacionadas con la Administración Tributaria y con materias referidas a los tributos en general, deben estar -y de hecho lo están- lo suficientemente acostumbradas como para no desconocer la gestión de estas cuestiones"*. A su vez, la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 12 de diciembre de 2003 (JUR 2003, 74110) tomó en consideración la profesión no jurídica del obligado tributario a la hora de excluir la imposición de la sanción. Por otro lado, la Sentencia del TSJ de Extremadura de 25 de mayo de 2012 (JUR 2012, 190426) vino a hacer alusión, en un caso de aplicación indebida de una deducción, al hecho de que el contribuyente era un trabajador autónomo gerente de una empresa que debía tener conocimiento de la normativa.

35 Vid. Sentencias del TS de 26 de septiembre de 2008 (RJ 2008, 7435), 27 de noviembre de 2008 (JUR 2009, 87754), 16 de septiembre de 2009 (RJ 2009, 7237 y RJ 2010, 821) y 31 de marzo de 2011 (RJ 2011, 2817). En relación con esta cuestión, consúltese el estudio efectuado por DELGADO PACHECO, A., *"Motivación de las resoluciones sancionadoras de la Administración tributaria. Evolución de la doctrina constitucional y de la jurisprudencia del TS. Consolidación de la doctrina iniciada por la STS de 6 de junio de 2008"*, en AA.VV., *Anuario fiscal para abogados. Los casos más relevantes en 2009 de los grandes despachos*, La Ley, Madrid, 2010, págs. 588 y ss.

36 Cfr. ANIBARRO PÉREZ, S., *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria*, op. cit., pág. 68.

37 Cfr. LÓPEZ LÓPEZ, H., *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, op. cit., págs. 311 y ss. A estos efectos, CHOCLÁN MONTALVO ("Responsabilidad tributaria por los conceptos. Una aplicación razonable del principio de culpabilidad", op. cit., pág. 1460) considera que el error será invencible en tales supuestos, no cabiendo reproche sancionador, al haber confiado en la solvencia de la fuente jurídica, salvo que se demuestre la concurrencia de *culpa in eligendo* como prueba de la negligencia del obligado tributario.

38 Sentencias del TS de 29 de junio de 2002 (RJ 2002, 5919) y 26 de septiembre de 2008 (RJ 2008, 7435). Cfr., asimismo, PUEBLA AGRAMUNT, N., *"Culpabilidad en la infracción tributaria. La STS de 12 de julio de 2010 y los Tribunales Económico-Administrativos: un uso interesado de la jurisprudencia"*, op. cit., pág. 99.

Una vez abordados los elementos característicos de la interpretación razonable, no podemos dejar de señalar que, en la práctica, la exención de responsabilidad por infracción tributaria se aplica en ocasiones en las cuales no surge, en puridad, conflicto interpretativo alguno. En este sentido, va de suyo que los errores de las autoliquidaciones no siempre versan sobre la interpretación de las normas jurídicas, sino que recaen también sobre los actos o negocios jurídicos realizados o sobre cuestiones familiares, personales o patrimoniales³⁹, originando lo que ha venido a denominarse un *error de hecho* -de calificación o de subsunción-.

De esta manera, y a pesar de la ausencia de previsión específica al respecto, una conducta no deberá ser sancionada cuando el error de hecho presente tal entidad que permita entender que ha concurrido la diligencia necesaria en la actuación del obligado tributario, circunstancia ésta que precisará que la selección de la normativa comporte alguna dificultad y que el razonamiento resulte lógico con los datos conocidos por el particular de acuerdo con sus características personales⁴⁰.

Por fin, nuestros órganos jurisdiccionales han examinado la concurrencia de *errores aritméticos* en las liquidaciones tributarias, los cuales, a pesar de no incluirse tampoco entre los casos de error de prohibición, son igualmente objeto de análisis en atención al deber de cuidado que recae sobre el obligado tributario y la eventual diligencia en su actuación⁴¹. Así, y aunque se trate de una operación sencilla, en alguna ocasión cabrá excluir la existencia de una infracción tributaria cuando el error no resulte improbable, sin perjuicio de que también pueda considerarse vulnerada la citada obligación de cuidado ante la importancia de la cantidad dejada de ingresar o la propia relevancia del error cometido⁴².

4.2. Distinción de la exoneración de responsabilidad por actuación conforme al criterio de la Administración tributaria

Según hemos advertido en un instante anterior, el artículo 179.2 d) de la LGT asimila la existencia de diligencia en el cumplimiento de los deberes tributarios también a las situaciones en que un sujeto *"haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley"*, así como en los casos en que aquél *"ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados"*. De esta manera, la regulación hoy vigente ha venido a reconocer expresamente la ausencia de responsabilidad de los obligados tributarios que actúen amparados por

39 TOVILLAS MORÁN, J.Mª, "Error como causa de exclusión de la infracción tributaria en el Impuesto sobre el Valor Añadido", *Revista de Contabilidad y Tributación Estudios Financieros*, núm. 301, 2008, págs. 6 y 7.

40 Cfr. TOVILLAS MORÁN, J.Mª, "Error invencible de hecho y de derecho como causas de exclusión de la culpabilidad", *op. cit.*, págs. 857 y ss. Ya en sede jurisdiccional, la Sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 23 de marzo de 2000 (JT 2000, 805) vino a admitir la exclusión de responsabilidad en un caso en el cual *"si bien el precepto legal es claro, los presupuestos para su aplicación no siempre lo son"*. Asimismo, las Sentencias de los TSJ de Castilla y León (Burgos) de 15 de junio de 2001 (JUR 2001, 230772) y Madrid de 18 de abril de 2008 (JT 2008, 745) han afirmado que existe una interpretación razonable en un supuesto de error en la calificación jurídica de un concreto hecho efectuada por el obligado tributario que repercute en la aplicación de la norma tributaria.

41 Cfr. ALGUACIL MARÍ, P., "Dolo, culpa y error en la infracción por falta de ingreso", *op. cit.*, págs. 2268 y ss.

42 A este respecto, excluyen la comisión de la infracción por un error aritmético las Sentencias de los TSJ de Andalucía (Sevilla) de 5 de abril de 2001 (JUR 2001, 187314), Comunidad Valenciana de 12 de diciembre de 2003 (JUR 2003, 74110) y Galicia de 28 de marzo de 2007 (JUR 2007, 202637). En cambio, sí admitió la existencia de una infracción tributaria ante un error de tal índole la Sentencia del TSJ de las Islas Baleares de 26 de enero de 2001 (JUR 2001, 101266).

algún tipo de *criterio administrativo*, sin perjuicio de que tal circunstancia pudiera ya entenderse englobada en la alusión a la interpretación razonable que efectuaba la LGT de 1963⁴³.

Sea como fuere, el citado precepto distingue los supuestos en que concurre una interpretación razonable de aquellos en los cuales un sujeto acomoda su actuación a los criterios administrativos; en consecuencia, consideramos incorrecto identificar la diligencia con la mera aceptación de la postura oficial, en la medida en que, según ha señalado LAMOCA PÉREZ, mayor diligencia habrá en un ciudadano que, disconforme con la posición administrativa, mantenga y razone la suya propia que sobre uno que acepta este parecer porque ello le beneficia⁴⁴.

Nuestros Tribunales han indicado que una discrepancia jurídica no puede justificar la imposición de una sanción, de modo que si existe una interpretación del contribuyente distinta a la de la Administración deberá motivarse el grado de intencionalidad del infractor en el conocimiento y voluntad de transgredir la norma, pues de lo contrario se consagraría un régimen de responsabilidad objetiva

Siendo esto así, el mayor *problema* en esta sede radica en la exigencia de interpretar la eventual concurrencia de una interpretación razonable con las situaciones en que el obligado tributario actúe de acuerdo con los criterios de la Administración tributaria, dado que dicho sujeto está facultado para discrepar del razonamiento manifestado por esta última en comunicaciones, publicaciones o consultas, siempre que su interpretación se reputa plausible⁴⁵. En otras palabras, aquél no ha de adoptar el criterio administrativo de modo necesario para evitar incurrir en una sanción, sino que puede legítimamente apartarse del mismo y realizar una interpretación razonable de la normativa en los términos descritos en un epígrafe anterior⁴⁶; es más, quien opera conforme a un criterio administrativo no tiene por qué seguir una interpretación razonable, pues en realidad ello resulta independiente

43 Cfr. ANIBARRO PÉREZ, S., *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria*, op. cit., págs. 69 y ss. En este sentido, vid. Sentencia del TS de 22 de abril de 1985 (RJ 1985, 1820).

44 LAMOCA PÉREZ, C., *Infracciones y sanciones tributarias*, op. cit., pág. 63. A estos efectos, MORILLO MÉNDEZ ("Hacia un nuevo régimen sancionador tributario. El proyecto de LGT: acción típica, concepto y clases de infracciones. Reserva de Ley. Antijuridicidad y responsabilidad. Las sanciones", op. cit., pág. 11) ha criticado el contenido del artículo 179.2 d) de la LGT, en la medida en que "parece restringir la invencibilidad a los supuestos en que no se obtenga el conocimiento de los criterios de los órganos administrativos, especialmente consultivos", sin tomar en consideración que resulta preferente realizar una búsqueda de jurisprudencia y que tampoco cabe reconducir la existencia de diligencia a la asunción de razonamientos administrativos contrarios a los intereses del obligado tributario.

45 CHOCLÁN MONTALVO, J.A., "Responsabilidad tributaria por los conceptos. Una aplicación razonable del principio de culpabilidad", op. cit., pág. 1460. En similares términos se han pronunciado LAMOCA PÉREZ, C., *Infracciones y sanciones tributarias*, op. cit., pág. 64 y TOVILLAS MORÁN, J.M^a, "Error invencible de hecho y de derecho como causas de exclusión de la culpabilidad", op. cit., pág. 861.

46 Cfr. ANIBARRO PÉREZ, S., *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria*, op. cit., pág. 97. Así, que no quepa aplicar el criterio de una consulta a un caso en que el obligado tributario creyó actuar amparado por la misma, no comporta que se incurra en responsabilidad necesariamente [Sentencia de la AN de 23 de febrero de 2011 (JT 2011, 376)].

No cabe admitir la existencia de culpabilidad sólo por el hecho de que una entidad cuente con un elenco de profesionales jurídicos, debiendo ponderarse en cada caso si la interpretación resulta razonable, con independencia de tales circunstancias subjetivas

del órgano que la efectúe⁴⁷. Sin embargo, en la práctica y a efectos probatorios, resultará más fácil calificar como razonable la interpretación de un determinado obligado tributario cuando no existan pronunciamientos oficiales acerca de una concreta materia o bien sean contradictorios⁴⁸.

A continuación, examinaremos las características de las hipótesis de actuación conforme a criterios administrativos específicamente recogidas en el artículo 179.2 d) de la LGT para distinguirlas de las situaciones en que concurre una interpretación

razonable de la normativa, ello sin perjuicio de que puedan surgir otros supuestos diversos a los citados de manera expresa en dicho Texto legal.

Así pues, cabe extraer de la jurisprudencia otras circunstancias en las cuales se entiende que el obligado tributario ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus deberes, como sucede, por ejemplo, cuando la actuación de la Administración tributaria provoca una *confianza legítima* acerca de la licitud de su conducta, bien por la información suministrada por cauces diversos a los regulados expresamente en sede normativa o por la propia asistencia personal al mismo⁴⁹. Sin embargo, ello plantea problemas, dado que no toda opinión imputable a un órgano tributario puede considerarse un razonamiento válido, resultando conveniente que éste aparezca plasmado de forma escrita a efectos probatorios⁵⁰.

Por lo demás, va de suyo que la jurisprudencia prevista en el artículo 1.6 del Código Civil resulta de aplicación directa, sin necesidad de exteriorización alguna; no obstante, la *jurisprudencia no consolidada* no forma parte de los criterios administrativos a los cuales alude el artículo 179.2 d) de la LGT en tanto no se acepte formalmente por el Ministerio de Hacienda, sin perjuicio de que la misma pueda servir para fundamentar la interpretación defendida por el obligado tributario⁵¹.

47 Cfr. LÓPEZ LÓPEZ, H., *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, op. cit., pág. 317. En sentido contrario, vid. GARCÍA NOVOA, C., "Información y asistencia", en MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (coord.), *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, CEF, Madrid, 1999, pág. 164, ADAME MARTÍNEZ, F.D., *La consulta tributaria*, Comares, Granada, 2000, pág. 171, CALDERÓN CARRERO, J.M., y ÁLVAREZ BARBEITO, P., "La potestad interpretativa en materia tributaria: aspectos problemáticos y perspectivas de reforma", *Revista de Contabilidad y Tributación Estudios Financieros*, núms. 221 y 222, 2001, pág. 68 y VILLAVEDE GÓMEZ, M.B., *Las consultas a la Administración tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2002, págs. 251 a 253.

48 Cfr. GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M., "Causas eximentes de responsabilidad tributaria", op. cit., pág. 18.

49 LÓPEZ LÓPEZ, H., *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, op. cit., pág. 320; ALMENAR BELENGUER, J., y RIPLEY SORIA, D., "Artículos 178 a 212", op. cit., pág. 1477. En concreto, la Sentencia del TSJ de Cantabria de 8 de febrero de 2000 (JT 2000, 450) vino a indicar que "el mantenimiento por el Ayuntamiento durante seis años de las liquidaciones practicadas conforme a las declaraciones del interesado, (...) le colocó en una situación de confianza legítima acerca de la corrección de aquéllas, que descarta cualquier viso no ya de intencionalidad, sino de culpa por negligencia, pues los epígrafes por él señalados no fueron objeto de tacha alguna o advertencia sobre su incorrección por parte del Ayuntamiento durante el largo período de seis años". Vid., asimismo, Sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 19 de enero de 2001 (JT 2001, 517).

50 ANÍBARRO PÉREZ, S., *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria*, op. cit., pág. 90; ANÍBARRO PÉREZ, S., y SESMA SÁNCHEZ, B., "Capítulo XI. La potestad sancionadora", op. cit., pág. 811.

51 LAMOCA PÉREZ, C., *Infracciones y sanciones tributarias*, op. cit., pág. 65.

4.2.1. Publicaciones y comunicaciones escritas

De acuerdo con lo anterior, uno de los casos en que la LGT entiende que concurre diligencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias hace referencia a las situaciones en que se siguen los criterios plasmados en ciertos soportes documentales, esto es, en las *publicaciones y comunicaciones escritas* de los artículos 86 y 87 de la mencionada Ley.

En concreto, el primero de los preceptos ahora citados viene a regular las *publicaciones* del Ministerio de Hacienda en las que han de recogerse las normas tributarias actualizadas, las contestaciones a consultas y las resoluciones económico-administrativas "*de mayor trascendencia y repercusión*"; ahora bien, a nuestro juicio resulta del todo posible eximir de responsabilidad por infracción al obligado tributario que fundamente su comportamiento en aquellas que ostenten una trascendencia menor, siempre que el mismo se reputa diligente. Por su parte, y en cuanto a las *comunicaciones y actuaciones de información*, el artículo 87.1 de la LGT prevé una serie de obligaciones a cargo de la Administración que han de permitir a los obligados tributarios tener conocimiento de los criterios seguidos por los órganos integrantes de aquella⁵².

Siendo esto así, cuando el obligado tributario siga las interpretaciones administrativas mencionadas resultará excluida su culpabilidad, precisión ésta innecesaria, pero que ha de achacarse -como ha indicado PÉREZ ROYO- al hecho de que los redactores de la LGT "*parecen pensar en un sistema en el que es el imputado el que tiene que demostrar su inocencia (para lo cual se le brinda la ayuda de la lista dichosa) y no la Administración quien tiene que demostrar la culpabilidad*"⁵³.

4.2.2. Consultas tributarias

Siguiendo con el objeto de nuestro estudio, el artículo 179.2 d) de la LGT exonera de responsabilidad por infracción tributaria a aquel sujeto que "*ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados*".

En lo que atañe a esta regla de exención de responsabilidad, es preciso recordar que el artículo 89.1 de la LGT prevé *efectos vinculantes* de las consultas tributarias escritas para los órganos encargados de la aplicación de los tributos, disponiendo, en concreto, que estos últimos deberán emplear los criterios contenidos en ellas "*a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se*

52 A su vez, RUIZ GARIJO ("Principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias. Causas eximentes", *op. cit.*, pág. 98) entiende que pueden incluirse dentro de estas actuaciones informativas los *manuales prácticos* que anualmente publica el Ministerio de Hacienda para facilitar el cumplimiento del deber de autoliquidar de los obligados tributarios.

53 PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, *op. cit.*, pág. 424.

En la práctica y a efectos probatorios, resultará más fácil calificar como razonable la interpretación de un determinado obligado tributario cuando no existan pronunciamientos oficiales acerca de una concreta materia o bien sean contradictorios

incluyan en la contestación a la consulta⁵⁴; siendo esto así, *a priori*, si los obligados tributarios han aplicado los criterios derivados de las consultas en tales situaciones y se inicia un procedimiento de comprobación no surgirá deuda tributaria alguna -ni, por consiguiente, sanción- en relación con la cuestión controvertida⁵⁵.

Sea como fuere, existe una evidente diferencia entre los artículos 89.1 y 179.2 d) de la LGT, en la medida en que el primero de estos preceptos prevé la aplicación de los criterios contenidos en las consultas a terceros siempre que haya *identidad entre los hechos y circunstancias*, mientras que la dicción del artículo citado en segundo lugar hace referencia a la presencia de una *igualdad sustancial* entre las condiciones de tales sujetos y las mencionadas en la contestación; es más, este último precepto alude a los criterios que se hayan "*manifestado*" -frente al empleo del término "*criterios contenidos*" por parte del artículo 89.1 *in fine* de la LGT-, motivo por el cual parece necesario que aquéllos hayan sido expuestos expresamente sin precisar labor hermenéutica⁵⁶.

En consecuencia, el problema a la hora de aplicar esta exigente radica en determinar cuándo ha de considerarse que concurre la referida *igualdad sustancial*, siendo diversas las interpretaciones efectuadas en sede doctrinal acerca de esta cuestión. Así pues, algún autor entiende que no cabe apreciar especiales diferencias semánticas entre los preceptos aludidos en el párrafo anterior⁵⁷; empero, la mayoría de la doctrina ha venido a advertir que, dada la regulación legal, cabe distinguir un *doble régimen* de efectos de la consultas frente a terceros, en función de que se trate de la regularización de la liquidación tributaria o bien de la imposición de una sanción⁵⁸. En este sentido, y como acertadamente ha indicado LÓPEZ LÓPEZ, la Administración tributaria únicamente puede modificar un criterio expresado en una consulta en los casos de igualdad sustancial entre los hechos y circunstancias y no, en

54 El párrafo segundo del referido precepto establece que "En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta". No obstante, cabe señalar que, a los efectos que aquí interesan, también pueden resultar de aplicación aquellos criterios derivados de consultas no vinculantes por no cumplir los requisitos exigidos por el artículo 88.2 de la LGT, esto es, las planteadas fuera de plazo o relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado de forma previa (GÓMEZ-MOURELO CASTEDO, C., *El nuevo régimen sancionador tributario comentado*, La Ley, Madrid, 2005, pág. 77).

55 GÓMEZ-MOURELO CASTEDO, C., *El nuevo régimen sancionador tributario comentado*, op. cit., pág. 77; CALVO VÉRGEZ, J., "La exclusión de la responsabilidad por infracción tributaria derivada del cumplimiento de los deberes de información y asistencia: algunas consideraciones", *Gaceta Fiscal*, núm. 270, 2007, pág. 49; LÓPEZ LÓPEZ, H., *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, op. cit., pág. 315.

56 LAMOCA PÉREZ, C., *Infracciones y sanciones tributarias*, op. cit., pág. 68.

57 Así, LAMOCA PÉREZ (*Infracciones y sanciones tributarias*, op. cit., pág. 68) ha estimado que no existen diferencias semánticas apreciables entre los referidos preceptos, lo cual no obsta para que resulte más correcta la dicción del artículo 179.2 d) de la LGT que obvia la referencia a los hechos y se fija sólo en las circunstancias. Por otro lado, RUIZ GARIJO ("Principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias. Causas eximentes", op. cit., pág. 98) entiende que este precepto efectúa una precisión innecesaria, ya que las contestaciones a las consultas tributarias son vinculantes.

58 Vid. GÓMEZ-MOURELO CASTEDO, C., *El nuevo régimen sancionador tributario comentado*, op. cit., pág. 77. A su vez, ANÍBARRO PÉREZ y SESMA SÁNCHEZ ("Capítulo XI. La potestad sancionadora", op. cit., pág. 812) sostienen que el referido precepto toma en consideración que, al tratarse de obligados tributarios diversos, las situaciones no van a ser idénticas, sino que concurrirá una igualdad en la sustancia; de hecho, para estas autoras, este artículo hace alusión a la posibilidad de aplicar los criterios manifestados en consultas no vinculantes relativas a la LGT de 1963, siempre que exista una igualdad sustancial en la situación y la regulación sea sustancialmente la misma.

cambio, cuando exista identidad entre estos últimos, lo cual resulta criticable y comporta un importante margen de actuación; por tanto, los efectos de las consultas frente a terceros no son tan extensos como cabría pensar a primera vista, ya que si concurre una igualdad sustancial el criterio expresado sería modificable, aunque no podrían imponerse sanciones⁵⁹.

Ya en otro orden de cuestiones, cabe señalar dos tipos de *dificultades* que pueden aparecer en esta sede. Así, en primer término, va de suyo que resulta posible que el obligado tributario se vea en la tesitura de decidir entre doctrinas administrativas *contradictorias*, dado que las consultas no tienen caducidad, pero los criterios evolucionan en el tiempo; ahora bien, la LGT no le exonera de responsabilidad en estas situaciones, al entender que el criterio de la primera consulta ha de estimarse modificado⁶⁰.

Por su parte, y en segundo lugar, los problemas surgirán en los casos en que nos encontremos ante un tema *novedoso* que no haya sido objeto de consulta, debiendo tenerse en cuenta que su presentación por el obligado tributario no constituye una obligación sino un derecho, aunque ello pueda valorarse a la hora de determinar la existencia de un error de prohibición, atendiendo a las circunstancias personales de cada sujeto⁶¹.

Por lo demás, distintas son las situaciones en que el propio obligado tributario presenta la consulta, pero sin que la Administración haya contestado a la misma en el plazo previsto, pues ante tal eventualidad tendrán que examinarse los hechos concurrentes y enjuiciar la diligencia de aquél en el cumplimiento de sus obligaciones para imponer o no la sanción⁶².

Por último, y en lo que concierne al *fundamento* de esta norma de exoneración de responsabilidad, desde un punto de vista dogmático cabe diferenciar *distintas hipótesis* en esta sede a las cuales ha venido a hacer alusión LÓPEZ LÓPEZ, para quien, en la mayoría de los casos, el obligado tributario ni siquiera considerará plausible la comisión de la infracción cuando siga el criterio plasmado en un consulta, por lo que su comportamiento será atípico. En otras ocasiones, se le representará la posibilidad de cometer el tipo infractor, pero la información obtenida le colocará en la creencia errónea de la licitud de su conducta, constituyendo un supuesto de error invencible de prohibición; por fin, también puede suceder que la respuesta a la consulta resulte errónea y que ello genere un efecto favorable en

59 LÓPEZ LÓPEZ, H., *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, op. cit., págs. 315 y 316. Por su parte, CALVO VÉRGEZ ("El nuevo régimen de las consultas tributarias: ¿un paso adelante hacia la seguridad jurídica del contribuyente?", *Quincena Fiscal*, núm. 3, 2006, pág. 29) ha señalado que, en los casos de igualdad sustancial, surge la duda de si "debe procederse únicamente a no apreciar responsabilidad sancionable alguna, no aplicándose en cambio al obligado el criterio estricto del otro consultante y respondiendo en consecuencia de la cuota y de los intereses de demora correspondientes".

60 CALVO VÉRGEZ, J., "El nuevo régimen de las consultas tributarias: ¿un paso adelante hacia la seguridad jurídica del contribuyente?", op. cit., pág. 24.

61 Vid. SÁNCHEZ AYUSO, I., *Circunstancias eximentes y modificativas de responsabilidad por infracciones tributarias*, op. cit., pág. 334. MORILLO MÉNDEZ, A., "No sancionabilidad por ausencia de acción o de tipo de infracción. Un análisis del artículo 77.4 de la Ley General Tributaria", op. cit., pág. 512. GARCÍA GÓMEZ, A.J., *La simple negligencia en la comisión de infracciones tributarias*, op. cit., pág. 111. CHOCLÁN MONTALVO, J.A., "Responsabilidad tributaria por los conceptos. Una aplicación razonable del principio de culpabilidad", op. cit., pág. 1460 y LÓPEZ LÓPEZ, H., *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, op. cit., págs. 307 y ss.

62 ANÍBARRO PÉREZ, S., *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria*, op. cit., pág. 86.

la esfera jurídica del citado sujeto, si bien su actuación no sería punible puesto que el precepto ahora examinado tendría una función similar a la de las excusas absolutorias⁶³.

5. Aplicación jurisprudencial de la eximente de interpretación razonable en relación con tributos en particular

Según hemos señalado en un instante anterior, el examen de la virtualidad que la eximente de responsabilidad por infracciones ahora analizada presenta en la actualidad exige detenernos en su aplicación jurisprudencial; en este sentido, resulta habitual que, en la impugnación a la imposición de sanciones, los obligados tributarios aleguen la eventual interpretación razonable de la normativa, existiendo gran número de resoluciones que estudian los requisitos necesarios para el reconocimiento del referido efecto exonerador.

En particular, a la hora de abordar esta cuestión distinguiremos entre los principales tributos de nuestro ordenamiento jurídico gestionados mediante el sistema de *autoliquidación* -Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido-, por cuanto sus especiales características han venido a plasmarse, como no podría ser de otro modo, en la aplicación específica de esta causa de exención de responsabilidad por infracción; ello no obstante, los concretos criterios seguidos en esta sede dependen de las circunstancias que concurran en cada ocasión⁶⁴.

A estos efectos, y comenzando por los pronunciamientos relativos al *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, nuestros Tribunales han exonerado de responsabilidad por infracciones al contribuyente en supuestos en que la interpretación normativa resultaba especialmente *compleja*, al entenderse, en consecuencia, que el mismo había cumplido sus obligaciones tributarias con la debida diligencia. A título ejemplificativo, para el Tribunal Supremo la interpretación fue razonable en un caso de error en la imputación temporal de la renta derivada de la disolución de una sociedad, pero a la que precedieron una enajenación forzosa, su declaración de nulidad y la fijación judicial de una indemnización sustitutoria⁶⁵.

Junto a lo anterior, esta norma se aplica con carácter habitual en base a la *diversidad de criterios* jurisprudenciales y administrativos que puedan apoyar la autoliquidación presentada, según ha venido a admitirse en una hipótesis de interpretación de un precepto que fue posteriormente declarado contrario a la normativa comunitaria por el

63 Cfr. LÓPEZ LÓPEZ, H., *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, op. cit., págs. 317 y ss. Por su parte, ALMENAR BELENGUER y RIPLEY SORIA ("Artículos 178 a 212", op. cit., pág. 1477) sostiene que, en este caso, la acción ni siquiera es típica, al haberse cumplido el criterio de la Administración, por lo que no constituye en puridad un supuesto de falta de culpabilidad sino, más bien, de ausencia de tipicidad.

64 Un examen de las líneas jurisprudenciales más importantes puede consultarse en la obra de LÓPEZ LÓPEZ, H., *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, op. cit., págs. 298 y ss. En relación con la LGT de 1963, véase el trabajo de MAGRANER MORENO, F.J., y QUILES BODI, F.J., "La aplicación del principio de culpabilidad en el Derecho Tributario sancionador. Análisis jurisprudencial", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Tomo I, 1995.

65 Sentencia del TS de 18 de febrero de 2013 (RJ 2013, 3100). A una conclusión similar han llegado nuestros órganos jurisdiccionales acerca de la tarifa del Impuesto sobre Actividades Económicas aplicable para calcular el rendimiento de la actividad económica [Sentencia del TSJ de Cataluña de 25 de octubre de 2012 (JT 2013, 667)], ante la dificultad para determinar la naturaleza de la actuación de mediación de los distribuidores de una entidad [Sentencia de la AN de 25 de abril de 2012 (JT 2012, 1069)], así como en casos de falta de declaración como rendimiento del capital mobiliario de una renta percibida por un socio de una sociedad al estimar que se trataba de un préstamo [Sentencias del TSJ de Asturias de 30 de octubre de 2012 (JT 2012, 1267) y 27 de noviembre de 2012 (JUR 2013, 3181)].

Tribunal de Justicia de la Unión Europea⁶⁶. Ya desde otra perspectiva, nuestros órganos jurisdiccionales hacen valer la cláusula ahora examinada cuando el error cometido por el obligado tributario deriva de la conducta de un tercero⁶⁷, así como también en circunstancias en que, aunque errónea, la actuación de los contribuyentes se considera *plausible*⁶⁸.

Por el contrario, y siguiendo con este impuesto, se ha reputado improcedente la aplicación de la previsión del artículo 179.2 d) de la LGT cuando

queda constatada la *ausencia de diligencia* del sujeto pasivo, como sucede si surge un error en la cuantificación de una ganancia patrimonial que podría haberse realizado de forma adecuada⁶⁹ o ante el disfrute de una exención de manera equivocada cuyos requisitos resultan del todo claros⁷⁰. A este respecto, es especialmente relevante en esta sede el examen de la eventual colaboración del obligado tributario con la Administración tributaria, así como de la existencia de ocultación en la declaración presentada⁷¹, tomándose en consideración, para aplicar la norma ahora estudiada, el hecho de que la regularización practicada venga efectuada a la vista de los datos previamente declarados por aquél.

Nuestros Tribunales han exonerado de responsabilidad por infracciones al contribuyente en supuestos en que la interpretación normativa resultaba especialmente compleja, al entenderse, en consecuencia, que el mismo había cumplido sus obligaciones tributarias con la debida diligencia

Pasando ya a analizar algunas resoluciones atinentes al *Impuesto sobre Sociedades*, los criterios empleados por parte de nuestros Tribunales en relación con el problema que abordamos resultan similares a los que acaban de ser expuestos, puesto que los pronunciamientos favorables a la concurrencia de una interpretación razonable hacen referencia a situaciones de complejidad normativa⁷², en que surgen interpretaciones dispares en sede

66 Sentencia del TS de 28 de abril de 2011 (RJ 2011, 3776). Igualmente, ello se ha admitido en una hipótesis de calificación como ganancia patrimonial de la cantidad obtenida tras una expropiación forzosa [Sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 15 de diciembre de 2012 (JUR 2012, 9886)], de intereses indemnizatorios como exentos [Sentencia del TSJ de Aragón de 27 de enero de 2010 (JT 2010, 1094)] y en relación con la inclusión de unos rendimientos derivados de un centro de turismo rural como de actividad económica o del capital inmobiliario [Sentencia del TSJ de Castilla y León (Valladolid) de 27 de abril de 2012 (JUR 2012, 177403)].

67 Dicha conclusión ha sido alcanzada ante las dudas que presentan las situaciones en que no se había procedido a la retención por causa imputable al perceptor de las rentas [Sentencias del TSJ de Andalucía (Málaga) de 19 de septiembre de 2011 (JUR 2012, 86153 y JUR 2012, 85678)].

68 A estos efectos, la Sentencia del TSJ de las Islas Baleares de 17 de noviembre de 2010 (JT 2010, 1498) estima que los obligados tributarios pudieron entender que su renuncia a suscribir una ampliación de capital no comportó la obtención de una ganancia patrimonial sujeta.

69 Sentencias de los TSJ de Andalucía (Málaga) de 28 de marzo de 2011 (JT 2011, 955) y 15 de julio de 2011 (JUR 2012, 85009) y Castilla y León (Valladolid) de 3 de mayo de 2013 (JUR 2013, 158653).

70 Sentencia del TSJ de Castilla y León (Burgos) de 4 de mayo de 2012 (JUR 2012, 196496).

71 *Vid.*, entre otras, Sentencias del TSJ de Asturias de 30 de octubre de 2012 (JT 2012, 1267) y 27 de noviembre de 2012 (JUR 2013, 3181).

72 Así, se ha aceptado la existencia de una interpretación razonable en un caso de error en la calificación de la parcela enajenada como existencia o inmovilizado, al concurrir la figura jurídica de la segregación [Resolución del TEAC de 24 de julio de 2008 (JUR 2008, 326324)], ante la aplicación de la deducción por doble imposición [Sentencia del TSJ de Cataluña de 28 de noviembre de 2011 (JT 2012, 56)] y en relación con los límites de la provisión de depreciación de la cartera de valores [Sentencia del TS de 31 de enero de 2012 (RJ 2012, 3278)].

La aplicación concreta del artículo 179.2 d) de la LGT depende de las circunstancias que concurran en cada caso, casuística ésta que exige que la Administración tributaria motive la imposición de sanciones en cada supuesto específico

administrativa o jurisdiccional⁷³ o bien se trata de una autoliquidación errónea pero plausible. En este sentido, ha venido a excluirse la existencia de responsabilidad por infracción tributaria ante la consignación de una base negativa pendiente de compensación de modo improcedente conforme a la regulación contable y fiscal, en un caso en que el contribuyente creyó necesario incluir dicho dato para no perjudicar un futuro derecho a compensar, sin mediar un ánimo defraudatorio⁷⁴.

Junto a lo anterior, cabe destacar que los Tribunales tienen en cuenta, de una forma especialmente significativa, la *ausencia de ocultación* en la autoliquidación para excluir la responsabilidad por infracciones⁷⁵; más en concreto, han admitido el empleo de esta eximente ante la compensación incorrecta de bases impositivas negativas, si bien en un supuesto en que no existió ocultación y el error no afectó al resultado de la liquidación que era a devolver, motivo por el cual el mismo podría haber pasado inadvertido, sin comportar una falta de cuidado⁷⁶.

Ahora bien, numerosos pronunciamientos descartan la aplicación de la cláusula analizada en hipótesis que caen fuera del ámbito que le es propio, argumentando la ausencia de elementos probatorios o la existencia de discrepancias fácticas⁷⁷, la concurrencia de datos falsos o falseados⁷⁸ o simplemente por tratarse de normas claras interpretadas de una forma incorrecta⁷⁹.

Sea como fuere, también las *circunstancias subjetivas* del obligado tributario se toman en consideración para negar la aplicación de esta eximente, argumentación ésta que ha sido adoptada en una situación en que aquél tenía

73 Sentencia de la AN de 14 de octubre de 2004 (JT 2004, 1513). En lo que atañe a la afección de bienes inmuebles a sociedades patrimoniales véase la Resolución del TEAC de 12 de junio de 2008 (JUR 2008, 319791).

74 Sentencia del TSJ de Cataluña de 7 de julio de 2010 (JUR 2010, 393252). A idéntica conclusión se ha llegado acerca de la compensación de bases negativas tras una operación de absorción [Sentencia del TSJ de Cataluña de 7 de julio de 2011 (JUR 2011, 324565)].

75 Vid. Sentencia del TS de 2 de noviembre de 2012 (RJ 2012, 10343), relativa a un caso de deducción incorrecta de gastos. No obstante, la Sentencia del TS de 17 de septiembre de 2003 (RJ 2003, 7604) ha precisado que la exactitud de la contabilidad viene modulada por la interpretación que sobre el referido deber haya realizado el sujeto pasivo, siendo esencial que no exista ánimo malicioso alguno por parte de este último. Acerca de esta problemática, véase el trabajo de ALGUACIL MARÍ, P., "Dolo, culpa y error en la infracción por falta de ingreso", *op. cit.*, pág. 2267.

76 Sentencia del TSJ Cataluña de 23 de febrero de 2012 (JT 2012, 347).

77 Resolución del TEAC de 30 de junio de 2011 (JUR 2011, 297754). A su vez, la Sentencia de la AN de 21 de enero de 2010 (JUR 2010, 34008) señala que no existe ningún conflicto aplicativo en relación con la calificación jurídica de ciertas partidas, por ser una situación en que ha de acreditarse la prestación del servicio que provoca un determinado gasto.

78 Vid. Sentencias de la AN de 26 de julio de 2001 (JT 2001, 1621) y 16 de mayo de 2013 (JUR 2013, 162663) y Resolución del TEAC de 7 de septiembre de 2011 (JT 2011, 1092), sobre un caso de simulación de operaciones irreales.

79 Sentencia del TSJ de Andalucía (Sevilla) de 16 de noviembre de 2012 (JUR 2013, 151617). En un supuesto de valoración improcedente, la Sentencia del TSJ de Galicia de 20 de febrero de 2012 (JUR 2012, 87141) ha indicado que "solamente la complejidad interpretativa o de aplicación de la norma que corresponde aplicar, no de otras que se sitúen en el entorno de la obligación tributaria, es la que puede amparar la exclusión de la responsabilidad que se defiende".

experiencia en previas operaciones idénticas a las que dieron lugar a la comisión de la infracción, lo cual presuponía el conocimiento de los requisitos previstos en la normativa vulnerada e impidió el reconocimiento de un error⁸⁰.

Para finalizar, y en lo que concierne a la interpretación razonable en relación con las autoliquidaciones del *Impuesto sobre el Valor Añadido*, nuestros órganos jurisdiccionales han seguido una línea similar a las ahora descritas⁸¹, admitiéndose en contextos complejos o en los que concurría una doctrina contradictoria; así, ello se ha aceptado ante las dudas que planteaba la calificación fiscal del operador turístico en el régimen especial de las agencias de viajes, lo cual dio origen incluso a una cuestión prejudicial⁸².

Asimismo, los Tribunales aplican dicha cláusula cuando surge un error en la autoliquidación que no fue debido a la actuación del obligado tributario, sino a la de un *tercero*, sin existir una conducta negligente; de hecho, así se ha apreciado ante la deducción de cuotas repercutidas por una persona que carecía de la condición de empresario o profesional, pero sin que se tuviera conocimiento de ello⁸³. Empero, distinta es la conclusión alcanzada ante la deducción de cuotas soportadas sin aportar la prueba correspondiente o sin acreditar los servicios efectuados⁸⁴, así como en aquellos supuestos en que no se cumplen los requisitos para ello⁸⁵.

Por último, también resultan analizadas las características propias del *obligado tributario*, entendiéndose que la mera alegación de la condición de ciudadano extranjero no permite considerar que concurra una interpretación razonable de la normativa en una situación en que fue aplicada una regla de no sujeción de manera incorrecta⁸⁶.

Siendo estos algunos ejemplos jurisprudenciales de qué ha de identificarse como una interpretación razonable de la normativa excluyente de responsabilidad por infracción, va de suyo que la aplicación concreta del artículo

80 Sentencia del TSJ de Galicia de 26 de noviembre de 2012 (JT 2013, 104).

81 A título ejemplificativo, cabe destacar la admisión de esta exoneración de responsabilidad por infracción cuando se comete un error acerca del epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas aplicable sin voluntad de defraudar a la Administración tributaria [Sentencias del TSJ de Galicia de 14 de octubre de 2010 (JUR 2010, 397235) y 21 de octubre de 2010 (JUR 2010, 413651)]. A similar conclusión llega la Sentencia del TSJ de Cataluña de 19 de abril de 2012 (JT 2012, 677) en un caso de empleo improcedente del régimen simplificado.

82 Sentencia del TSJ de Madrid de 25 de octubre de 2012 (JUR 2012, 374554). En relación con las cantidades abonadas en concepto de resarcimiento de gastos, véase la Resolución del TEAC de 15 de noviembre de 2012 (JUR 2012, 387413). *Sensu contrario*, la Sentencia del TSJ de Andalucía (Málaga) de 18 de julio de 2011 (JUR 2012, 84576) no admite la aplicación de la exención en un supuesto en que la postura del contribuyente de no incluir una subvención en la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido se fundamentó en un dictamen de la Administración que recomendaba la consulta a la Dirección General de Tributos.

83 Sentencia del TSJ de Andalucía (Málaga) de 27 de mayo de 2011 (JUR 2011, 344057).

84 En este sentido, se ha negado la existencia de una interpretación razonable en supuestos de aplicación de deducciones sin aportar prueba o factura [Sentencia del TSJ de Castilla y León (Burgos) de 20 de abril de 2012 (JT 2012, 571)], que no corresponden a operaciones reales [Sentencias del TSJ de Andalucía (Sevilla) de 4 de abril de 2012 (JUR 2012, 304958) y 19 de abril de 2012 (JT 2012, 779)] o hacen referencia a servicios simulados [Sentencia del TSJ de Galicia de 4 de noviembre de 2010 (JT 2010, 1492)]. Por el contrario, *“la llevanza correcta de la contabilidad es un argumento a fortiori para excluir la culpabilidad”* [Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 25 de enero de 2013 (JT 2013, 535)].

85 Sentencia del TSJ de Andalucía (Málaga) de 8 de julio de 2011 (JUR 2012, 77917). En relación con la deducción por la adquisición de un vehículo sin acreditar su afectación a la actividad empresarial, véase la Sentencia del TSJ de Andalucía (Málaga) de 9 de mayo de 2011 (JT 2011, 966)] y, en el caso de una embarcación, la Sentencia del mismo órgano de 17 de octubre de 2011 (JT 2011, 1480). En similares términos, la Sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 28 de marzo de 2011 (JT 2011, 577) tampoco admite la existencia de una interpretación razonable ante la consignación de cuotas a compensar improcedentes conforme a una liquidación provisional dictada por la Administración que fue impugnada.

86 Sentencia del TSJ de Andalucía (Málaga) de 14 de julio de 2011 (JUR 2012, 84813).

179.2 d) de la LGT depende de las circunstancias que concurran en cada caso, casuística ésta que exige que la Administración tributaria *motive* la imposición de sanciones en cada supuesto específico atendiendo a la relevancia del razonamiento alegado por el obligado tributario, de acuerdo con las exigencias de seguridad jurídica que han de primar en esta esfera.

6. Cuestiones problemáticas de la interpretación razonable de la norma como causa de exclusión de responsabilidad por infracción tributaria

Una vez examinados los aspectos sustantivos de la interpretación razonable como causa de exoneración de responsabilidad por infracción tributaria, así como su aplicación jurisprudencial en relación con los principales impuestos de nuestro sistema tributario gestionados mediante autoliquidación, es el momento de abordar, ya para finalizar, algunos *aspectos problemáticos* que aquélla plantea en el instante presente.

En línea de principio, y dejando aparte las propias dificultades sistemáticas que presenta la regulación tributaria en este punto, no cabe duda alguna acerca de la relevancia que ostenta la regla prevista por el artículo 179.2 d) de la LGT, lo cual no obsta para que, una vez reconocido sin ambages el *principio de culpabilidad* en el ámbito tributario sancionador, cualquier comportamiento en que no concurra, al menos, negligencia, haya de quedar al margen de la eventual imposición de una sanción (art. 183.1 LGT). En este sentido, el reconocimiento expreso de la referida cláusula constituye un modo de acotar la aplicación del error invencible de prohibición en esta esfera y, de hecho, algunos autores consideran que resultaría más útil regular de forma general los efectos del error en la normativa tributaria vigente⁸⁷.

A mayor abundamiento, y como hemos tenido ocasión de indicar, el artículo 179.2 d) de la LGT no abarca todas las hipótesis de error que pueden llegar a producirse, cuya virtualidad, empero, sí resulta reconocida en la práctica en función de las circunstancias de cada caso concreto; así, se excluye la imposición de sanciones tributarias en aquellas situaciones en que el obligado tributario actúa con la *diligencia debida*, pero el elenco de supuestos expresamente previstos en el precepto mencionado es meramente ejemplificativo. Desde esta perspectiva, hemos examinado la casuística jurisprudencial existente en relación con esta cuestión, determinando las circunstancias concurrentes la aplicación de esta regla de exoneración de responsabilidad por infracción.

Por su parte, y en cuanto a los *problemas procedimentales* que esta causa de exención de responsabilidad por infracción tributaria presenta, resultará esencial, a la hora de reconocer su aplicación, que el obligado tributario ponga en conocimiento de la Administración la interpretación seguida, pues de otro modo es del todo improbable que pueda constatare el cumplimiento de los elementos que vienen a configurar la razonabilidad de un comportamiento específico.

87 Vid. LÓPEZ LÓPEZ, H., *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, op. cit., pág. 293. A este respecto, TOVILLAS MORÁN ("Error invencible de hecho y de derecho como causas de exclusión de la culpabilidad", op. cit., pág. 861) considera que deberían incluirse de forma expresa los errores en la calificación o de subsunción en la LGT. Por su parte, DE URBANO CASTRILLO y NAVARRO SANCHÍS (*La Deuda Fiscal. Cuestiones candentes de Derecho Administrativo y Penal*, op. cit., pág. 129) han señalado que la inadecuada utilización de esta cláusula "por la Administración y, en buena medida por los Tribunales de Justicia, ha desvirtuado su sentido inicial de dar carta de naturaleza al error invencible de prohibición, excluyendo la responsabilidad, cualquiera que fuera la solución definitiva al problema jurídico subyacente, si la discrepancia se residenciaba en una interpretación defendible en Derecho".

Siendo esto así, algunos autores han venido a señalar que sería conveniente que el sujeto pasivo adjuntara a su autoliquidación un *escrito* poniendo de relieve su razonamiento y facilitando la apreciación de dicha cláusula por parte de los órganos administrativos⁸⁸. Empero, también a lo largo del procedimiento tributario sancionador se arbitran diversos cauces para que el interesado alegue cuanto considere oportuno y haga constar, en su caso, la eventual existencia de una interpretación razonable de la norma [arts. 208.3 b) y 210.4 y 5 LGT], junto a lo cual, y como no podría ser de otro modo, cabrá efectuar tal alegación en vía de reclamación o recurso frente a la imposición de sanciones.

Por otro lado, no podemos sino recordar la importancia que presenta la *motivación* en la imposición de sanciones por parte de los órganos tributarios, debiendo fundamentarse la concurrencia de culpabilidad en la conducta del infractor en función de las circunstancias del caso concreto, lo cual exige tomar en consideración la eventual existencia de una interpretación razonable⁸⁹.

Sea como fuere, ha venido resultando habitual que la Administración motive la comisión de la infracción a la vista de que *no existe una interpretación razonable de la norma*⁹⁰, proceder éste que ha sido rechazado por nuestros órganos jurisdiccionales en numerosos pronunciamientos, en la medida en que la culpabilidad o la negligencia en la comisión de la infracción ha de fundamentarse adecuadamente⁹¹. A título ejemplificativo, el Tribunal Supremo ha precisado que *“la simple afirmación de que no se aprecian «dudas interpretativas razonables basadas en una especial complejidad de las normas aplicables» no constituye suficiente fundamentación de la sanción”,* habiéndose anulado, por carencia de justificación, la imposición de sanciones tributarias motivadas en dichos argumentos, puesto que el ente administrativo está obligado *“a explicar que, pese a la complejidad natural o buscada del hecho litigioso, la posición del eventual infractor no es razonable”*⁹².

Por lo demás, sólo resta recordar la dificultad que comporta la circunstancia de que el artículo 179.2 d) de la LGT haga alusión, junto a la previsión relativa a la interpretación razonable de la norma, a aquellas situaciones en que el obligado tributario sigue un concreto *criterio administrativo* puesto de relieve a través de uno de los cauces en que se plasma el deber de asistencia de la Administración; no obstante, ello no debe implicar que sólo en defecto

88 LÓPEZ LÓPEZ, H., *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, op. cit., pág. 297. Por su parte, ANÍBARRO PÉREZ (*La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria*, op. cit., págs. 101 y ss.) hizo ya referencia a la conveniencia de introducir en nuestro ordenamiento una figura similar a la *mention expresse* existente en Derecho francés.

89 Así, la Sentencia del TS de 28 de enero de 2013 (RJ 2013, 2606) ha venido a indicar que *“no correspondía al obligado tributario justificar o explicar cuál ha sido la interpretación razonable que ha sustentado su conducta, o qué fines son los que perseguía, sino que incumbe a la propia Administración que sanciona descartar y comprobar, con la debida motivación, que los criterios hermenéuticos a los que llegó la entidad no estaban justificados ni amparados por la norma aplicada”*.

90 A estos efectos, DE URBANO CASTRILLO y NAVARRO SANCHÍS (*La Deuda Fiscal. Cuestiones candentes de Derecho Administrativo y Penal*, op. cit., pág. 131) han precisado que los órganos tributarios suelen imponer sanciones a través de actos estereotipados con cláusulas de esta índole, si bien la ventaja de dicha formulación es que el obligado tributario puede eludir su responsabilidad al construir una explicación de su actuación a posteriori.

91 *Vid.*, entre otras muchas, Sentencias del TC 164/2005, de 20 de junio y del TS de 14 de enero de 2010 (RJ 2010, 3475), 15 de septiembre de 2011 (RJ 2011, 5680) y 2 de noviembre de 2012 (RJ 2012, 10343), de la AN de 2 de febrero de 2012 (JT 2012, 186) y de los TSJ de la Comunidad Valenciana de 29 de septiembre de 2010 (JUR 2011, 66481), 31 de mayo de 2011 (JUR 2011, 988) y 4 de octubre de 2011 (JUR 2011, 66376), Cataluña de 8 de marzo de 2012 (JT 2012, 358) y 4 de junio de 2012 (JT 2012, 809) y Castilla y León (Valladolid) de 14 de diciembre de 2012 (JT 2013, 92).

92 Sentencias del TS de 10 de julio de 2007 (RJ 2007, 7317) y 6 de junio de 2008 (RJ 2008, 5827). Véanse, asimismo, las Sentencia del TS de 3 de abril de 2008 (RJ 2008, 2400) y de la AN de 2 de diciembre de 2010 (JT 2010, 1230).

de tal criterio pueda aplicarse la cláusula ahora examinada, si bien su existencia comportará mayores dificultades probatorias para el interesado que haga valer dicha causa de exoneración.

7. Bibliografía

- › AA.VV., *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2001.
- › AA.VV., "La discrepancia en la interpretación de las normas como circunstancia excluyente de la culpabilidad en el ámbito del Derecho Tributario sancionador", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Tomo II, 1993.
- › ADAME MARTÍNEZ, F.D., *La consulta tributaria*, Comares, Granada, 2000.
- › AGUALLO AVILÉS, Á., "Error y principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias", *Crónica Tributaria*, núm. 59, 1990.
- › ALGUACIL MARÍ, P., "Dolo, culpa y error en la infracción por falta de ingreso", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Tomo I, 2004.
- › ALMENAR BELENGUER, J., y RIPLEY SORIA, D., "Artículos 178 a 212", en HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M. (coord.), *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Volumen II, 3ª edición, Aranzadi, Navarra, 2013.
- › ANÍBARRO PÉREZ, S., *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1999.
- › ANÍBARRO PÉREZ, S., y SESMA SÁNCHEZ, B., "Capítulo XI. La potestad sancionadora", en AA.VV., *Estudios de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2006.
- › CALDERÓN CARRERO, J.M., y ÁLVAREZ BARBEITO, P., "La potestad interpretativa en materia tributaria: aspectos problemáticos y perspectivas de reforma", *Revista de Contabilidad y Tributación Estudios Financieros*, núms. 221 y 222, 2001.
- › CALVO VÉRGEZ, J., "El nuevo régimen de las consultas tributarias: ¿un paso adelante hacia la seguridad jurídica del contribuyente?", *Quincena Fiscal*, núm. 3, 2006.
- "La exclusión de la responsabilidad por infracción tributaria derivada del cumplimiento de los deberes de información y asistencia: algunas consideraciones", *Gaceta Fiscal*, núm. 270, 2007.
- › CHOCLÁN MONTALVO, J.A., "Responsabilidad tributaria por los conceptos. Una aplicación razonable del principio de culpabilidad", *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, Tomo II, 2005.

- › CUADRADO ZULOAGA, D., “Desarrollo práctico del procedimiento sancionador tributario: desprecio a la presunción de inocencia”, *Actualidad Administrativa*, Tomo III, 2002.
- › DE URBANO CASTRILLO, E., y NAVARRO SANCHÍS, F.J., *La Deuda Fiscal. Cuestiones candentes de Derecho Administrativo y Penal*, La Ley, Madrid, 2009.
- › DELGADO PACHECO, A., “Motivación de las resoluciones sancionadoras de la Administración tributaria. Evolución de la doctrina constitucional y de la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Consolidación de la doctrina iniciada por la STS de 6 de junio de 2008”, en AA.VV., *Anuario fiscal para abogados. Los casos más relevantes en 2009 de los grandes despachos*, La Ley, Madrid, 2010.
- › GARCÍA GÓMEZ, A.J., *La simple negligencia en la comisión de infracciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 2002.
- › GARCÍA NOVOA, C., “Información y asistencia”, en MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (coord.), *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, CEF, Madrid, 1999.
- › GÓMEZ-MOURELO CASTEDO, C., *El nuevo régimen sancionador tributario comentado*, La Ley, Madrid, 2005.
- › GONZÁLEZ MÉNDEZ, A., “El principio de responsabilidad en el Derecho Tributario sancionador y la reconducción de sus causas de exclusión a categorías sistemáticas”, en AA.VV., *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo II, Aranzadi, Navarra, 2010.
- › GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M., “Causas eximentes de responsabilidad tributaria”, *Quincena Fiscal*, núm. 6, 2004.
- › LAMOCA PÉREZ, C., *Infracciones y sanciones tributarias*, CEF, Madrid, 2005.
- › LÓPEZ LÓPEZ, H., *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, Aranzadi, Navarra, 2009.
- › MAGRANER MORENO, F.J., y QUILES BODI, F.J., “La aplicación del principio de culpabilidad en el Derecho Tributario sancionador. Análisis jurisprudencial”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Tomo I, 1995.
- › MERINO JARA, I., “Infracciones y sanciones”, en AA.VV., *La reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1996.
- › MORILLO MÉNDEZ, A., “No sancionabilidad por ausencia de acción o de tipo de infracción. Un análisis del artículo 77.4 de la Ley General Tributaria”, *Impuestos*, Tomo I, 1998.
- *Infracciones, sanciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, CISS, Valencia, 2000.

- "Hacia un nuevo régimen sancionador tributario. El proyecto de LGT: acción típica, concepto y clases de infracciones. Reserva de Ley. Antijuridicidad y responsabilidad. Las sanciones", *Carta Tributaria Monografías*, núm. 19, 2003.
- › PÉREZ BERENGENA, J., "La culpabilidad tributaria", *Crónica Tributaria*, núm. 78, 1996.
- › PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, IEF, Madrid, 1986.
- *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 22ª edición, Civitas, Navarra, 2012.
- › PÉREZ ROYO, F., y AGUALLO AVILÉS, Á., *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Navarra, 1996.
- › PUEBLA AGRAMUNT, N., "Culpabilidad en la infracción tributaria. La STS de 12 de julio de 2010 y los Tribunales Económico-Administrativos: un uso interesado de la jurisprudencia", *Revista de Contabilidad y Tributación Estudios Financieros*, núm. 352, 2012.
- › RUIZ GARIJO, M., "Principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias. Causas eximentes", Comunicación a las *Jornadas de estudio sobre la nueva Ley General Tributaria*, Madrid, 2004 (en http://eprints.ucm.es/1462/1/pon_13.pdf).
- › SÁNCHEZ AYUSO, I., *Circunstancias eximentes y modificativas de responsabilidad por infracciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1996.
- › TOVILLAS MORÁN, J.Mª, "Error como causa de exclusión de la infracción tributaria en el Impuesto sobre el Valor Añadido", *Revista de Contabilidad y Tributación Estudios Financieros*, núm. 301, 2008.
- "Error invencible de hecho y de derecho como causas de exclusión de la culpabilidad", en AA.VV., *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo II, Aranzadi, Navarra, 2010.
- › VILLAVARDE GÓMEZ, MªB., *Las consultas a la Administración Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2002.



Los Impuestos diferidos en España: Un estudio empírico sobre empresas del sector inmobiliario durante el periodo 2008-2011

José Enrique Monterroso Muñoz

Economista. Asesor Fiscal

Resumen

El objetivo del presente trabajo es realizar un estudio sobre los diferentes aspectos relativos a la incidencia de los impuestos diferidos en España. La diferente consideración que el marco contable por un lado y el fiscal por otro ponen de manifiesto en relación a múltiples aspectos, ha sido objeto de análisis y estudio por multitud de autores y supone un ámbito de investigación importante para discernir sobre la influencia que la relación entre ambas materias supone en la práctica. Pues bien, este trabajo profundiza en el análisis del efecto fiscal de los impuestos diferidos en empresa y lleva a cabo un análisis empírico sobre una muestra de empresas españolas para determinar la incidencia que, el reconocimiento de los activos y pasivos fiscales, tiene sobre la información suministrada a terceros. La muestra de empresas para este empírico se ha centrado en las empresas de mayor volumen pertenecientes al sector inmobiliario y de la construcción durante el periodo 2008-2011.

A lo largo del trabajo, se ha podido contrastar que durante el periodo seleccionado se produce un aumento significativo del volumen total de activos por impuesto diferido reconocidos en los balances de las empresas de la muestra mientras que por su parte, el volumen de pasivos por impuesto diferido reconocidos ha variado en mucha menor medida.

Las conclusiones del estudio determinan que las empresas con niveles de liquidez y endeudamiento bajos tienen una mayor propensión al reconocimiento de activos por impuesto diferido. De igual modo, ha quedado demostrado que el bajo endeudamiento induce a la utilización de mayores medidas de discrecionalidad, lo que obviamente redundaría directamente en la calidad de los resultados.

Abstract

The target of this work has been the study of deferred taxes in the Spanish accounting system. Book – Tax differences have been deeply analyzed and studied by many authors and it is indeed an important area of research to discern about the consequences originated by that.

This paper studies the tax effect of deferred taxes and conducts an empirical analysis to determine what the incidence of the recognition of tax assets and liabilities on the information supplied to third parties. The sample for this empirical has focused on biggest companies belonging to real estate and construction during the period 2008-2011.

Throughout the research, we have been able to test that the total amount of deferred tax assets recognized in the balance sheets have increased while on the other hand, the total volume of deferred tax liabilities recognized has varied lesser extent.

The findings determined that companies with low levels of liquidity and debts have a greater propensity to recognition of deferred tax assets. Similarly, it has been shown that low debt induces greater use of discretionary measures, which obviously affects directly on the quality of earnings.

Palabras Clave

Impuestos diferidos, Manipulación del resultado, diferencias entre resultado contable y fiscal.

Keywords

Deferred taxes, Earnings Managements, book-tax differences.

Sumario

1. Introducción
2. Análisis de los impuestos diferidos: Incorporación de la normativa internacional NIC12 al marco legislativo español
3. Los impuestos diferidos en la literatura científica. Revisión
4. Elección de la muestra, diseño de la investigación empírica y resultados obtenidos
5. Conclusiones
6. Bibliografía

1. Introducción

Como bien es sabido, los impuestos sobre las ganancias constituyen una partida de indudable importancia en la determinación de los resultados de una compañía. Es por ello que su adecuada planificación es una pieza clave en la gestión empresarial.

La singularidad que sin duda presenta el cálculo de la carga impositiva del impuesto sobre las ganancias en la mayoría de los países desarrollados, viene precedida por la interacción existente entre la normativa contable y fiscal. La formación de los estados contables está sujeta a unas normas que persiguen objetivos de índole contable y financiera mientras que las normas de determinación de la carga tributaria son competencia de diferentes autoridades fiscales y persiguen objetivos que normalmente no siempre están en línea con los objetivos empresariales. En España, existe el principio de separación entre ambas materias que viene consagrado en el artículo 10.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo por el que se aprueba el texto refundido del Impuesto sobre Sociedades cuando se determina que *“la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás Leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”*.

La consecuencia lógica de lo anterior es que, como establece Monterrey (2009), estamos ante “ámbitos de decisión empresarial desvinculados entre sí” y por tanto la determinación de la carga tributaria no debería de afectar en modo alguno a la calidad del resultado contable. Sin embargo y puesto que existen dudas sobre el principio antes citado, la investigación científica ha analizado la influencia de la interacción entre ambas disciplinas con el objetivo de evidenciar el impacto que los impuestos tienen en la calidad del resultado¹. La existencia de diferencias entre la normativa contable y fiscal, así como, los efectos que dichas diferencias suponen en la práctica contable y en el comportamiento de los gerentes, constituyen sin lugar a dudas una cuestión relevante dentro del campo de investigación de la imposición sobre beneficios. En particular, una de las cuestiones más interesantes a estudio es el análisis del grado de discrecionalidad en las elecciones de los gerentes de las compañías a la hora de determinar la base imponible del impuesto que grava los beneficios de las empresariales. Sabemos que la normativa fiscal ofrece a la gerencia un menor grado de discrecionalidad que la normativa contable en cuanto a las elecciones que se deben arbitrar para determinar la carga tributaria con motivo del impuesto sobre los beneficios. A partir de un resultado contable previamente determinado, los gerentes deben realizar los ajustes precisos para llegar a la determinación de la base imponible que será gravada por el tipo impositivo correspondiente. De hecho se ha evidenciado que los gerentes de las empresas pueden, incluso, llegar a “inflar” los resultados obtenidos, aún a costa de pagar más impuestos².

A pesar de que existe la idea generalizada de que los gerentes de las empresas practican la manipulación del resultado, ha sido ciertamente complicado para los investigadores llegar a conclusiones contundentes sobre el

1 Se pueden citar los trabajos de Cloyd, Pratt y Stock (1996) y Mills y Newberry (2001) que estudian el diferente impacto que tiene el cumplimiento de las normas tributarias en las compañías cotizadas frente a las no cotizadas, y de Guenther, Maydew y Nutter (1997) y Hanlon, LaPlante y Shevlin (2006), acerca de los efectos que inducen los costes fiscales sobre la calidad de la información contable. En el caso español se puede citar a Monterrey y Sánchez (2009) que analizan como afectan los impuestos a la calidad del resultado contable de la empresas españolas no cotizadas.

2 Según Guenther (2004), una respuesta lógica a la cuestión sobre el porqué los gerentes pueden estar interesados en inflar sus resultados pagando más impuestos por ello podría venir motivada por el hecho de reducir la probabilidad de detección por parte de las autoridades fiscales

tema. El problema se debe básicamente al hecho de que, para poder identificar si el resultado ha sido manipulado, es necesario realizar previamente un análisis de los mismos en ausencia de manipulación, lo cual no es tarea fácil.

Otro elemento importante viene dado por la identificación de los incentivos que los gerentes pueden tener para llevar a cabo prácticas de manipulación. Los autores Healy y Whalen (1998) distinguen 3 tipos de incentivos. A saber:

- i. Incentivos sobre expectativas en el mercado de capitales y de valoración de la compañía
- ii. Incentivos respecto de contratos que están sujetos a cláusulas de renovación vinculados a sus resultados contables.
- iii. Motivos relacionados con la regulación gubernamental

Las investigaciones llevadas a cabo respecto a los motivos relacionados con la actividad gubernamental se han llevado a cabo mediante el estudio de aquellos incentivos que justifican evitar el riesgo de intervención o control y, también, para propósitos relacionados con la planificación fiscal. Por las conclusiones alcanzadas en trabajos de investigación previos, en general, se puede afirmar que las consideraciones regulatorias y, por ende, también las de ámbito fiscal inducen a las empresas a manipular. En base a esta afirmación, habría que puntualizar que en la práctica existe poca evidencia sobre si este comportamiento es aislado o bien, por el contrario, es una conducta más extendida en ámbitos empresariales más generalizados. Esto es así, debido a que la mayoría de las investigaciones se centran en muestras de empresas cuyos resultados no son fácilmente extrapolables a la población en su conjunto y, por tanto, no es posible realizar afirmaciones rotundas en relación a los comportamientos manipuladores detectados. En cualquier caso, lo que sí subyace es una idea generalizada en cuanto a que la interacción entre la normativa contable y fiscal, motiva determinados comportamientos de la gerencia en el sentido de anticipar mediante una adecuada planificación el alcance final en los resultados de la compañía.

La determinación sobre si existe o no discrecionalidad en la actuación de los gerentes a la hora de determinar su carga tributaria es una cuestión que, sin duda, es de interés tanto a nivel académico como desde el punto de vista de las autoridades gubernamentales encargadas de vigilar que la información suministrada por las empresas sea veraz y sirva de forma adecuada a los fines para los que fue diseñada. Como establecen Healy y Whalen (1998), “demostrar la existencia de manipulación ayudará a los legisladores al establecimiento de normas que permitan que la información facilitada por las empresas a los inversores sea más efectiva e igualmente permitirá el control de comportamientos discrecionales”. Las investigaciones en materia de manipulación del resultado proveen relevantes evidencias sobre las anteriores cuestiones, sin embargo, el primer enfoque debe ir dirigido a determinar si la manipulación ha tenido lugar y cuando.

Para llevar a cabo la investigación empírica de este trabajo, se ha seleccionado una muestra de empresas españolas que están encuadradas dentro del sector de la promoción inmobiliaria y de la construcción. La elección de la muestra, que se justificará más adelante en el diseño de la investigación, se realiza dentro de un sector que ha sido especialmente afectado por la crisis financiera actual y en la que se considera que puede ser interesante analizar los efectos que provoca la anteriormente referida interacción entre la normativa contable y fiscal. La selección de la muestra se ha realizado entre las empresas con mayor volumen de facturación, ya que intuimos que las mismas cuentan con mayores recursos humanos y técnicos para realizar un adecuado diseño de su planificación fiscal, lo que no hace sino intuir una mayor intencionalidad a las diferentes elementos que aparecen en los balances

empresariales y que están relacionados con el efecto fiscal objeto de nuestro estudio. Con esta elección, sin embargo, no se admite a priori que las grandes empresas arbitren un mayor número de discrecionalidades en la planificación de su resultado fiscal, pero sí que cuentan con mayores y mejores herramientas de análisis cuya potencialidad será usada en mayor medida que en el caso de las pequeñas y medianas empresas.

El diseño empírico se centra en el análisis de datos de empresas para el periodo 2008-2011. Por tanto, centramos este análisis en una situación de crisis financiera, en la que la economía mundial y la española en particular están inmersas, y que

no hace sino (a priori) acentuar los incentivos que los gerentes pudieran tener para llevar a cabo prácticas de manipulación del resultado. Así lo revela en concreto el trabajo realizado por los investigadores Callao y Jarne (2011) en donde constatan, basándose en grupos cotizados del mercado español, que “la calidad de la información financiera se ve afectada en periodos de crisis, ya que ponen de manifiesto que la manipulación al alza del resultado vía ajustes por devengo discrecionales se ha visto incrementada ante las dificultades económicas y financieras”. Precisamente las dificultades de financiación y el grado de apalancamiento de las empresas será un factor clave a analizar en el estudio del efecto impositivo que lleva asociado el reconocimiento de activos y/o pasivos fiscales.

Este trabajo tiene como objetivo avanzar en el campo del estudio del efecto impositivo dentro del marco de la imposición sobre beneficios en España. Como se viene comentando, estamos interesados en analizar determinados aspectos que afectan y/o están relacionados con la definición y el reconocimiento de los impuestos diferidos como variables que ponen de manifiesto las diferencias existentes entre contabilidad y fiscalidad en el marco de determinación del impuesto sobre el beneficio en España. El primer análisis realizado durante el periodo seleccionado para la investigación, se centra en la detección sobre si se ha producido un mayor o menor reconocimiento de los activos y pasivos por impuesto diferido. Posteriormente, se ha analizado la incidencia que determinadas variables financieras, como la liquidez o el endeudamiento de las empresas, tienen en el reconocimiento de los activos y pasivos fiscales.

Por último, otro de los objetivos del estudio se centra en determinar la incidencia de los impuestos diferidos en la discrecionalidad. La situación coyuntural concreta en la que situamos nuestro ámbito de investigación nos permitirá analizar como inciden los impuestos diferidos en la calidad del resultado como consecuencia de hipotéticas prácticas discrecionales utilizadas por los gerentes para manipular los resultados contables y por ende fiscales. Para detectar dichas prácticas, el método más prolijamente utilizado en investigaciones precedentes ha sido la modelización de ajustes por devengo. En el caso de esta investigación en concreto, habría que destacar el hecho de que determinados autores³ ya han venido argumentando en la literatura científica que los impuestos diferidos

Las empresas con niveles de liquidez y endeudamiento bajos tienen una mayor propensión al reconocimiento de activos por impuesto diferido. De igual modo, ha quedado demostrado que el bajo endeudamiento induce a la utilización de mayores medidas de discrecionalidad, lo que obviamente redundará directamente en la calidad de los resultados

3 Phillips et al (2003)

La normativa fiscal ofrece a la gerencia un menor grado de discrecionalidad que la normativa contable en cuanto a las elecciones que se deben arbitrar para determinar la carga tributaria con motivo del impuesto sobre los beneficios

pueden ser un buen indicador de la manipulación del resultado. Igualmente otros investigadores⁴ han puesto de manifiesto que la calidad del resultado contable se ve afectada por los impuestos.

En España, el reflejo contable del impuesto sobre beneficios ha sufrido una modificación motivada por la aprobación de un nuevo Plan General de Contabilidad en 2007⁵. Se ha pasado de un modelo basado en la cuenta de resultados a un modelo que, de acuerdo a la norma internacional NIC 12⁶,

toma como referencia la valoración en balance de activos y pasivos fiscales y descompone el gasto por impuesto en una parte corriente por un lado y por otro lado en otra parte que refleja las diferencias entre contabilidad y fiscalidad mediante la determinación del denominado gasto por impuesto diferido.

En países dónde se lleva aplicando la NIC 12, con anterioridad a su incorporación en la normativa española (especialmente países anglosajones), se ha evidenciado la hipótesis de que las diferencias entre la contabilidad y la fiscalidad pudieran ser relevantes para identificar la existencia de discrecionalidad⁷ en la actuación de los gerentes. En relación a esta afirmación se ha puesto de manifiesto, como examinaremos más adelante en este trabajo, la evidencia empírica de que empresas que cuentan en sus balances con un mayor volumen de activos y pasivos fiscales, puede ser un indicativo de la existencia de discrecionalidad. Se ha comprobado que, para la muestra y el periodo seleccionado, se produce un incremento significativo del volumen de activos por impuesto diferido reconocidos en balance, mientras que por su parte, el volumen de pasivos por impuesto diferido se mantiene menos variable en el periodo considerado.

A partir de esta circunstancia (incremento significativo del volumen de activos por impuesto diferido en el periodo considerado) se ha analizado y contrastado evidencias empíricas que ya han sido demostradas en trabajos anteriores y que se han centrado en los diferentes aspectos que tienen relación con el reconocimiento de los impuestos diferidos en los balances de las empresas.

La novedad de este estudio está en el análisis del efecto independiente que tienen los componentes del gasto devengado por impuesto diferido, distinguiendo entre el diferido procedente de variaciones de activos fiscales y el procedente de variaciones de pasivos fiscales. La introducción de este elemento en el modelo, pudiera permitir analizar el grado de correlación de estas variables con diferentes medidas de manipulación del resultado aceptadas científicamente.

4 Monterrey (2009)

5 Plan General de Contabilidad 2007 aprobado por el Real Decreto 1515/2007 de 16 de Noviembre.

6 Las NIC son emitidas por el International Accounting Standards Board (IASB, anterior International Accounting Standards Committee, IASC).

7 Si se admite el hecho de la existencia de discrecionalidad, sería interesante plantearse si dicho elemento es positivo o no ya que existen autores que defienden el hecho de que pudiera ser beneficioso el afloramiento de devengos por suponer un mayor valor informativo para poner de manifiesto determinadas conductas.

A modo de resumen, lo que este trabajo pretende estudiar es el impacto que los impuestos diferidos tienen en la imposición sobre beneficios y las circunstancias bajo las cuales los gerentes deciden reconocer o no dichas diferencias. De este modo, estamos interesados en conocer si la posición financiera de las empresas en el sentido de tener un mayor o menor ratio de liquidez general, así como, el nivel de apalancamiento financiero presentan alguna relación con una mayor tendencia al reconocimiento de impuestos diferidos. Recordemos que los ajustes fiscales pueden ser temporales o permanentes y que, como veremos, la reversión de las diferencias temporarias también juega un papel importante en diferentes aspectos.

Este estudio está organizado de la siguiente forma; tras esta introducción se hace una revisión de la figura de los impuestos diferidos en España; A continuación se realiza un repaso de la literatura relativa a la utilización de los impuestos diferidos en diferentes campos de la investigación científica, en dónde se pone de manifiesto el punto de partida teórico de las investigaciones llevadas a cabo con anterioridad. A partir de aquí, se va a plantear el diseño empírico propio de esta investigación centrada en una muestra ad hoc para el caso español (selección de la muestra, diseño de la/s investigaciones y resultados obtenidos). Para terminar finalizaremos con las conclusiones obtenidas y el planteamiento de posibles líneas futuras de investigación.

2. Análisis de los impuestos diferidos: Incorporación de la normativa internacional NIC12 al marco legislativo español

Antes de comenzar a profundizar en los distintos aspectos puestos de manifiesto en la anterior introducción relativos al análisis del efecto impositivo en relación a los impuestos diferidos, conviene realizar un repaso sobre la normativa actualmente vigente en España y más concretamente hacer una revisión de lo que la incorporación de la normativa internacional contable NIC12 ha supuesto en el marco de las relaciones entre contabilidad y fiscalidad.

Las divergencias entre las disciplinas contable y fiscal han caracterizado la práctica contable en lo relativo a la contabilización del impuesto sobre sociedades. Las anteriores divergencias vienen dadas por el hecho de que la información transmitida desde el punto de vista contable o fiscal persiguen objetivos que no siempre son coincidentes (CEA, 1988). Esta circunstancia provoca que se produzca una diferente valoración de los diferentes elementos de los estados financieros en función de que se apliquen normas fiscales o contables (García-Olmedo, 2002). Siguiendo a estos últimos autores, podemos destacar dos enfoques teóricos para reflejar las anteriores discrepancias entre la normativa contable y fiscal:

- a. Método basado en la Cuenta de Resultados; Este enfoque se centra en las diferencias existentes entre los conceptos de resultado contable y base imponible, atendiendo a la diferente calificación contable y fiscal de ingresos y gastos, es decir, su atención se dirige hacia magnitudes flujo. Las diferencias que surgen pueden ser de carácter permanente (se originan en un determinado ejercicio y no revierten en ejercicios posteriores) o temporal (se generan en uno o varios ejercicios y revierten en el siguiente o siguientes)
- b. Método basado en el balance de situación; Este enfoque analiza las diferencias existentes en la valoración a efectos contables y fiscales de activos y pasivos exigibles. Dichas diferencias se conocen como diferencias temporarias.

La Norma Internacional de Contabilidad nº 12 (NIC 12) asume el método basado en el balance de situación, definiendo a las diferencias temporarias como "las divergencias que existen entre el importe en libros de un activo

La novedad de este estudio está en el análisis del efecto independiente que tienen los componentes del gasto devengado por impuesto diferido, distinguiendo entre el diferido procedente de variaciones de activos fiscales y el procedente de variaciones de pasivos fiscales

o un pasivo y el valor que constituye la base fiscal de los mismos”, entendiendo por base fiscal de un activo o pasivo el valor a efectos fiscales atribuido a dicho elemento.

En la actualidad, el impuesto que recae sobre las ganancias empresariales está implantado no sólo en la totalidad de los estados que conforman la Unión Europea, sino también en todos los países de la OCDE. Sin embargo hay que tener en cuenta que cada país cuenta con una determinada jurisdicción fiscal, dónde el impuesto tiene su propia normativa,

con peculiaridades específicas y, evidentemente, los efectos económicos que se producen son muy dispares. Como establece García Olmedo (2002) “todos son impuestos que recaen sobre el resultado empresarial, pero no hay dos iguales. Encontrar los rasgos comunes en ese mosaico y prescribir para ellos una representación contable homogénea y comparable es una ardua labor normalizadora”.

La aprobación en España del nuevo Plan General de Contabilidad 2007 ha supuesto, entre otros cambios, la adopción de un nuevo método de contabilización del efecto impositivo. Este nuevo método es, como hemos comentado, consecuencia directa de la adaptación a la norma internacional de contabilidad (NIC) número 12 del International Accounting Standards Board (IASB) para reflejar la problemática del impuesto sobre las ganancias. La nueva metodología adoptada ha supuesto básicamente un cambio conceptual relevante respecto al método utilizado con la normativa anterior. El anterior método de contabilización del impuesto sobre beneficios, basado en la cuenta de resultados y denominado de la cuota a pagar, rompía con el criterio del devengo en la medida en que consideraba el gasto contable por el impuesto sobre sociedades como la cuota resultante de la base imponible del impuesto. Con la adopción del nuevo método del balance, el efecto impositivo se produce cuando el impuesto sobre las ganancias se contabiliza siguiendo el criterio del devengo y por consiguiente teniendo en cuenta la diferente consideración contable y fiscal de los hechos económicos, dando lugar a diferentes valoraciones de los elementos de los estados financieros. Las diferentes valoraciones a las que hacemos alusión dan lugar a las diferencias que se han venido a denominar “en el tiempo” (o temporarias) ya que el tiempo durante el cual duran esas diferencias es una circunstancia relevante.

Con la adaptación a la normativa internacional comentada, el impuesto total devengado en la empresa vendrá constituido por la agregación del denominado impuesto corriente (cuota del impuesto a pagar) y del impuesto diferido que provocara la aparición o modificación de activos y pasivos por estos conceptos, así como, cargos y abonos al resultado del ejercicio, al patrimonio neto y en su caso al fondo de comercio. Las diferencias temporales y permanentes del anterior método, como concepto, siguen y seguirán existiendo, lo que ocurre es que, según establece la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Cuentas AECA⁸, “la justificación de la contabilización del efecto impositivo no se fundamenta ya en estas diferencias”. Siguiendo a Fernández, Martínez y Álvarez (2003), las diferencias temporarias pueden ser de dos tipos:

8 Documentos AECA Número 26. Serie Principios Contables. Impuesto sobre Beneficios

- a. Diferencias temporarias imponibles, que generan cantidades a pagar al determinar el resultado fiscal correspondiente a ejercicios futuros, cuando el valor contable del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado;
- b. Diferencias temporarias deducibles, que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar el resultado fiscal correspondiente a ejercicios futuros, cuando el valor contable del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.

Las diferencias temporarias dan lugar a activos y pasivos por impuestos diferidos que se valoran aplicando a estas diferencias el tipo impositivo esperado en el momento de la recuperación o pago de tales activos y pasivos, según la normativa fiscal vigente o a punto de aprobarse en el momento de elaboración de los estados financieros.

Con este enfoque, el gasto por impuesto sobre beneficios correspondiente a un ejercicio vendrá determinado por el llamado impuesto corriente (impuesto a pagar) más la variación neta de los saldos de activos y pasivos por impuestos diferidos (García Olmedo, 1997; 1998).

Una vez que se hubo planteado la incorporación del nuevo enfoque al ámbito nacional, resultaba preciso analizar en qué medida se podrían producir diferencias a efectos prácticos entre uno y otro enfoque. Así, autores como Labatut y Martínez (1999), García Olmedo (1997) y García Ayuso, Sierra y Zamora (2000) ya habían puesto de manifiesto con anterioridad a la puesta en marcha de la normativa en España; la escasa relevancia práctica de las diferencias existentes entre el enfoque de balance propugnado por la NIC 12 y el enfoque centrado en la cuenta de resultados seguido por la normativa contable española. De igual modo se pronunció la administración a través del Ministerio de Economía y Hacienda en el Libro Blanco⁹ para la reforma de la contabilidad en España (2002, p.272) argumentando que el enfoque de balance “no supone con carácter general diferencias apreciables en la valoración de impuestos anticipados y diferidos en relación con el sistema actualmente vigente en España; su virtualidad más importante es dar a cobertura teórica al reconocimiento de impuestos diferidos derivados de las combinaciones de negocios”.

Si partimos de que las anteriores afirmaciones son ciertas y efectivamente no existen diferencias prácticas apreciables entre la utilización de un enfoque u otro, se podría afirmar que, el motivo u objetivos que subyacen a la hora de llevar a cabo la adaptación de la normativa contable en materia de contabilización del impuesto sobre sociedades a los criterios internacionales, son básicamente dos: Por un lado, la armonización tanto de los sistemas contables como de fiscalidad directa dentro del entorno europeo y por otro lado, una aproximación hacia el marco conceptual establecido en la norma contable internacional. Por lo que se refiere al primer punto comentado, parece claro que, uno de los objetivos de la Unión Europea, a medio plazo en materia impositiva ha sido el de conseguir una progresiva aproximación de la imposición directa de los diferentes países. En este sentido, y desde el punto de vista de la imposición de sociedades, resulta lógica y necesaria una armonización previa en materia de suministro de información, circunstancia que se consigue, a nivel nacional, mediante la adaptación comentada. Como ya se ha afirmado igualmente, la adaptación a la normativa internacional ha supuesto un cambio de criterio conceptual.

⁹ Informe sobre la Situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma (Libro Blanco para la Reforma de la Contabilidad en España), emitido por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. I.S.B.N.: 84-89006-91-1

Según García Olmedo (2002) hay dos ventajas importantes que justifican el cambio:

- a. La concordancia del enfoque de balance con los marcos conceptuales que actualmente están en vigor en el sentido de que los activos y pasivos por impuesto diferido son el punto de partida, ya que de ellos se deriva la determinación del gasto o ingreso por impuestos.
- b. La mayor capacidad para reconocer activos y pasivos por impuestos diferidos. Con el anterior enfoque de cuenta de resultados sólo se reconoce estos activos y pasivos si los hechos económicos de los que se derivan han afectado al resultado, lo cual supone una limitación importante ya que sabemos que también hay supuestos en los que existe efecto impositivo sin que se haya producido ningún impacto previo en pérdidas y ganancias. Son casos en los que hay tributación diferida sin efecto previo en el resultado contable o fiscal.

El cambio desde el punto de vista conceptual al que hemos aludido, aunque no ha supuesto teóricamente una diferencia práctica relevante en la determinación del efecto impositivo, sí que ha determinado la introducción de una cierta complejidad en cuanto a la operativa contable ya que se introducen conceptos que no resultan fácilmente asimilables.

Parece claro que los cambios introducidos tanto desde el punto de vista de armonización internacional como del seguimiento de criterios más acordes con el marco conceptual, aunque no tengan una relevancia a efectos prácticos, sí que deberían redundar en una mejora de la información suministrada por las empresas respecto a la conciliación de su resultado contable y fiscal. Precisamente, numerosos estudios están centrando sus investigaciones en analizar en qué medida se está dando cumplimiento tanto a los nuevos criterios como al suministro de información que la norma ha introducido.

Los impuestos diferidos ponen de manifiesto unas diferencias que pueden resultar positivas o negativas en el sentido de anticipar o diferir el pago de impuestos. Una premisa a tener en cuenta en la contabilización de los impuestos diferidos es el hecho de que los mismos no deberían tener impacto en las cuentas de resultados, ya que las diferencias en el tiempo deben ir revirtiendo y compensando la anticipación o diferimiento previo realizado en el origen o nacimiento de la circunstancia que ha provocado la aparición del activo o pasivo en cuestión.

Sabemos que la distinta interpretación contable y fiscal que se realizan en la empresa da lugar a que se produzcan diferencias permanentes y/o temporarias. Las diferencias permanentes no tienen incidencia en el futuro mientras que las temporarias sí, por lo que se trata de conocer si la empresa recuperará los impuestos anticipados y si pagará los impuestos diferidos. Cuando la empresa considera todas las diferencias temporarias sin tener en cuenta el plazo de reversión utiliza la asignación o cómputo total de diferencias temporales; si considera solamente las que van a revertir en un plazo corto de tiempo estará utilizando la asignación o cómputo parcial de diferencias temporales. La consideración o no de todas las diferencias temporarias ha sido estudiada prolijamente en los países anglosajones, especialmente en Estados Unidos. Todas las normas emitidas en dicho país (APB 11, SFAS 96 y SFAS 109) han sido y son partidarias de utilizar la asignación total de diferencias temporales, aunque no obstante, distintos trabajos empíricos han intentado demostrar que la asignación parcial era más apropiada para las empresas, puesto que utilizando la asignación total pueden existir impuestos anticipados que nunca se recuperarán e impuestos diferidos que nunca se pagarán debido al plazo de reversión.

La polémica surgida en Estados Unidos no se ha producido en el Reino Unido puesto que todas las normas¹⁰ que han tratado el tema han considerado la asignación parcial de diferencias temporales.

En España, y ya con el antiguo Plan General de Contabilidad 1990, la norma de valoración número 16 no establecía de forma expresa qué método de asignación de diferencias temporales se debe utilizar, ya que no se hacía distinción entre las diferencias temporales que van a revertir en un plazo limitado de tiempo y las que no van a revertir. Por ello, puede considerarse que se aceptaba el criterio de asignación total, aunque con una limitación a dicho cómputo al aplicar el principio de prudencia valorativa según el cual sólo se contabilizarán los impuestos diferidos cuya realización futura esté razonablemente asegurada. La postura anterior se vio reforzada por dos Resoluciones del ICAC, la de 25 de septiembre de 1991, por la que se fijan criterios para la contabilización de los impuestos anticipados en relación con la provisión para pensiones y obligaciones similares, y la de 30 de abril de 1992, sobre algunos aspectos de la norma de valoración núm. 16 del PGC. Según ambas resoluciones, se establecía un límite de 10 años para contabilizar los impuestos anticipados. Posteriormente y en resolución del ICAC de 20 de marzo de 2002 (que modifica parcialmente la resolución del 09 de octubre de 1997 sobre determinados aspectos de la norma de valoración decimosexta del Plan General de Contabilidad), se vuelve a establecer en el punto 6 que: *“Sólo serán objeto de registro contable los impuestos anticipados cuando una estimación razonable de la evolución de la empresa indique que los mismos podrán ser objeto de recuperación futura. Se presumirá que la realización futura de los impuestos anticipados no está suficientemente asegurada, entre otros, en los siguientes casos:*

- Cuando se prevea que su recuperación futura se va a producir en un plazo superior a los diez años contados desde la fecha de cierre del ejercicio.
- Cuando se trate de sociedades que están generando pérdidas habitualmente, por lo que no se puede prever razonablemente la reversión del impuesto anticipado.”

Con el plazo establecido de 10 años se tiende a limitar el cómputo de todas las diferencias temporales en relación a los impuestos anticipados, considerando solamente las que van a revertir en un período no demasiado largo de tiempo, postura que presenta alguna analogía o semejanza con el contenido del SFAS 109. La normativa SFAS 109 indica, que una vez identificadas las diferencias temporales (tanto los impuestos anticipados como diferidos), las empresas tendrán que comprobar si los impuestos anticipados serán recuperados en un futuro, utilizando para ello todas las pruebas disponibles tanto negativas como positivas y dotando una provisión para contabilizar aquella parte de impuestos anticipados que probablemente no recuperará.

Respecto a las pruebas, las que podríamos calificar de carácter negativo que pueden utilizarse son entre otras: pérdidas obtenidas por la empresa a lo largo de su historia y expectativas de pérdidas que espera tener en un futuro próximo, flujos de caja negativos y ratios financieros adversos. Cuando existen dichas pruebas negativas

El gasto por impuesto sobre beneficios correspondiente a un ejercicio vendrá determinado por el llamado impuesto corriente (impuesto a pagar) más la variación neta de los saldos de activos y pasivos por impuestos diferidos (García Olmedo, 1997; 1998).

¹⁰ Se pueden citar entre otras: Statements of Standard Accounting Practice SSAP 15 emitida en 1972 y SSAP 15 (revisada) en 1985, emitidas por el Accounting Standard Board del Reino Unido.

Cuando la empresa considera todas las diferencias temporarias sin tener en cuenta el plazo de reversión utiliza la asignación o cómputo total de diferencias temporales; si considera solamente las que van a revertir en un plazo corto de tiempo estará utilizando la asignación o cómputo parcial de diferencias temporales

será necesario (de acuerdo a lo establecido en la referida norma SFAS 109) realizar una provisión para contabilizar los impuestos anticipados que probablemente no se recuperarán, ya que en caso de no dotarse la provisión, la pérdida será mayor. También existen pruebas positivas, como los beneficios obtenidos por la empresa a lo largo de su historia que habrá que tener en cuenta junto con las pruebas negativas para determinar si es necesario dotar o no la provisión.

Lo que se consigue con la utilización de la cuenta de provisión para reducir impuestos anticipados es

limitar el cómputo total de diferencias temporales, reconociéndose solamente los impuestos anticipados que van a revertir en el futuro, por lo que puede entenderse que se tiende hacia un control de las diferencias temporales y, en definitiva, a la asignación parcial de dichas diferencias.

Según Gallego Álvarez (1997) se puede afirmar que la postura española en la contabilización de los impuestos anticipados es análoga con el contenido del SFAS 109, ya que tanto la norma de valoración núm. 16 del PGC como las Resoluciones de 09 de octubre de 1997 y 20 de marzo de 2002, emitidas por el ICAC, limitan también de alguna forma la contabilización de los impuestos anticipados, al reconocer solamente los que van a revertir en el futuro en un plazo temporal de 10 años, por lo que puede entenderse que también se tiende hacia un control de las diferencias temporales y en definitiva, hacia el cómputo parcial de las mismas.

La frontera entre las diferencias temporales y permanentes siempre ha sido difusa. A pesar de ello, generalmente se acepta que no tiene sentido reconocer impuestos diferidos por las diferencias permanentes. El mecanismo que sigue la NIC-12 para vetar este reconocimiento consiste en asignar una base fiscal igual al valor contable con lo que de facto se anula la diferencia temporal.

Pero la NIC-12 no sólo impide el reconocimiento contable de pasivos y activos por impuesto diferido en los supuestos en que se producen diferencias permanentes sino que, además, prohíbe este reconocimiento en otros casos puntuales, tales como en el reconocimiento inicial de un elemento, o cuando la diferencia temporal deriva de un fondo de comercio con un tratamiento contable distinto del fiscal, o, incluso, en determinadas inversiones en empresas participadas. O sea, de acuerdo con la NIC-12, hay veces en las que, a pesar de existir una diferencia temporal, no se reconocen los subsiguientes pasivos y activos por impuestos diferidos, bien por tratarse de diferencias permanentes o, simplemente, porque existe una prohibición. En cualquier caso, estas excepciones normativas siempre tienen un carácter arbitrario y suponen gran complejidad.

Respecto al reconocimiento de los impuestos diferidos, podemos analizar también cómo deben figurar en el balance de situación. En La postura del SFAS 109 es que deben reflejarse como cuentas de activo y pasivo. Cuando los impuestos anticipados y diferidos no se relacionen con ninguna operación específica, se clasificarán como circulantes o no circulantes en función de la fecha de reversión esperada. Si revierten al año siguiente se consideran partidas de circulante; en caso contrario, se consideran como no circulantes. La propia norma establece además que los impuestos anticipados y diferidos de circulante deberán compensarse y figurar en el balance de situación por un único importe, es decir, si los impuestos anticipados de circulante son mayores que los impuestos diferidos

de circulante se determinará la diferencia y figurará una única cantidad neta en la cuenta de impuestos anticipados clasificada como activo circulante. Cuando se trate de impuestos anticipados y diferidos de no circulante se aplica el mismo criterio y razonamiento. De lo dicho anteriormente, se deduce que en Estados Unidos se pueden compensar los impuestos anticipados y diferidos (cuentas de activo con cuentas de pasivo). En nuestro país esto no sería posible en virtud del principio de no compensación que no permite la compensación de cuentas de activo con cuentas de pasivo.

El efecto que el diferimiento de los impuestos tiene en los balances es singularmente significativo para el caso de los pasivos por impuesto diferido cuando se producen diferencias entre los devengos contables y fiscales. Una medida como la aceleración de la amortización tiene efectos significativos en el reflejo contable de los pasivos en los balances de las empresas.

3. Los impuestos diferidos en la literatura científica. Revisión

Abordamos en este apartado la revisión teórica de la literatura, mediante el análisis de diferentes investigaciones llevadas a cabo en relación al estudio del efecto impositivo de los impuestos diferidos. Repasamos en primer lugar las aportaciones de investigaciones internacionales para pasar posteriormente al estudio de diferentes trabajos con base en el ámbito nacional.

La incidencia que tiene el reflejo de los impuestos diferidos en los balances de las empresas ha sido ampliamente estudiada. Así, determinados autores han estudiado la incidencia que tienen los impuestos diferidos en los procesos de valoración de las compañías en los mercados. Con carácter general se busca encontrar alguna relación entre la información aportada por los activos y pasivos fiscales y el uso de dicha información desde el punto de vista de los inversores. En este sentido, Jeter (1993) realizó un análisis sobre el grado de relación que existe entre el precio de los títulos de una compañía y los impuestos diferidos. Sobre una muestra de 838 empresas de Compustat, se llegó a la conclusión de que el mercado tiene poca confianza a la hora de valorar las compañías que reflejan impuestos diferidos que no rewerten en el futuro previsible ya que los mismos no afectarán a los flujos de caja futuros. Una medida de relación entre el precio de los títulos en bolsa y los diferentes sectores empresariales a estudio, pone de manifiesto que dicha relación es mayor en aquellos sectores donde los impuestos diferidos presentan menores niveles. En 1994, Chaney y Jeter, analizaron si el resultado obtenido por una compañía proporcionaba más o menos información al mercado dependiendo de que se aplicase el método del efecto impositivo o bien el método de la cuota a pagar. La conclusión confirmó que los resultados que se obtienen mediante la utilización del método del efecto impositivo aportan más información al mercado y de forma significativa habría que destacar que se observó una mayor y mejor respuesta del mercado respecto de empresas que presentaban impuestos diferidos menos variables, lo que no hace sino sugerir la idea de que los impuestos diferidos proporcionan información al inversor sobre posibles conductas de manipulación del resultado. En un estudio realizado por Muller (1997) sobre la valoración que realiza el mercado de las empresas del Reino Unido durante el periodo 1987-1995, se puso de manifiesto que la provisión parcial que se registra en el balance de las empresas son considerados por el mercado como un pasivo neto, sin tener en cuenta que el importe de impuestos diferidos que se consigna en el balance tenga una mayor probabilidad de revertir.

Más adelante en 1997, en un estudio realizado por Amir et al (1997), se analizan los diversos componentes que integran las cuentas de impuestos diferidos y se llega nuevamente a la conclusión de que el mercado realiza una valoración de dichos componentes en función de su probabilidad de revertir. En general el mercado, a la hora

Los impuestos diferidos aportan información a los inversores. Dicha información procede, tanto de la información reflejada en los balances, como de la información detallada en la Memoria al respecto

de realizar una valoración empresarial, percibe a los impuestos diferidos, no como pasivos, sino como una forma de fondos propios o bien como un factor inversamente relacionado con el riesgo [Chadra y Ro (1997)].

La percepción por parte del inversor sobre la probabilidad de reversión de los impuestos diferidos es una pieza clave en la valoración que realizan los inversores sobre la empresa. Así, Ayers

(1998) ha puesto de manifiesto que los impuestos diferidos, si se asignan de forma total, no son considerados como pasivos sino como una especie de neto patrimonial. Por otro lado, la información proporcionada en la memoria proporciona información sobre el crecimiento de la empresa.

Sin lugar a dudas, los impuestos diferidos aportan información a los inversores. Dicha información procede, tanto de la información reflejada en los balances, como de la información detallada en la Memoria al respecto. De este modo, es posible que una determinada estructura económico financiera propicie que el volumen total de impuestos diferidos sea mayor o menor dependiendo de determinadas circunstancias. Esta será una de las cuestiones a analizar en el estudio empírico que desarrollamos más adelante.

Por otra parte y como hemos indicado en la introducción de este trabajo, uno de los objetivos de la investigación está centrado en analizar la potencialidad de los impuestos diferidos como vehículos o proxy para detectar prácticas de manipulación del resultado. A partir de la hipótesis de que se haya podido producir una manipulación del resultado en la empresa (independientemente del instrumento utilizado para ello), resulta necesario articular un método empírico para detectar si efectivamente se ha producido o no discrecionalidad. Pues bien, dependiendo de que se identifique o no el instrumento manipulador y siguiendo a McNichols [2000], podemos distinguir dos métodos que permiten la detección de la manipulación sobre el resultado:

- a. Modelización de ajustes por devengo (específicos o agregados): En este tipo de métodos es necesario identificar un instrumento manipulador. El instrumento manipulador (que podría ser contable o real), que más se ha venido estudiando han sido los ajustes por devengo (técnica contable que amortigua la divergencia entre los flujos de caja de la empresa y la corriente real de transacciones). La principal dificultad de estos modelos consiste en conocer la parte discrecional de los ajustes teniendo en cuenta que en el establecimiento del mismo, existe una parte no discrecional que sigue un comportamiento normal y otra parte discrecional que es la que hay estimar. Por tanto va a ser la identificación del componente discrecional del ajuste lo que nos permitiría realizar una valoración sobre el grado de manipulación.

Dentro de los modelos de ajuste por devengo propuestos es sin duda Jones [1991] el más significativo y utilizado en esta línea de investigación. El modelo es básicamente un modelo de regresión lineal que permite identificar la parte discrecional de los ajustes. Es preciso decir que a partir del modelo de Jones se han implementado nuevos modelos adaptados a estudios concretos y con la idea de resolver aquellas cuestiones que son críticas en el modelo inicial planteado por Jones.

- b. Análisis de la distribución del beneficio: Esta línea metodológica se basa en el estudio de la serie de resultados declarados por la empresa después de ser manipulados y en la detección de un posible

alisamiento del beneficio que ponga de manifiesto dicha manipulación. Las principales propuestas metodológicas las han aportado Burgstahler y Dichev [1997] y DeGeorge *et al.* [1999] y en España, esta metodología se ha implementado por Gallén y Giner [2005] entre otros.

La identificación de un instrumento manipulador (ajustes por devengo) ha sido la técnica más utilizada para detectar prácticas de manipulación del resultado. Sabemos que los ajustes por devengo como cualquier otro componente de gasto, determinan en última instancia la existencia de un resultado contable que servirá de base para la determinación del correspondiente resultado fiscal. Numerosas investigaciones sobre manipulación del resultado han identificado una determinada medida de ajuste en particular y han estudiado en qué medida la determinación del devengo ha sido objeto de discrecionalidad por parte de los gerentes. Sin embargo, es posible definir otro elemento que pudiera abrir un mayor abanico de análisis en la determinación de la existencia o no de discrecionalidad por parte de los gerentes. El análisis de los impuestos diferidos no hace sino profundizar en el estudio relativo a determinar en qué medida se produce discrecionalidad. Como ya se ha reiterado, los impuestos diferidos surgen como consecuencia de diferencias entre el resultado contable y fiscal que determinan lo que hemos llamado diferencias temporarias. Si partimos de la idea de que existe un comportamiento oportunista por parte de los gerentes, estamos asumiendo que habrá manipulaciones contables que van a afectar al resultado contable en primera instancia y, por ende, al resultado fiscal declarado al fisco.

En la práctica y mediante numerosas investigaciones anteriores, se ha tratado de detectar la manipulación del resultado mediante el uso de diferentes medidas de devengo como indicadores de la discreción en las decisiones gerenciales. Sin embargo, existen determinados autores, entre ellos Guay *et al.* (1996), que han demostrado que los devengos que se derivan de cinco modelos alternativos reflejan una considerable imprecisión. De igual forma, los autores Bernard y Skinner (1996) argumentan que los devengos anormales estimados por el modelo de Jones reflejan errores de medida que son debidos en parte a la clasificación realizada entre devengos normales y anormales.

Determinadas investigaciones previas han relacionado las diferencias contables y fiscales con la manipulación del resultado. Mills y Newberry (2001) han puesto de manifiesto que firmas con incentivos para manipular el resultado presentan una gran diferencia entre el resultado contable y el fiscal. En particular, las empresas públicas, empresas altamente apalancadas y las que están financieramente agobiadas presentan grandes diferencias entre la contabilidad y la fiscalidad. Basados en resultados no tabulados, ponen de manifiesto que las empresas que informan resultados ligeramente positivos presentan mayores diferencias que las empresas que informan resultados ligeramente negativos. Encontrar un cierto grado de relación entre las variables apalancamiento financiero y reconocimiento de impuestos diferidos ayudará a evaluar en qué medida el estrés financiero es una característica que ponga de manifiesto el mayor o menor reflejo de diferencias entre la contabilidad y la fiscalidad en una determinada empresa.

Asumiendo que existe una mayor discreción en la utilización de la normativa contable que en el uso de la normativa fiscal y asumiendo el hecho de que las empresas explotan dicha discrecionalidad para manipular al alza los resultados de forma que no afecten a los resultados corrientes gravables, entonces dicha manipulación del resultado generará diferencias que incrementan los impuestos diferidos [Phillips *et al.* (2003)]. Estos autores han demostrado que el análisis de los impuestos diferidos es un mejor indicador para detectar manipulaciones que los ajustes por devengo (hay que hacer notar que los resultados del estudio se han demostrado para el caso de que haya una intencionalidad en cuanto a evitar pérdidas).

Empresas con alto endeudamiento y
baja liquidez aumentan la propensión
al reconocimiento de activos por
impuestos anticipados

Se asume que los gerentes prefieren manejar el resultado contable al alza sin incrementar el resultado fiscal. De esta forma, el ejercicio de manejar el resultado contable al alza debería generar diferencias temporarias entre el resultado contable y fiscal y por ende los gastos por impuesto diferido deberían ser una medida útil para detectar la existencia de manipulación del resultado.

Lo que ocurre es que, aún siendo cierto lo expuesto anteriormente, se puede afirmar que las empresas podrían manipular el resultado contable sin necesidad de generar diferencias temporarias¹¹ en el resultado fiscal, es por ello, por lo que se debe ser prudente en el análisis de los resultados obtenidos. En cualquier caso, parece prudente considerar la incorporación del gasto por impuesto diferido en los modelos para detectar la manipulación del resultado, en el sentido de que la diferencia contable-fiscal resultado de devengos que no incrementan el beneficio corriente devengado, ayudaría a separar la parte discrecional de la no discrecional en las decisiones gerenciales.

Muchas de las investigaciones desarrolladas a nivel internacional han tratado de detectar prácticas de manipulación del resultado mediante el análisis de la dotación de la provisión para impuestos diferidos prevista en la norma SAFS 109. Aunque a nivel nacional no ha sido posible aplicar la metodología desarrollada mediante el análisis de esta provisión por impuestos diferidos (por no estar prevista en la legislación española), sí que nos parece interesante hacer referencia a las principales aportaciones realizadas.

Estudios como Schrand y Wong (2002) y Miller y Skinner (1998) concluyen que la variable más explicativa en la valoración de la provisión por impuestos diferidos está constituida por el tamaño empresarial, el crédito fiscal y las pérdidas fiscales.

Gordon (2004) examina si los gerentes en el reino unido utilizan la flexibilidad que permite el método de reconocimiento parcial de los impuestos diferidos para provisionar de forma oportunista impuestos diferidos no reconocidos. Analizados factores operacionales específicos y factores oportunistas asociados con el nivel de impuestos diferidos no reconocidos, se provee evidencia cierta de que los gerentes en el Reino Unido miden de forma oportunista los impuestos diferidos para manejar el apalancamiento, lo que es consistente con los argumentos y comentarios realizados sobre el hecho de que los impuestos diferidos son una fuerte influencia en los indicadores que miden el apalancamiento y que juegan, por tanto, un importante rol en la definición de la estructura económica y financiera. Debido a que la adecuada identificación y medida de los determinantes tanto operacionales como oportunistas influyen en los impuestos diferidos no reconocidos, en este artículo se investiga adicionalmente si los impuestos diferidos no reconocidos se relacionan con el reconocimiento futuro de impuestos diferidos, así como con la existencia de futuros beneficios de la empresa.

11 Por ejemplo, los gerentes podrían manejar los beneficios mediante determinadas operaciones que den lugar a diferencias permanentes entre el resultado contable y fiscal.

Una de las conclusiones de la investigación de Gordon (2004) es el hecho de que el reciente cambio legislativo en el UK eliminando el método de provisión parcial¹² para los impuestos diferidos ha reducido significativamente la utilidad informativa de los mismos. Mediante el uso de la información sobre impuestos diferidos no reconocidos en las notas de la memoria, el estudio investiga si se usa discrecionalmente el método parcial para determinar de forma oportunista la cantidad de impuestos diferidos no reconocidos.

A continuación podemos repasar algunas aportaciones dentro de la literatura nacional en relación al efecto impositivo de los impuestos diferidos. En 1994, Gandía et al (1994) analizaron en qué medida las grandes empresas españolas se veían afectadas por la aplicación del método de la cuota a pagar, llegando a la conclusión de que en gran parte no se cumplían los requisitos mínimos de información requeridos por la aplicación del método del efecto impositivo. A esta misma conclusión se llegó a través del trabajo de Gómez Valls (1995) que, analizando el grado de implantación del efecto impositivo, puso de manifiesto para 15 grandes empresas de proyección internacional que la información fiscal facilitada en la memoria era incluso deficiente y que no existía homogeneización en la forma de ajuste del resultado contable con el fiscal. Es relevante destacar que existe un escaso número de empresas que informan acerca del origen y composición de las diferencias temporales y permanentes. Es de destacar (estudio realizado por Gallego y Galende (1995)) que las empresas tienen tendencia a reflejar en mayor medida diferencias permanentes antes que temporales, ya que mientras un 79% de las empresas presentaban algún tipo de diferencia permanente, un 14% de las empresas no reflejaba ninguna clase de diferencia, mientras que un 40,5% reflejaba alguna diferencia temporal.

En 1997, Martínez y Labatut (1997) llegan a una conclusión interesante mediante el análisis de la repercusión del efecto impositivo en empresas valencianas durante el periodo 1991-1993. Se pone de manifiesto un incremento significativo de los impuestos diferidos y se considera que una parte importante de su saldo debe formar parte del pasivo a largo plazo. Lo que se cuestiona aquí es que, la permanencia continuada de los impuestos diferidos en los balances implica el que se cuestione su naturaleza como pasivos y por tanto se asimila a una subvención recibida por la empresa debiendo figurar en el balance dentro de las partidas de neto patrimonial. En otro estudio realizado en 1997, Alcarria (1997) ponen de manifiesto que el efecto de los ajustes fiscales (tanto permanentes como temporales) suele ser negativo por lo que la base imponible presenta un valor inferior al beneficio antes de impuestos. Durante el periodo analizado en este trabajo (1994 y 1995), periodo de crisis económica, se produce un fuerte crecimiento de las diferencias temporales.

Sierra et al (2000) no encontraron una asociación que fuera consistente entre el valor de mercado de las empresas cotizadas durante el periodo 1991- 1998 y la información contable relativa al efecto impositivo, lo que pone de manifiesto una cierta falta de la utilidad que dicha información pueda tener para el inversor.

En el trabajo de Labatut y Martínez (2006) se hace un análisis sobre cuál es la calidad de la información fiscal de las grandes empresas españolas. El estudio concluye, mediante el análisis de una muestra de empresas cotizadas que han formado parte del IBEX 35 durante el periodo desde 1990 hasta 2002, que durante el periodo considerado no ha

12 Los méritos relativos de los métodos parcial y completo de contabilización de los impuestos diferidos han sido largamente debatido a nivel académico en el Reino Unido. Hasta recientemente, el método parcial permitía a las empresas de este país registrar activos y pasivos fiscales solo por las diferencias temporarias que revierten en el previsible futuro. En contraste, bajo la legislación contable americana los gerentes deben registrar la totalidad de cantidades por diferencias temporales sin tener en cuenta el momento en que revierten. Usando el método parcial, los gerentes tienen la posibilidad discrecional para comunicar información privada acerca de la actividad operacional prevista, como por ejemplo las expectativas futuras sobre flujos de caja y crecimiento. De modo inverso, los gerentes pueden ejercer una discreción oportunista mediante la estimación de cantidades no reconocidas para manipular los balances y/o cuentas de explotación

Respecto a los activos por impuesto diferido, observamos que existe una relación inversa, de tal modo, que un incremento de los flujos de caja operativos reduce significativamente el reconocimiento de los citados activos.

Respecto del reconocimiento de pasivos por impuesto diferido, hemos encontrado que la relación con los flujos de caja generados por la empresa es igualmente de carácter inverso, pero no tan acentuado como en el caso de los activos por impuesto diferido

habido una mejora sustancial de la información fiscal facilitada por las grandes empresas.

Con la introducción del nuevo PGC se han estudiado las diferentes incidencias que la nueva aplicación del método de balance tiene respecto del efecto fiscal¹³.

Monterrey (2009) aporta conocimiento sobre cuáles son las variables que habrá que tener en cuenta para determinar si los impuestos afectan a la calidad del resultado, o dicho de otro modo, lo que se trata de determinar es bajo qué circunstancias la tributación afecta a la calidad del resultado. Aunque en principio sabemos que existe la intuición generalizada de que la motivación por pagar menos impuestos puede determinar las decisiones contables, en realidad se sabe poco sobre si esto es cierto o no, puesto que la mayoría de investigaciones empíricas se han realizado ignorando los posibles efectos de las

circunstancias tributarias sobre la información contable. Se desprende que en las compañías endeudadas de manera significativa, el deseo de evitar costes fiscales quedaría relegado a un segundo plano; por el contrario, el despliegue de estrategias orientadas a la reducción de impuestos sólo será viable en compañías sin los riesgos inherentes a una elevada deuda. Y en ellas, los incentivos para manipular el resultado y reducir los costes fiscales serían elevados, dada la relación instrumental y de servicio que la Contabilidad presta a la Fiscalidad.

Moreno Rojas et al (2010) analizan los factores que determinan la decisión de reconocer activos por impuestos diferido. Según estos autores, la decisión afecta a variables tales como el resultado neto, el nivel de endeudamiento y la liquidez empresarial. Los resultados obtenidos, sobre una muestra de empresas cotizadas para el periodo 1999-2001, demuestran que los niveles de endeudamiento, liquidez y rentabilidad son determinantes en el peso que las diferencias temporales positivas representan respecto al resultado contable antes de impuestos, apreciándose que empresas con alto endeudamiento y baja liquidez aumentan la propensión al reconocimiento de activos por impuestos anticipados.

4. Elección de la muestra, diseño de la investigación empírica y resultados obtenidos

La investigación empírica de este trabajo consistirá en analizar la incidencia que determinados factores y características de tipo financiero tienen en la mayor o menor propensión a reconocer activos y/o pasivos por impuesto diferido, asimismo, estamos interesados en conocer en qué medida los gastos devengados por activos y pasivos fiscales afectan a la calidad del resultado.

13 Del Amo y Coimeno (2007) se centra en los aspectos principales de la reforma del impuesto sobre sociedades y se analiza la reducción del tipo de gravamen, así como, la supresión paulatina de deducciones. Corona y García (2007) analizan la contabilidad del impuesto y los criterios de reconocimiento y valoración para contabilizar el gasto por el impuesto sobre beneficios. Rodríguez (2007) analiza las ventajas del método de balance para las operaciones de revalorización de activos a valor razonable y Mariño Castro (2007) analiza la incidencia tributaria en el proceso de consolidación contable.

Una vez analizada la evolución durante el periodo 2008-2011 del volumen de impuestos diferidos reconocidos en los balances de las empresas de la muestra seleccionada, el estudio aborda dos diferentes análisis que están directamente relacionados; en un primer análisis, se estudia la relación existente entre la liquidez y el endeudamiento de las empresas con la mayor o menor propensión a reconocer impuestos diferidos, para posteriormente evaluar, mediante un modelo de regresión lineal, el efecto que tributación diferida tiene en la calidad del resultado.

4.1. Elección de la muestra. Contexto económico

Como ya se puso de manifiesto en la introducción de este trabajo, estamos interesados en la realización de un análisis de las empresas del sector inmobiliario y constructor durante el periodo 2008-2011. La selección de una muestra dentro de este ámbito sectorial viene determinada por el hecho de que el objetivo del trabajo ha consistido en estudiar el reconocimiento de los activos y pasivos fiscales por parte de estas empresas, dentro de un contexto económico desfavorable como resulta ser el periodo temporal definido. Intuitivamente sabemos que la calidad de la información financiera se ve afectada en periodos de crisis.

En España y desde el año 2008, estamos inmersos en una situación de tipo coyuntural que afecta a la economía en su conjunto. Esta situación de crisis, motivada en parte por el entorno internacional, se ha visto reforzada en su dureza por el estallido de la burbuja inmobiliaria en nuestro país, lo que ha redundado en que la cifra neta de negocios de las empresas, sobretudo en el sector inmobiliario y constructor, hayan caído en picado en los últimos años.

La caída de los beneficios empresariales unido al deseo de mantener una determinada estructura financiera para no perder el acceso a la financiación pudiera motivar a los gerentes de las compañías a arbitrar medidas para conseguir un doble efecto; por un lado mantener en positivo las cuentas de explotación y, por otro lado y en la medida de lo posible, pagar menos impuestos. La situación, por tanto, entendemos que resulta propicia para contextualizar el análisis y para contrastar si efectivamente la determinación de los impuestos diferidos sobre las ganancias, redunda en la calidad del resultado.

Para la obtención de los datos se ha utilizado la base de datos SABI (Bureau Van Dijk) que aglutina datos económicos y financieros de empresas españolas y portuguesas. Para la selección de la muestra se han tenido en cuenta los siguientes filtros, en primer lugar, nos hemos centrado en empresas españolas, que desarrollan su actividad en CNAEs vinculados con el sector de la construcción y la promoción inmobiliaria (en concreto los epígrafes siguientes: 41 - Construcción de edificios, 43 - Actividades de construcción especializada, 68 - Actividades inmobiliarias) y tanto empresas cotizadas como no cotizadas en el mercado bursátil español. Todas las empresas seleccionadas presentan sus estados contables en el formato Normal del Plan General de Contabilidad 2007. Por otro lado y de cara a que las observaciones realizadas nos permitieran obtener la información precisa que estamos buscando, hemos establecido como criterio de búsqueda adicional, el hecho de que aparecieran datos relativos a las partidas de activo y pasivo por impuesto diferido en alguno de los ejercicios seleccionados para realizar el estudio. Al contrario que en otras investigaciones, no hemos establecido un filtro respecto a que el gasto devengado por impuesto sobre sociedades sea cero o negativo¹⁴. Para finalizar, se han seleccionado aquellas empresas con mayor volumen en términos de cifra neta de negocios anual en los diferentes periodos considerados, de tal forma, que se restringe la muestra a las 100 primeras empresas en volumen de negocio por año.

14 La eliminación de las observaciones con gasto devengado por Impuesto sobre Sociedades cero o negativo constituye la práctica habitual en la literatura empírica sobre impuestos, ya que no soportan presión fiscal alguna (Lev y Nissim, 2004; Hanlon, 2005; Desai y Dharmapala, 2006).

De la configuración de los anteriores filtros, resulta una muestra con un total de 235 empresas¹⁵ y un número total de 816 observaciones empresa-año.

Respecto a la población de la que procede la muestra, debemos decir que está constituida para el ejercicio 2011 por un total de 325.407¹⁶ empresas activas pertenecientes al sector de la promoción inmobiliaria y construcción definidas anteriormente. Tanto el volumen de negocio del sector objeto de nuestro estudio como el número de empresas del sector ha venido sufriendo, como ya ha sido apuntado, un decrecimiento progresivo desde el ejercicio 2007. En el siguiente cuadro, se muestran los datos publicados por el INE¹⁷ con datos facilitados por el Ministerio de Fomento sobre el volumen total de negocio (en miles de Euros) de las empresas del sector inmobiliario y constructor durante los ejercicios 2006 a 2009, así como el número total de empresas del sector.

	Número de empresas	Volumen de negocio
Total		
2006	127.269	294.591.026,49
2007	456.358	304.644.472,70
2008	419.570	340.995.673,43
2009	377.029	284.383.678,00

Fuente: Ministerio de Fomento

Cuadro 1: Número de Empresas y Volumen de negocio conjunto (en miles de Euros) de las empresas del sector de la promoción inmobiliaria y la construcción durante los ejercicios 2006-2009.

Por su parte respecto a la muestra seleccionada para esta investigación (235 empresas), se muestran a continuación las cifras de volumen de negocio totales (en miles de Euros) en cada uno de los ejercicios seleccionados para la investigación:

	Volumen de negocio
Total	
2008	29.638.603
2009	28.232.668
2010	21.579.962
2011	10.802.781

Fuente: Propia

Cuadro 2: Volumen de negocio conjunto (en miles de Euros) de las 235 empresas de la muestra seleccionada.

15 Aunque se ha establecido la restricción de selección de las 100 empresas con mayor volumen de negocio, la base de datos SABI filtra la totalidad de las observaciones en función de los diferentes años considerados y selecciona aquellas observaciones-empresas que tienen datos durante todo el periodo 2008-2011, de ahí que los filtros de la muestra presenten un resultado de 235 empresas. Si se hubiese seleccionado un solo año de estudio, el número de valores de la muestra hubiese sido necesariamente 100.

16 Cifra obtenida de la base de datos SABI.

17 Instituto Nacional de Estadística.

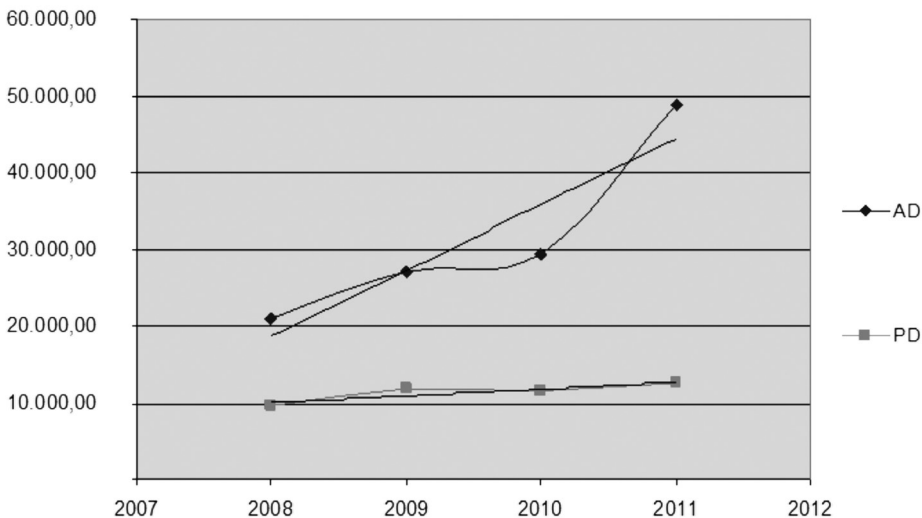
Aunque el número de empresas de la muestra es pequeño en relación a la población total a la que representa, es de destacar que el volumen de negocio de dichas empresas representa en torno al 8,69% en 2008 y el 9,92% en 2009.

4.2. Diseño de la investigación empírica y resultados obtenidos

Existe la intuición generalizada de que las diferencias entre la contabilidad y la fiscalidad, materializadas a través de los activos y pasivos fiscales reflejados en el balance, pueden constituir una señal de conducta discrecional. En un entorno de crisis económica como el que analizamos, cabe esperar que se acentúen los comportamientos oportunistas en las elecciones contables que los gerentes realizan para determinar las diferencias entre el resultado contable y la base imponible del impuesto sobre sociedades. Si esto es así, las diferencias entre la contabilidad y fiscalidad aumentarían en el periodo considerado [Alcarria (1997) puso de manifiesto en su estudio que durante el periodo analizado en dicho trabajo (1994 y 1995), periodo de crisis económica, se produjo un fuerte crecimiento de las diferencias temporales].

Por consiguiente, una primera aproximación sería conocer cuál ha sido la evolución del volumen total de impuestos diferidos a lo largo del periodo considerado. Pues bien, analizada la muestra definida y teniendo en cuenta los volúmenes globales de activo y pasivo fiscales reflejados por las empresas seleccionadas, hemos observado que existe diferencia entre el comportamiento observado en el volumen total de activos y el de pasivos fiscales. En concreto se produce un incremento más significativo del volumen total de activos fiscales reflejados en el balance (crecimiento interanual 2008-2011 en torno al 57%) mientras que si analizamos el comportamiento del volumen total de pasivos fiscales en balance, observamos un crecimiento interanual 2008-2011 del 24%.

En el siguiente cuadro, podemos observar gráficamente cual ha sido la evolución, para la muestra definida y el periodo considerado, del volumen de activos (AD) y pasivos fiscales (PD) reconocidos:

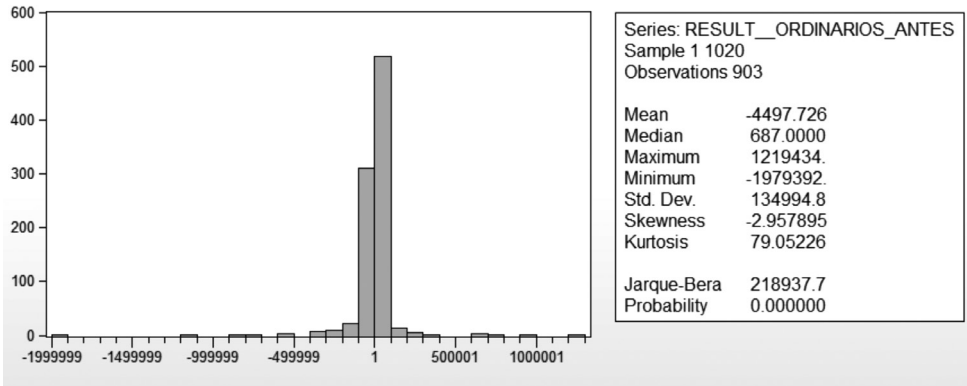


Fuente: Datos Muestra

Cuadro 3: Volumen de activos y pasivos fiscales reconocidos en el periodo 2008-2011 para la muestra.

Este primer resultado, pone de manifiesto un determinado comportamiento en el periodo analizado consistente en un incremento significativo del reconocimiento de activos por impuesto diferido. Recordemos que el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos viene precedido de la existencia de una diferencia temporaria deducible que va a originar, en el futuro, una reducción del pago de impuestos a medida que se realicen los activos o se liquiden los pasivos que han provocado.

Un análisis gráfico a través de un histograma, pone de manifiesto que la mayoría de las observaciones de los resultados antes de impuestos de las empresas de la muestra en el periodo 2008-2011 se sitúan en valores próximos a 0 o positivos, lo que podría indicar que los activos por impuesto diferido reconocidos no proceden en su mayor parte del reconocimiento de créditos fiscales por pérdidas de ejercicios anteriores¹⁸. La media de los resultados ordinarios antes de impuestos muestra un valor negativo que indica la situación de crisis que atraviesa el sector.



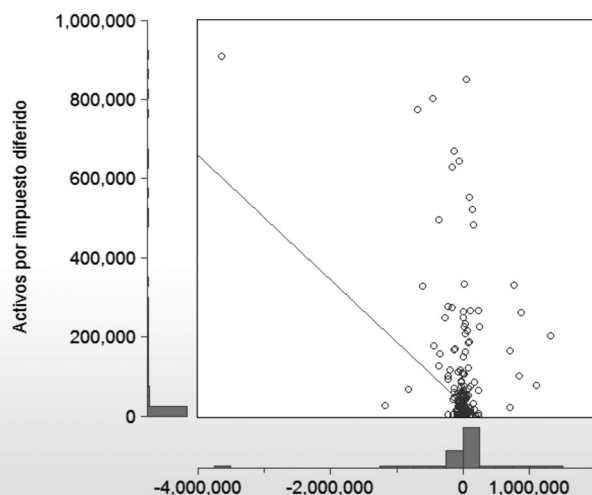
Fuente: Datos Muestra

Cuadro 4: Histograma de frecuencias y estadísticos descriptivos de los datos de Resultados Ordinarios antes de impuestos para la muestra definida.

Siguiendo el análisis respecto al reconocimiento de los impuestos diferidos y su relación con determinadas variables de control, estamos interesados en conocer cuál es la relación existente con el cash flow operativo de la empresa. Recordemos que el flujo de caja de la empresa representa la totalidad de devengos de la empresa y es una variable que es incluida en los análisis de regresión para determinar los factores que condicionan la existencia o no de manipulación contable de los resultados. Pues bien, hemos realizado un análisis gráfico para determinar cual es el comportamiento que siguen los impuestos diferidos en relación a los flujos de caja generados por la empresa. Así y respecto a los activos por impuesto diferido, observamos que existe una relación inversa, de tal modo, que un incremento de los flujos de caja operativos reduce significativamente el reconocimiento de los citados activos:

18 El nuevo PGC 2007 clasifica las diferencias temporarias deducibles que dan origen a los activos por impuesto diferido en cuatro categorías:

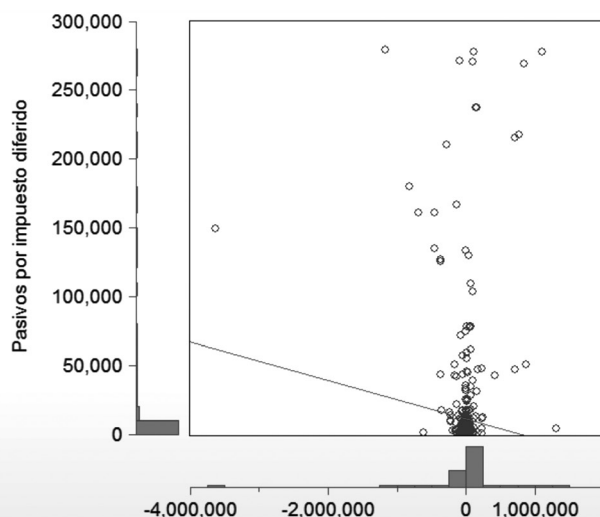
- Diferencias temporarias deducibles por diferencias temporales en la determinación del resultado contable y la base imponible.
- Diferencias temporarias deducibles por ingresos y gastos registrados directamente en el patrimonio neto y que no se imputan en la base imponible fiscal del impuesto.
- Diferencias temporarias deducibles por diferencias en el valor contable y fiscal en el reconocimiento de elementos patrimoniales cuando se producen combinaciones de negocios.
- Diferencias temporarias deducibles por diferencias en el valor contable y fiscal inicial de un elemento patrimonial cuando no procede de combinaciones de negocio.



Fuente: Datos Muestra

Cuadro 5: Relación entre los devengos totales (eje abscisa) con los activos por impuesto diferido (eje ordenadas), junto con un histograma de frecuencias para cada variable.

Por su parte y respecto del reconocimiento de pasivos por impuesto diferido, hemos encontrado que el análisis gráfico determina que la relación con los flujos de caja generados por la empresa es igualmente de carácter inverso, pero no tan acentuado como en el caso de los activos por impuesto diferido. De esta forma, un descenso en los flujos de caja operativos supone un incremento del reconocimiento de pasivos por impuesto diferido y viceversa.



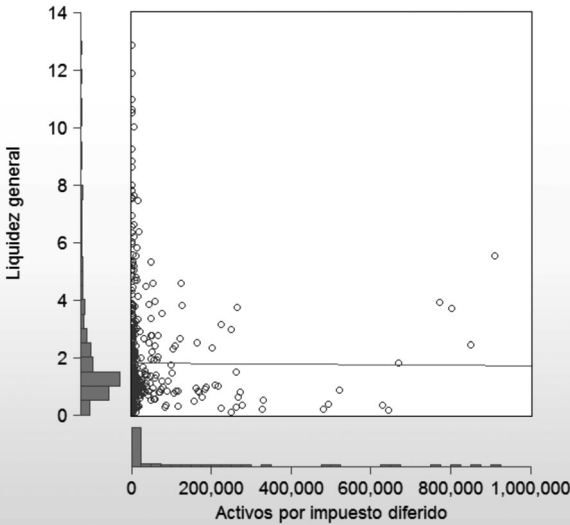
Fuente: Datos Muestra

Cuadro 6: Relación entre los devengos totales (eje abscisa) con los pasivos por impuesto diferido (eje ordenadas), junto con un histograma de frecuencias para cada variable.

Existe una relación positiva entre el tamaño empresarial y los ajustes por devengo anormales de signo negativo, al igual que se ha comprobado la relación inversa del crecimiento con esos mismos tipos de ajuste

Partiendo del análisis anterior con un crecimiento neto significativo de los activos por impuesto diferido reconocidos, nos interesa conocer bajo qué circunstancias concretas las empresas siguen este comportamiento. Como viene apuntando la literatura anterior, existen dos variables financieras que están directamente relacionadas con el reconocimiento de los impuestos diferidos. En concreto nos estamos refiriendo a la posición de liquidez general de la empresa y a su nivel de endeudamiento o apalancamiento financiero.

A priori, se intuye la circunstancia de que empresas con escasa liquidez tienen una mayor tendencia al reconocimiento de impuestos anticipados y ello porque el reconocimiento de dichos activos fiscales, consigue el efecto de mejorar el resultado neto y también la imagen financiera de la empresa. A partir de aquí y si analizamos gráficamente la distribución de las observaciones de nuestra muestra, observamos que la mayoría de las observaciones se sitúan en torno a los valores 1 y 2 y que la relación entre ambas variables es lineal, no afectando el mayor o menor reconocimiento de los activos por impuesto diferido en la liquidez general de la empresa.



Fuente: Datos Muestra.
Cuadro 7: Gráfico de dispersión entre los valores de los activos por impuesto diferido y la liquidez de las empresas de la muestra. Línea de tendencia logarítmica

A continuación mostramos los estadísticos descriptivos correspondientes a los valores de liquidez general y activos por impuesto diferido:

	Activos_P...	Liquidez_...
Mean	28452.60	1.800890
Median	1980.000	1.220000
Maximum	910267.0	12.87000
Minimum	0.000000	0.100000
Std. Dev.	96573.99	1.708022
Skewness	5.956356	2.902804
Kurtosis	43.56293	13.55927
Jarque - Bera	46841.21	3805.537
Probability	0.000000	0.000000
Sum	17896705	1132.760
Sum Sq. Dev	5.86E+12	1832.089
Observations	629	629

Se observa que el valor medio de liquidez se sitúa en el valor 1,80.

Para seguir avanzando en el análisis de la influencia del grado de liquidez en el reconocimiento de los impuestos diferidos, hemos optado por diseñar una prueba no paramétrica¹⁹ de análisis. En este caso, hemos utilizado la prueba de la mediana. El planteamiento teórico de la prueba supone que se dispone de muestras de k subpoblaciones, y que sobre cada individuo de cada muestra se mide una variable en escala al menos ordinal. Esta prueba contrasta la hipótesis nula de que las muestras proceden de k subpoblaciones en las que la probabilidad de obtener un resultado menor o igual que la mediana de la variable X sobre toda la población, Me, es la misma en todas las subpoblaciones [Ferrán (1997)]. Por consiguiente, la hipótesis nula para esta prueba se podría redactar del siguiente modo:

¹⁹ Las pruebas de tipo no paramétricas no plantean restricciones sobre los parámetros (como pueden ser la media y la varianza) de una distribución, ni exigen la utilización de ninguna distribución en particular.

H0: El nivel de liquidez general de las empresas de la muestra no afecta al mayor o menor reconocimiento de activos por impuesto diferido.

Para iniciar el análisis, debemos en primer lugar, determinar cuándo consideramos que existe baja liquidez. En este sentido, para la identificación de los niveles de liquidez y de igual forma que es tenido en cuenta en otros trabajos empíricos [Moreno Rojas et al (2010)], no asumimos la limitación que supone la generalización recogida en la literatura contable, es decir, una empresa se muestra líquida cuando su ratio de liquidez es mayor o igual que 1, ya que en ese caso sólo obtendríamos dos niveles. Para salvar esta dificultad hemos tomado los percentiles 33 y 66 del indicador de liquidez para establecer tres niveles. Dado que el percentil 33 determina una liquidez de 1,0224 y el percentil 66 una liquidez de 1,5832, se identifican los siguientes tres niveles:

(1) Nivel de liquidez baja: $1,0224 > \text{Activo Circulante} / \text{Pasivo Circulante}$.

(2) Nivel de liquidez media: $1,5832 \geq \text{Activo Circulante} / \text{Pasivo Circulante} \geq 1,0224$

(3) Nivel de liquidez alto: $\text{Activo Circulante} / \text{Pasivo Circulante} > 1,5832$

Para analizar la distribución de frecuencias y partiendo de los niveles de liquidez definidos anteriormente, utilizamos como variable X de la población, la variable volumen de activos por impuesto diferido, convertida en una variable discreta AD que se obtiene por cociente entre el volumen de activos por impuesto diferido y el resultado contable antes de impuestos. Las frecuencias obtenidas con la realización del test son las que se muestran en el siguiente cuadro:

		Matriz Frecuencias Liquidez		
		BAJA	MEDIA	ALTA
AD	> MEDIANA	123	96	100
AD	<= MEDIANA	85	113	120
Totales		208,00	209,00	220,00
		59%	46%	45%
		41%	54%	55%

Fuente: Datos Muestra

Cuadro 8: Análisis de la Mediana. Liquidez relativa en función de los activos por impuesto diferido reconocidos.

Del análisis de los datos, se pone de manifiesto la relación entre el grado liquidez general de la empresa y el volumen de activos por impuesto diferido reconocidos. Observamos cómo, en las empresas con ratios de liquidez bajos, el 59% de las mismas reconoce activos por impuestos diferidos que están por encima de la media, mientras que en el rango de empresas que presentan valores medios o altos de liquidez, los resultados alcanzados son justamente al contrario. Por tanto y a la vista de los resultados obtenidos, se rechaza la hipótesis nula H0 planteada anteriormente y admitimos el hecho de que el ratio de liquidez afecta al reconocimiento de los activos por impuesto diferido.

Como ya hemos comentado también estamos interesados en analizar la relación que tiene el apalancamiento financiero de una empresa en el reconocimiento de los activos por impuesto diferido. Sabemos que la variable

de apalancamiento financiero ha sido estudiada y analizada como determinante para estudiar la mayor o menor propensión a realizar prácticas de manipulación contable discrecionales.

La decisión de activación del impuesto anticipado va a traer consigo una reducción en el ratio de endeudamiento de la empresa, derivada de la mejora de sus fondos propios, de lo que puede deducirse que un elevado nivel de endeudamiento aumentará la propensión a registrar estos activos [Gordon (2004); Miller y Skinner (1998); Visvanathan (1998)]. La renovación de los contratos de financiación con las entidades, motiva sin duda alguna que las empresas intenten conseguir a toda costa alcanzar y mantener unos niveles de apalancamiento financiero adecuado. El planteamiento de la hipótesis es el siguiente:

H1; *El nivel de apalancamiento financiero no influye en el mayor o menor reconocimiento de los activos por impuesto diferido.*

En este caso y al igual que se ha realizado para el caso del análisis de la liquidez general, la identificación de los niveles de endeudamiento se ha realizado segmentando la muestra en base al percentil 33 y 66, lo que ha definido tres grados de endeudamiento. Los niveles identificados han sido los siguientes (niveles de endeudamiento en tantos por uno):

(1) Nivel de endeudamiento bajo: $0,6817 > \text{Pasivo Exigible} / \text{Pasivo Total}$.

(2) Nivel de endeudamiento medio: $0,8639 \geq \text{Pasivo Exigible} / \text{Pasivo Total} \geq 0,6817$.

(3) Nivel de endeudamiento alto: $\text{Pasivo Exigible} / \text{Pasivo Total} > 0,8639$.

Evidentemente, hemos de advertir que esta generalización debe estar sometida a matizaciones relativas como por ejemplo, al tipo de empresa, sector en el que ésta se ubique, a la propia empresa, a la coyuntura económica, etc. Respecto a la variable X, utilizamos el mismo ratio definido con anterioridad, de tal forma, que AD es igual al cociente entre los activos por impuesto diferido y los resultados contables antes de impuestos.

Conocemos que en investigaciones empíricas llevadas a cabo con anterioridad, se ha demostrado que las empresas públicas, las empresas altamente apalancadas y las que están financieramente agobiadas presentan grandes diferencias entre la contabilidad y la fiscalidad.

Las empresas de la muestra seleccionada presentan unos niveles de apalancamiento alto, siendo el nivel de apalancamiento medio del 75,21%.

Pues bien, una vez realizada la prueba de la mediana, al igual que hemos hecho con el análisis de la relación liquidez versus Activos por impuesto diferido (AD), observamos que entre las empresas que se encuentran altamente apalancadas no existe diferencia significativa en cuanto al nivel de reconocimiento de los activos por impuestos diferidos, de hecho el resultado muestra que la mayoría de las empresas de esta categoría reconocen activos por impuesto diferido menores o iguales que la media. En aquellas empresas que presentan un nivel de endeudamiento bajo, se observa que la mayoría de las empresas reconocen más activos por impuesto diferido, pero la diferencia no es significativamente mayor. En el caso de las empresas con un nivel de endeudamiento medio, no existe diferencia apreciable.

En el siguiente cuadro se muestran los resultados obtenidos.

		Matriz Frecuencias Endeudamiento		
		BAJA	MEDIA	ALTA
AD	> MEDIANA	109	104	105
AD	<= MEDIANA	101	105	113
Totales		210	209	218
		52%	50%	48%
		48%	50%	52%

Fuente: Datos Muestra

Cuadro 9: Análisis de la Mediana. Endeudamiento relativo en función de los activos por impuesto diferido reconocidos

A la vista de los resultados, habría que admitir el hecho de que el nivel de endeudamiento en las empresas de la muestra afecta al volumen de los activos por impuesto diferido reconocidos. Aunque no existen diferencias significativas, observamos cómo niveles de endeudamiento bajos, propician un mayor reconocimiento de impuestos diferidos.

Abordamos a continuación la cuestión relativa a la manipulación del resultado y su relación con el reconocimiento de los impuestos diferidos por parte de las empresas en sus estados contables. La manipulación se pone de manifiesto mediante la utilización discrecional por parte de los gerentes a partir de las elecciones contables y los flujos de caja operativos. La utilización de discrecionalidad sobre los devengos es menos observable que las elecciones sobre métodos contables y también menos costosos de implementar que las alteraciones sobre los flujos de caja. Es por ello por lo que los investigadores han utilizado con asiduidad diferentes variables de devengo para detectar manipulaciones del resultado. Por ejemplo, Healy (1985) utiliza los devengos totales como un indicador de discrecionalidad, mientras que Jones (1991) estima regresiones de la totalidad de los devengos en factores que reflejan cambios en el entorno de la empresa para detectar manipulaciones, utilizando los residuos como indicador de los devengos anormales. Deschow et al (1995) modifica el modelo de Jones para permitir la posibilidad de que los gerentes usen la discrecionalidad en el devengo de los ingresos cuando es cuestionable si el criterio de reconocimiento de ingresos ha sido alcanzado.

El ya mencionado trabajo de Phillips et al (2003), argumenta que las diferencias contable-fiscales resultado de devengos que no incrementan el ingreso corriente grabado ayudará a separar la discreción de la no discreción gerencial. Las diferencias temporales pueden crear activos o pasivos fiscales. Aunque el estudio se centra en el análisis del gasto por impuesto diferido como subrogado de las diferencias entre contabilidad y fiscalidad porque refleja las diferencias temporales entre ambas materias asociadas con la cuenta de resultados, sin embargo se afirma que la concepción del gasto por impuesto diferido en sí mismo, debería ser descompuesto entre sus componentes normales y anormales, aunque esto requeriría un modelo de los determinantes del gasto por impuesto diferido en ausencia de manipulación.

De forma específica, la variación del gasto por impuesto diferido viene determinada de la siguiente forma:

$$GIDt - GIDt-1 = GIDNt - 2GIDNt-1 + GIDNt-2$$

dónde GIDN (es el gasto por impuesto diferido neto igual a la diferencia entre los activos y pasivos fiscales en un periodo).

Bajo la SAFS 109, el gasto por impuesto diferido es una variable derivada de cambios en el balance de la empresa y es improbable que siga un camino aleatorio. Si los gerentes siguen un comportamiento manipulador para incrementar los beneficios pero no la base imponible del impuesto, entonces y dependiendo de cómo sea definido el objetivo (por ejemplo incrementar los resultados del año anterior), esa manipulación generará diferencias entre contabilidad y fiscalidad que daría lugar a mayores gastos por impuesto diferido que en ausencia de la actividad manipuladora.

Autores como Monterrey (2009) utilizan para su investigación sólo un determinado tipo de ajustes por devengo para poner de manifiesto un determinado comportamiento, en concreto, el modelo de ajustes por devengo discrecionales negativo para analizar en qué medida las empresas reducen sus cargas fiscales mediante la utilización de los devengos. En el caso de nuestra investigación, hemos considerado la totalidad de los devengos anormales utilizados por la empresa, de este modo el modelo recogerá, tanto los ajustes de tipo positivo como los negativos, independientemente de que el comportamiento que siga el gerente vaya en un sentido u otro.

El modelo a estimar por mínimos cuadrados ordinarios es el siguiente:

$$ADAit = b_0 + b_1 Experimental_{it} + b_2 Control_{it} + e_{it}, [1]$$

$ADAit$ representa los ajustes por devengo anormales y representan los residuos de la regresión del modelo de Jones (1991) en su versión modificada de Dechow, Sloan y Sweeney (1995), estimada siguiendo a DeFond y Jiambalvo (1994). Su expresión es:

$$ADTit = d_0 + d_1(dCNNit - dCCit) + d_2INMit + d_3ROlit + e_{it20} [2]$$

En la que para la empresa i y el ejercicio t la variable dependiente $ADTit$, representa los ajustes por devengo totales; $CNNit$ y $CCit$ son las variaciones anuales operadas en la cifra neta de negocios y en las cuentas a cobrar, respectivamente; $INMit$ es el importe del inmovilizado material neto y $ROlit$ es la rentabilidad económica, definida como el cociente entre el resultado neto y el activo total. Todas las variables están deflactadas por el valor contable del activo.

20 Esta versión del modelo de Jones fue propuesta por Kothari, Leone y Wasley (2005). En particular difiere de su versión original en que incorpora una variable independiente adicional, la rentabilidad, representada por $ROlit$, cuyo objetivo es mitigar los errores de especificación en compañías con niveles extremos de rentabilidad, tanto positiva como negativa. La estimación del modelo se ha realizado por sectores, a un nivel de dos dígitos de profundidad de la Clasificación Nacional de Actividades Económicas CNAE (41, 43 y 68).

El resultado de la regresión ha sido el siguiente:

Dependent Variable: ADT_DEFLACTADO				
Method: Least Squares				
Date: 09/21/12 Time: 12:42				
Sample (adjusted): 1 1019				
Included observations: 852 after adjustments				
Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob
CNN_CC_DEFLACTADO	0.032171	0.004398	7.314983	0.0000
IM_DEFLACTADO	0.055829	0.017716	3.151277	0.0017
ROI_DEFLACTADO	2.054812	0.464843	4.420439	0.0000
C	0.014623	0.003955	3.697040	0.0002
R-squared	0.121520	Mean dependent var		0.022054
Adjusted R-squared	0.118412	S.D. dependent var		0.104405
S.E. of regression	0.098029	Akaike info criterion		-1.802430
Sum squared resid	8.148958	Schwartz criterion		-1.780141
Log likelihood	771.8351	Hannan-Quinn criter		-1.793893
F-statistic	39.10106	Durbin-Watson stat		1.847427
Prob (F-statistic)	0.000000			

En cuanto a las variables independientes; *Experimentalesit* capturará el impacto del coste fiscal por impuesto diferido devengado²¹ en el ejercicio sobre la variable dependiente, condicionado por el nivel de endeudamiento; *Controlesit* controla el efecto de dos variables como el tamaño²² y el crecimiento²³ empresarial que son frecuentemente utilizadas como determinantes innatos de la calidad contable. No se prevé a priori un determinado comportamiento de las variables tamaño y crecimiento puesto que la consideración en el análisis de la totalidad de ajustes por devengo anormales (tanto positivos como negativos) no lo permite. En principio, se ha demostrado²⁴ que existe una relación positiva entre el tamaño empresarial y los ajustes por devengo anormales de signo negativo, al igual que se ha comprobado²⁵ la relación inversa del crecimiento con esos mismos tipos de ajuste. En el modelo descrito, no hemos considerado la filiación sectorial puesto que las empresas, que integran la muestra, ya han sido seleccionadas para un sector de actividad en particular que ya ha quedado definido en la descripción de la muestra.

21 Monterrey (2009) utiliza el total del coste fiscal devengado sobre la variable dependiente. En nuestro caso utilizamos el coste fiscal que se ha devengado únicamente por impuesto diferido.

22 El Tamaño de la empresa queda definido como el logaritmo neperiano del activo de la empresa.

23 Crecimiento viene definido como la variación interanual que sufre el activo total.

24 Bradbury, Mak y Tan (2006)

25 Warfield, Wild y Wild (1995)

En el diseño de las variables experimentales partimos de la consideración de que las estrategias de manipulación de los impuestos está condicionada a la no existencia de riesgos asociados al nivel de endeudamiento (que según hemos comentado son el primer condicionante a la hora de decidir o no sobre tomar decisiones discrecionales para la determinación de los resultados).

Puesto que hemos encontrado que se produce un incremento significativo del volumen de activos por impuesto diferido, estamos interesados en conocer el efecto que sobre la calidad del resultado tiene el gasto por impuesto diferido asociado al reconocimiento de activos fiscales. Es por ello por lo que se emplea el ratio Gasto por impuesto diferido devengado asociado a los activos / activo total (TAX1) y el ratio total deudas / activo total (Endeudamiento) con 4 variables binarias (ENDt) para cada percentil.

El gasto por impuesto diferido asociado a los activos o pasivos por impuesto diferido se obtiene de las diferencias experimentadas de un periodo a otro respecto del activo o pasivo por impuestos diferidos reflejado en balance.

Así pues, el modelo [1] anterior toma finalmente la siguiente expresión:

$$ADAit = b_0 + b_1TAX1it + b_2TAX1it*END2it + b_3TAX1it*END3it + b_4TAX1it*END4it \\ + b_5TAMit + b_6CRECit + eit \quad [3]$$

Con esta especificación, b_1 reflejaría la incidencia de la variable $TAX1it$ en los ajustes por devengos anormales ($ADAit$) para la empresas del primer cuartil; b_1+b_2 para la del segundo cuartil; b_1+b_3 para las del tercero y b_1+b_4 para las del cuarto.

La hipótesis nula a contrastar es la siguiente:

H3; *El efecto del gasto por impuesto diferido derivado del reconocimiento de activos por impuesto diferidos sobre la calidad del resultado no está influido por el mayor o menor nivel de endeudamiento de la empresa.*

El modelo con el que se llevará a cabo el mencionado contraste, estimando sus coeficientes por mínimos cuadrados ordinarios, será por tanto, el derivado de la expresión anterior [3]. A priori, se espera que el valor del gasto por impuesto diferido derivado del reconocimiento de activos fiscales muestre una relación inversa con los ajustes por devengo anormales.

En cualquier caso, a continuación podemos observar en la siguiente tabla los coeficientes de correlación y la probabilidad p de las diferentes variables que intervienen en el modelo.

Los niveles de discrecionalidad son más significativos en el grupo de empresas con menor endeudamiento que en las empresas con mayor endeudamiento. Recordemos que en el análisis realizado con anterioridad, hemos comprobado cómo en las empresas que presentan menores niveles de endeudamiento, existe una mayor propensión al reconocimiento de activos fiscales

Correlation Probability	DEVENGOS...	TAX1IT	TAX1ITXEND2	TAX1ITXE...	TAX1ITXE...	CREC	TAM
DEVENGOS_ANO...	1.000000 ----						
TAX1IT	-0.445515 0.0000	1.000000 ----					
TAX1ITXEND2	0.006091 0.8994	0.339741 0.0000	1.000000 ---				
TAX1ITXEND3	-0.173572 0.0000	0.418639 0.0000	-0.016430 0.4866	1.000000 ----			
TAX1ITXEND4	-0.445136 0.0000	0.733326 0.0000	-0.018414 0.7024	0.016430 0.7332	1.000000 ----		
CREC	0.140886 0.0033	0.0130090 0.7859	0.000661 0.9891	0.012503 0.7953	-0.089877 0.0617	1.000000 ----	
TAM	0.048313 0.3159	0.054096 0.2613	0.013714 0.7760	-0.051776 0.2824	0.055204 0.2517	0.045923 0.3404	1.000000 ----

Se puede observar cómo, efectivamente, la relación entre los devengos anormales y la variable TAX1it es negativa y estadísticamente significativa. Respecto a las variables de interacción con el nivel de endeudamiento por cuartiles, podemos observar cómo en los niveles que representan un alto endeudamiento, la relación con los devengos anormales se mantiene inversa e igualmente significativa estadísticamente. La relación es ligeramente positiva para el nivel de endeudamiento correspondiente al segundo cuartil, pero no resulta significativa. En cuanto a las variables crecimiento y tamaño empresarial, ambas presentan relaciones positivas con ADAit, mostrando únicamente valores significativos para la variable de crecimiento.

Se ha comprobado que el R cuadrado se sitúa en el 0.261742.

A fin de analizar los estadísticos descriptivos por cuartiles, hemos dividido la muestra en 4 grupos que se han analizado de forma independiente. De esta forma, podemos observar cual es el comportamiento de las principales estadísticos según que analicemos las empresas con mayor o menor endeudamiento. En concreto, en las siguientes tablas se muestran los estadísticos descriptivos por cuartil.

Para el cuartil 1 correspondiente a las empresas con menor endeudamiento:

Correlation Probability	DEVENGOS...	TAX1IT	TAX1ITXEND2	TAX1ITXEND3	TAX1ITXEND4	CREC	TAM
Mean	0.007891	0.003351	0.000000	0.000000	0.000000	44402.84	12.25200
Median	0.003035	0.000581	0.000000	0.000000	0.000000	-1418.000	12.42160
Maximum	0.934561	0.068996	0.000000	0.000000	0.000000	5608218.	15.93365
Minimum	-0.521523	-0.073944	0.000000	0.000000	0.000000	-2777736.	5.648974
Std. Dev.	0.122617	0.018783	0.000000	0.000000	0.000000	706450.8	3.895348
Skewness	3.629055	10.02917	NA	NA	NA	4.575975	-0.272494
Kurtosis	37.51738	10.02917	NA	NA	NA	43.63651	3.895348
Jarque-Bera	5132.034	203.9015	NA	NA	NA	7157.221	4.531967
Probability	0.000000	0.000000	NA	NA	NA	0.000000	0.103728
Sum	0.781223	0.331782	0.000000	0.000000	0.000000	4395881.	1212.948
Sum Sq Dev.	1.473433	0.331782	0.000000	0.000000	0.000000	4.89E+13	322.4618
Observations	99	99	99	99	99	99	99

Para el cuartil 2:

Correlation Probability	DEVENGOS...	TAX1IT	TAX1ITXEND2	TAX1ITXEND3	TAX1ITXEND4	CREC	TAM
Mean	0.007364	0.006257	0.06257	0.000000	0.000000	-28273.37	12.20497
Median	0.003113	0.002881	0.002881	0.000000	0.000000	-4703.000	12.08379
Maximum	0.483438	0.103768	0.000000	0.000000	0.000000	1179459.	16.12539
Minimum	-0.259510	-0.038275	-0.038275	0.000000	0.000000	-2024629.	8.613049
Std. Dev.	0.072267	0.016283	0.000000	0.000000	0.000000	242945.9	1.663953
Skewness	2.080265	2.552138	2.152138	NA	NA	-3.782999	-0.181841
Kurtosis	19.08714	16.02745	16.02745	NA	NA	44.19592	2.584117
Jarque-Bera	1392.035	986.9972	986.9972	NA	NA	8844.839	1.538833
Probability	0.000000	0.000000	0.000000	NA	NA	0.000000	0.463283
Sum	0.891045	0.757068	0.757068	0.000000	0.000000	-3421078.	1476.802
Sum Sq Dev.	0.626705	0.031815	0.131815	0.000000	0.000000	7.08E+12	332.2487
Observations	121	121	121	121	121	121	121

Para el cuartil 3:

Correlation Probability	DEVENGOS...	TAX1IT	TAX1ITXEND2	TAX1ITXEND3	TAX1ITXEND4	CREC	TAM
Mean	-0.002080	0.007291	0.000000	0.007291	0.000000	47616.41	12.18352
Median	0.004521	0.001808	0.000000	0.001808	-0.000000	-2276.000	12.13390
Maximum	0.120423	0.136425	0.000000	0.136425	0.000000	2006310.	16.21522
Minimum	-0.340756	-0.23130	0.000000	-0.123130	0.000000	-550803.0	9.179572
Std. Dev.	0.063812	0.020490	0.000000	0.020490	0.000000	303000.5	1.615841
Skewness	-2.451306	3.977785	NA	3.977785	NA	4.567990	2.860851
Kurtosis	13.87870	21.93069	NA	21.93069	NA	28.43815	2.860851
Jarque-Bera	658.5157	1950.187	NA	1950.187	NA	3378.866	3.650299
Probability	0.000000	0.000000	NA	0.000000	NA	0.000000	0.161194
Sum	-0230886	0.809329	0.000000	0.809329	0.000000	5285422.	1352.371
Sum Sq Dev.	0.447912	0.046182	0.000000	0.046182	0.000000	1.01E+13	287.2037
Observations	111	111	111	111	111	111	111

Para el Cuartil 4:

Correlation Probability	DEVENGOS...	TAX1IT	TAX1ITXEND2	TAX1ITXEND3	TAX1ITXEND4	CREC	TAM
Mean	-0.055480	0.007285	0.000000	0.000000	0.007285	-62030.20	12.66614
Median	-0031420	0.002201	0.000000	0.000000	0.002201	-10034.50	12.73432
Maximum	0.538292	0.189961	0.000000	0.000000	0.189961	2202416.	15.91256
Minimum	-0.678715	-0.219660	0.000000	0.000000	-0.219660	-4180512.	8.748305
Std. Dev.	0.135044	0.036853	0.000000	0.000000	0.036853	612423.7	1.640736
Skewness	-1.149467	-0.691104	NA	NA	-0.691104	-2.558795	0.007810
Kurtosis	11.49745	21.68740	NA	NA	21.68740	24.82313	2.544234
Jarque-Bera	329.3397	1492.300	NA	NA	1492.300	2135.365	0.883858
Probability	0.000000	0.000000	NA	NA	0.000000	0.000000	0.642795
Sum	-5.658952	0.743073	0.000000	0.000000	0.743073	-6327080.	1291.946
Sum Sq Dev.	1.8411931	0.137171	0.000000	0.000000	0.137171	3.79E+13	271.8935
Observations	102	102	102	102	102	102	102

En el siguiente cuadro se muestra un resumen de los estadísticos descriptivos más interesantes a efectos de la investigación:

		Bajo Endeudamiento			Alto Endeudamiento
		Cuartil 1	Cuartil 2	Cuartil 3	Cuartil 4
ADAit	Media	0,007891	0,007364	-0,0028	-0,0548
	Mediana	0,003035	0,003113	0,004521	-0,03142
	Desv.standard	0,122817	0,072267	0,063812	0,13044
TAX1it	Media	0,003351	0,006257	0,007291	0,007285
	Mediana	0,000581	0,002881	0,001808	0,002201
	Desv.standard	0,018783	0,016283	0,02049	0,036853

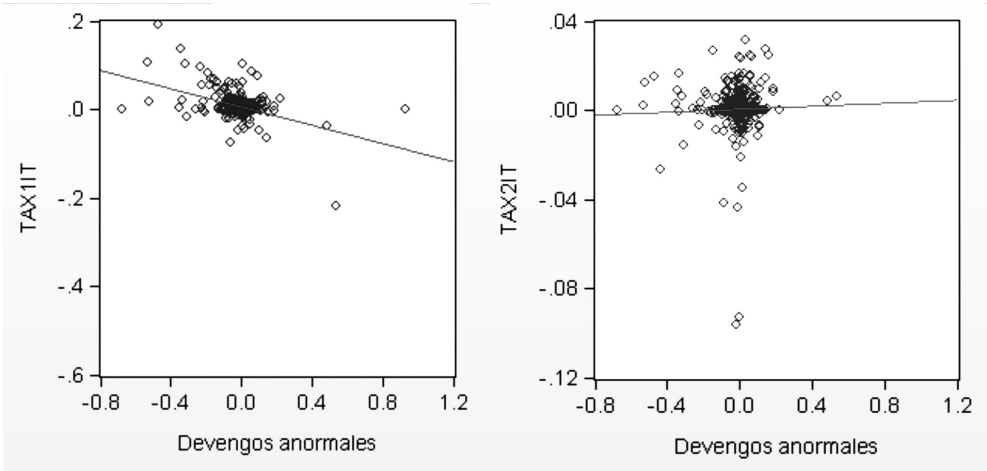
Fuente: Datos Muestra

Cuadro 10: Principales estadísticos descriptivos por cuartiles para las variables ADAit y TAXit

La tabla recoge los estadísticos descriptivos obtenidos tras segmentar la muestra por cuartiles del ratio de endeudamiento, pudiendo comprobarse, con respecto a los ajustes por devengo anormales, ADAit, cómo a medida que el endeudamiento es mayor, el valor medio y la mediana de los ajustes por devengo discrecionales, obtenidos solamente de los valores de cada cuartil diferentes de cero, van reduciéndose. Esto indica que los niveles de discrecionalidad son más significativos en el grupo de empresas con menor endeudamiento que en las empresas con mayor endeudamiento. Recordemos que en el análisis realizado con anterioridad, hemos comprobado cómo en las empresas que presentan menores niveles de endeudamiento, existe una mayor propensión al reconocimiento de activos fiscales.

Continuando con el análisis del efecto que sobre la calidad del resultado tiene el gasto devengado por impuesto diferido, se ha aislado el efecto del gasto devengado por impuesto como consecuencia de las variaciones en los activos por impuesto diferido (TAX1it) y del gasto devengado por impuesto como consecuencia de las variaciones en los pasivos por impuesto diferido (TAX2it), habiendo sido ambas variables deflactadas por los resultados netos antes de impuestos.

En los siguientes cuadros, se pueden observar cual es la representación gráfica de la relación entre los residuos del modelo de Jones o devengos anormales y las variables TAX1it y TAX2it:



Los datos muestran el comportamiento esperado, de tal manera que la variable TAX1it sigue un comportamiento inverso respecto de la totalidad de ajustes por devengo anormales detectados, mientras que por su parte, TAX2it presenta una relación positiva con la variable dependiente. En el siguiente cuadro se muestran los coeficientes de correlación entre las variables y la probabilidad p de cada una de ellas:

Correlation	Probability	DEVENGOS	TAX1IT	TAX2IT
DEVENGOS_ANO...	1.000000	-----		
TAX1IT	-0516664 0.0000		1.000000 -----	
TAX2IT	0.022632 0.6618		0.208280 0.0000	1.000000 -----

Los datos anteriores ponen de manifiesto el signo negativo de la relación entre el gasto devengado por impuesto diferido asociado al reconocimiento de activos fiscales con respecto a los devengos anormales, siendo estadísticamente significativo. Por su parte, el gasto devengado por impuesto diferido asociado al reconocimiento de pasivos fiscales presenta una, poco significativa, relación positiva con los devengos anormales.

5. Conclusiones

Con el presente trabajo se realiza una reflexión teórica sobre un aspecto de significativa importancia dentro de la gestión empresarial, cual es, la determinación de la carga tributaria de las empresas a efectos del impuesto sobre beneficios. En concreto, nos hemos centrado en el concepto de los impuestos diferidos y en el reconocimiento de los activos y pasivos fiscales como variables que reflejan en los balances las diferencias existentes entre la contabilidad y la fiscalidad. Se ha realizado un resumen de la literatura previa correspondiente a esta materia y se han puesto de manifiesto los diferentes avances y conclusiones que se han alcanzado a través de numerosos trabajos empíricos desarrollados sobre los impuestos diferidos y el efecto que dicha variable tiene sobre diferentes aspectos de la empresa.

Al objeto de profundizar en el análisis, el estudio incorpora un análisis empírico sobre una muestra de empresas españolas para determinar la incidencia que, el reconocimiento de los impuestos diferidos tiene sobre la información suministrada a terceros, en definitiva, sobre la calidad de la información contable. En particular, la muestra de empresas se ha seleccionado bajo diferentes criterios dentro del sector de la promoción inmobiliaria y construcción y para el periodo 2008-2011. Recordemos que la elección del periodo para la toma de datos no ha sido elegida de forma arbitraria, ya que este periodo coincide con una grave recesión económica que ha afectado de forma particularmente virulenta a las empresas del sector de la construcción y la promoción inmobiliaria, existiendo una intuición evidente de que pueda haber afectado a la calidad de la información.

Durante el periodo 2008-2011 en particular se ha observado que se produce un incremento muy significativo del volumen total de activos fiscales reflejados en el balance (crecimiento interanual entorno al 57%) mientras que se observa que el comportamiento del volumen total de pasivos fiscales en balance crece de forma mucho menos moderada

Pues bien, analizada la muestra definida y en concreto los volúmenes globales netos de activo y pasivo fiscales reflejados por las empresas en sus balances durante el periodo 2008-2011, hemos observado que hay una diferencia significativa entre el comportamiento observado en el volumen total de activos y el de pasivos fiscales reconocidos en balance. En particular se ha observado que se produce un incremento muy significativo del volumen total de activos fiscales reflejados en el balance (crecimiento interanual entorno al 57%) mientras que se observa que el comportamiento del volumen total de pasivos fiscales en balance crece de forma mucho menos moderada.

Partiendo de la anterior observación, el estudio empírico se divide en dos partes diferenciadas. En una primera parte nos hemos centrado en analizar la posible relación entre el grado de liquidez y el endeudamiento de las empresas con el reconocimiento de los activos por impuesto diferido. Posteriormente, la investigación se desarrolla a través de la definición de un modelo de ajustes por devengo anormales con el objetivo de evaluar el efecto que sobre la calidad del resultado tienen los impuestos diferidos devengados, tanto los que se derivan de la variación de activos como de pasivos fiscales reflejados en balance. En concreto, estamos interesados en analizar la conducta discrecional distinguiendo en función de los niveles de apalancamiento, para lo que se dividirá la muestra por cuartiles del ratio de endeudamiento.

Respecto al primer análisis propuesto y para analizar los datos, hemos segmentado la muestra en tres niveles de liquidez y endeudamiento, distinguiendo entre empresas con bajo, medio o alto ratio de liquidez o endeudamiento. En cuanto a la variable liquidez, el análisis de los datos pone de manifiesto la relación con el volumen de activos por impuesto diferido reconocidos. Observamos cómo, en aquellas empresas de la muestra que presentan ratios de liquidez bajos, el 59% de las mismas reconoce activos por impuestos diferidos que están por encima de la media, mientras que en el rango de empresas que presentan valores medios o altos de liquidez, los resultados alcanzados siguen el comportamiento contrario.

En cuanto a la variable de endeudamiento, una vez realizada la prueba de la mediana, al igual que hemos hecho con el análisis de la relación liquidez versus Activos por impuesto Diferido (AD), observamos que entre las empresas que se encuentran altamente apalancadas no existe diferencia significativa en cuanto al nivel de

Por tanto y en relación a la muestra seleccionada, se puede concluir que las empresas con niveles de liquidez y endeudamiento bajos tienen una mayor propensión al reconocimiento de activos por impuesto diferido. Igualmente se ha demostrado que, el bajo endeudamiento induce a la utilización de mayores medidas de discrecionalidad que, obviamente, afectan a la calidad del resultado

reconocimiento de los activos por impuestos diferidos. En aquellas empresas que presentan un nivel de endeudamiento bajo, se observa que la mayoría de las empresas reconocen más activos por impuesto diferido, aunque la diferencia no es muy significativa. En el caso de las empresas con un nivel de endeudamiento medio, no existe diferencia apreciable.

Continuando con la investigación, se ha planteado un modelo que recogiera el efecto que sobre la calidad del resultado (a través de los ajustes por devengo anormales) tienen los impuestos a través de los gastos devengados por impuesto diferido, tanto los que se derivan de la variación de activos como de pasivos fiscales reflejados en balance.

En concreto y respecto al gasto devengado por impuesto diferido asociado a los activos fiscales, se ha comprobado que existe una cierta tendencia a que las empresas con bajo endeudamiento utilizan en mayor medida la discrecionalidad en las elecciones contables que conducen al reflejo de las diferencias entre contabilidad y fiscalidad. Hemos comprobado cual es la incidencia del gasto por impuesto diferido en los ajustes por devengo anormales, concluyendo que la relación es inversa con el gasto devengado por activos fiscales TAX1 it y directa con el gasto devengado por pasivos fiscales TAX2 it.

Por tanto y en relación a la muestra seleccionada, se puede concluir que las empresas con niveles de liquidez y endeudamiento bajos tienen una mayor propensión al reconocimiento de activos por impuesto diferido. Igualmente se ha demostrado que, el bajo endeudamiento induce a la utilización de mayores medidas de discrecionalidad que, obviamente, afectan a la calidad del resultado.

Desde el punto de vista empírico, somos conscientes de la limitación que presenta este trabajo y entendemos que los resultados obtenidos deben ser tomados con suma cautela. Por supuesto, no es posible realizar extrapolaciones con los resultados obtenidos porque la propia definición de la muestra ya pone de manifiesto el carácter parcelario del estudio realizado.

Nos parece interesante destacar que, una de las vías de estudio que nos parece más interesante de cara a futuras investigaciones, viene dada por el análisis y desglose de la parte discrecional y no discrecional en el reconocimiento de los impuestos diferidos. Sin lugar a dudas, este aspecto pondría de manifiesto en qué medida es utilizado por los gerentes el reconocimiento de los impuestos diferidos como elemento autónomo de discrecionalidad.

Resulta importante tener en cuenta los criterios de reconocimiento de los impuestos ya que la normativa fiscal determina cuando estamos ante una diferencia de carácter permanente o bien temporal. Existen en concreto, diferencias temporarias que pudieran tener que ser reconocidas como diferencias permanentes de acuerdo a los criterios contables. Esta cuestión es ciertamente importante porque pudiesen existir casos en los que a la empresa le resulte más interesante (contablemente) el hecho de reflejar una diferencia temporaria antes que una diferencia de carácter permanente toda cuenta que, recordemos, los criterios de determinación son un tanto subjetivos.

De acuerdo a la normativa vigente, no siempre se pueden reconocer los impuestos diferidos como diferencias temporales sino que en ocasiones es preciso considerar las diferencias como permanentes y por tanto sin trascendencia en el tiempo. El hecho significativo es que una diferencia permanente no tiene relevancia en el tiempo, mientras que una diferencia temporaria va a tener un efecto fiscal pero también contable directo en el tiempo. Hay que tener presente igualmente que no siempre se reflejan en los estados contables las diferencias entre contabilidad y fiscalidad, es decir, que pueden existir diferencias temporales no reconocidas que pueden ser un indicativo de discrecionalidad.

Los estudios acerca de las circunstancias en las que la determinación de un criterio temporal o no esté sujeto a la discrecionalidad de los gerentes serán un campo de estudio interesante en el futuro.

6. Bibliografía

- › **AECA** Documento contable nº 26 Impuesto sobre beneficios.
- › **Alcarria Jaime, J.J. (1997)** "La repercusión del método del Efecto Impositivo sobre las Cuentas Anuales: un estudio empírico." *Técnica Contable*. Diciembre. Pages. 857-872.
- › **Amir, E; Kirschenheiter, M; Willard, K. (1997):** "The Valuation of Deferred Taxes". *Contemporary Accounting Research*, winter, v.14, nº 4, Págs 597-622.
- › **Ayers, B.C. (1998):** "Deferred Tax Accounting Under SFAS Nº 109: An empirical investigation OF ITS incremental value-Relevance relative TO apb nº 11". *The Accounting Review*. April, vol 73, nº 2, Págs 203-220.
- › **Bauman, Christine C., Bauman, Mark P. and Halsey, Robert F (2000):** "Do Firms Use the Deferred Tax Asset Valuation Allowance to Manage Earnings?" (August 2000). Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=239054> or doi:10.2139/ssrn.239054.
- › **Beechy, T.H. (1993):** *Accounting for Corporate Income Taxes; Conceptual Cosiderations and Empirical Andlisis*. The Canadian Institute oh Chartered Accountants. Toronto.
- › **Bernard, V., D.S. Skinner (1996):** "What motivates managers choice of discretionary accruals ?". *Journal of Accounting and Economics* 22 (1-3). Pp. 313-325.
- › **Bradbury, Michael, Y.T. Mak y S.M. Tan (2006):** "Board characteristics, audit committee characteristics and abnormal accruals", *Pacific Accounting Review* 18, 47-68.
- › **Brown, P.R. (1999):** "Earnings management: A subtle (and troublesome) twist to earnings quality". *The Journal of Financial Statement Analysis*, vol. 4, 2, Winter: 61-63, 1999.
- › **Burgstahler, D. W. Elliott y M. Hanlon (2003):** "How firms avoid losses: Evidence of use of the net deferred tax asset account". Working paper, University of Washington.

- › **Cea García, J.L. (1968):** "Principios contables y fiscalidad, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas", Madrid, 1988.
- › **Chandra, U.; RO, T.(1997):** "The Association Between Deferred Taxes and Common Stock Risk". *Journal of Accounting and Public Policy*. Vol 16 Nº 3. Págs 311-333.
- › **Chaney P. ; Jeter D. (1994):** "The Effect of Deferred Taxes on Security Prices". *Journal of Accounting, Auditing and Finance*. 9 : 91 -116.
- › **Chaney, PK. ; meter, D.C. (1989):** "Accounting for Deferred Income Taxes : Simplicity? Usefulness? *Accounting, Horizons*. June. Págs. 6-13.
- › **Chein, (2007):** "Efectos económico- financiero y Fiscal de las Fusiones y Adquisiciones de Empresas en México". Tesis doctoral dirigida por G. Labatut. Valencia 2007.
- › **Citron, D.B. (1999):** " The Valuation of Deferred Taxation : Evidence over Time From the UK Partial Provision Approach". 22nd Annual Congreso of the European Accounting Association. Bourdeaux. May.
- › **Cloyd, Brian, Jamie Pratt y Toby Stock (1996):** "The use of financial accounting choice to support aggressive tax positions: Public and private firms", *Journal of Accounting Research* 34, pp. 23–43.
- › **Corona Romero, E y García Olmedo, R. (2007).** "Contabilización del Impuesto sobre Beneficio y de los impuestos indirectos". *Técnica Contable*. Abril .Págs 66-74
- › **Corona Romero, E. (2004).**"El efecto impositivo y tributario de la Reforma Contable . Especial referencia de las cuentas Anuales Consolidadas.". *Revista de Contabilidad* . Monográfico. Págs 19-51
- › **Daley, M.J. (1995):** *The Impact of Deferred Tax Allocation on Earnings as a Measure of Firm Performance*. Tesis doctoral. University of Rochester, New York.
- › **De la Peña, Mata, Prieto y Arnáiz (2004):** Analisis descriptivo de la calidad de la información fiscal suministrada por las empresas del sector eléctrico español. Congreso de ASEPUC, Oviedo.
- › **Dechow, P.M. y Skinner, D.J.(2000):** Earnings management: Reconciling the views of accounting academics, practitioners, and regulators. *Accounting Horizons*, vol. 14, 2, June: 235-250, 2000.
- › **Del Amo Carbajo, L. y Rubén Coimeno Frechal, R. (2007):** "Una visión práctica del nuevo Impuesto de Sociedades y su incidencia contable". *Partida Doble*. Marzo. Págs 40-55 37
- › **Elliot, W.B. and M. Hanlon (2002):** "How firms avoid losses: evidence of use of the net deferred tax asset account". Working paper. University of Washington.
- › **Elvira, O. y Amat, O. (2007):** "La Gestión de Beneficios en empresas del IBEX 35". Trabajo presentado al XIV Congreso de AECA.

- › **Erickson, M.; M.Hankon and E. Maydew (2002):** "How much will firms pay for earnings that do not exist? Evidence of taxes paid on allegedly fraudulent earnings". Working paper. University of Chicago.
- › **FASB - FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD.** Statement of Financial Accounting Standards, nº 109, "Accounting for Income Taxes", Stamford, 1992.
- › **Fernández Rodríguez, E. y Martínez Arias, A. (2006):** "La relación Contabilidad- Fiscalidad a través de la aplicación práctica del Impuesto sobre Sociedades"; *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, nº 130, julio-septiembre, pp. 621-644.
- › **Fernández Rodríguez, E., Martínez Arias, A y Álvarez García, S. (2003):** "Contabilidad versus fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad", Instituto de Estudios Fiscales, Documento nº 2/03, Madrid, 2003.
- › **Fernández Rodríguez, E.; A. Martínez y S. Álvarez (2008):** "La presión fiscal por el impuestos sobre sociedades en la Unión Europea". Fundación Cajas de Ahorro. Documento de trabajo nº 407/2008.
- › **Ferruz Agudo, L. y Vicente Gimeno, L. A. (2006).** "Eficiencia en la gestión ¿Pueden nuestros fondos de inversión en renta variable batir al IBEX 35?". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. enero-marzo. Págs 11-30
- › **Foot, Julián (1981):** "Los impuestos diferidos. Un análisis". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Vol.X nº 34 enero-abril 1981 pp.65-96.
- › **Gallego Álvarez, I (1997):** "Análisis del SFAS 109 y consideración contable de los impuestos anticipados: Una interpretación del caso español". *Revista del Centro de Estudios Financieros* Nº 43/1997.
- › **Gallego Álvarez, I ; Galende Del Canto, J (1996):** "Un análisis empírico de las diferencias entre el resultado contable y el fiscal por sectores de actividad". *Actualidad Financiera*. Enero . Págs 125-136.
- › **Gallego Álvarez, I; Galende del Canto, J. (1995):** "Los estudios anglosajones sobre las diferencias entre el resultado contable y el fiscal: Una aplicación empírica de las empresas de Castilla y León". *VIII Congreso de la AECA*. Sevilla . Págs. 395-416.
- › **Gallén Ortiz, Maria Luisa y Begoña Giner Inchausti (2005):** "La alteración del resultado para evitar pérdidas y descensos: evidencias empíricas". *Revista española de financiación y contabilidad*, ISSN 0210-2412, Nº 124, 2005, pags. 141-182
- › **Gandía Cabedo, J. L.; Labatut Serer, G.; Rodríguez Collell, V. (1994):** "The Relevance in the Financial Statements of the Income Tax Tretment in Spain: An Empirical Research in 1991 and 1992". *The 17th Annual Congreso of European Accounting Associations*. Venice. April.

- › **García Osma, B., B. Gill de Albornoz Noguez, B. y A. Gisbert Clemente (2005):** "La Investigación sobre Earnings Management" Revista Española de Financiación y Contabilidad. Vol. XXXIV nº 127 .octubre-diciembre 2005. pp.1001-1033.
- › **García-Ayuso Covarsí, M. y Zamora Ramirez, C. (2003):** "Análisis de los factores determinantes en el reconocimiento de créditos por pérdidas fiscales en las empresas españolas". Revista Española de Financiación y Contabilidad, v. XXXII, nº 117, abril-junio: 395-429, 2003.
- › **García-Ayuso Covarsí, M., Sierra Molina, G., y Zamora Ramírez, C. (2000):** "Reacción del Mercado de Valores Español ante los Cambios en los Elementos Contables Derivados del Efecto Impositivo", Departamento de Contabilidad y Economía Financiera, Universidad de Sevilla. Sevilla, 2000.
- › **García-Olmedo Domínguez, R. (1997):** Las diferencias temporarias: otro enfoque en el tratamiento contable del Impuesto sobre Beneficios. Técnica Contable, nº 586, octubre: 665- 680, 1997.
- › **García-Olmedo Domínguez R (1998):** "El IASC revisa la contabilización del Impuesto sobre Beneficios". AECA: Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. ISSN 1577-2403, Nº 46. 1998. Págs.. 32-35.
- › **García-Olmedo Domínguez, R. (2002):** "Interrogantes en la aplicación del enfoque de balance seguido por la Norma Internacional de Contabilidad nº 12. Técnica Contable, nº 648, diciembre: 929-948, 2002.
- › **Giner Inchausti, B (1995):** "La divulgación de información financiera: Una investigación empírica". Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 1995.
- › **Gómez Valls, F. (1995):** "Aplicación y Consecuencias del Método del Efecto Impositivo en las Grandes Empresas Españolas". VIII Congreso de AECA. Sevilla. Págs. 523-539.
- › **Gordon, E.A. y Joos, P.R. (2004):** "Unrecognized Deferred Taxes: Evidence from the U. K." The Accounting Review, vol. 79, 1, January: 97-124, 2004.
- › **Graham, John R. (2000):** "How big are the tax benefits of debt?", *Journal of Finance* 55, pp.1901-1941.
- › **Guay, W., S.P. Kothari and R. Watts (1996):** "A market-based evaluation of discretionary accrual models". *Journal of Accounting Research* 34 (supplement). Pp.83-105.
- › **Guenther, D. ;R.C. Sansing (2004):** "the valuation relevance of reversing deferred tax liabilities". The accounting Review. Vol. 79 nº 2. pp.437-451.
- › **Guenther, David A., Edward L. Maydew y Sarah E. Nutter (1997):** "Financial reporting, tax costs, and book-tax conformity", *Journal of Accounting and Economics* 23, pp. 225-248.
- › **Hanlon, Michelle, Stacie Kelley LaPlante y Terry Shevlin (2006):** "Evidence on the information loss of conforming book income and taxable income", *Journal of Law and Economics* 48, pp. 407-442.

- › **Healy, P.M. y Wahlen, J.M. (1999):** "A review of the earnings management literature and its implications for standard setting". *Accounting Horizons*, vol. 13, 4, December: 365-383, 1999.
- › **Heiman-Hoffman, V.B. y Patton, J.M. (1994):** "An experimental investigation of deferred tax asset judgments under SFAS 109". *Accounting Horizons*, vol. 8, 1, March: 1-7, 1994. 15
- › **Holland, Kevin M. and Jackson, Richard H.G (2002):** *Earnings Management and Deferred Tax* (August 2002). Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=327220> or doi:10.2139/ssrn.327220.
- › **Internacional Accounting Standard Comité (IASC) (1978):** Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N° 12. Internacional Accounting Standard Comité (IASC) (1978): Norma Internacional. (NIFF) N° 1.
- › **Jeter, D.C. (1993):** "An Empirical Analysis by Industry of the Stock Market Effects of Deferred Taxes". *Advances in Quantitative Analysis of Finance and Accounting*. Vol. 2, Part. A, Págs. 155-170.
- › **Jones, J. (1991):** ((Earnings management during import relief investigations», *Journal of Accounting Research*, vol. 29: 193-228.
- › **Kumar, K.R. ; Visvanathan, G. (2000):** "The Information Content of Deferred Tax Allowance" *Comunicación presentada al Congreso de la European Accounting*. Marzo.
- › **Kumar, K.R. ; Visvanathan, G. (2003):** "The Information Content of the Deferred Tax Allowance". *The Accounting Review* Vol. 78 nº 2 pp. 471-490.
- › **Labatut Serer, G. y Martínez Vargas, J. (2006).** "La calidad de la información fiscal en las empresas del IBEX 35" *Revista de Contabilidad*. Enero- Junio. Págs 41-54.
- › **Labatut Serer; G. y Martinez Vargas, J. (1999):** "La normativa internacional en la contabilidad del impuesto sobre beneficios". *Auditoría Pública*, nº 19, febrero: 19-26, 1999.
- › **Llorente Sanz, Mª. S. (1993):** "Aspectos Contables del Impuesto sobre Sociedades". *Actualidad Financiera* nº 37. Octubre. Págs 33-41.
- › **López Gordo, M. G., Rodríguez Ariza, L. (2006).** "Metodología de análisis de la información medioambiental. Un estudio aplicado a las compañías del IBEX 35". *Partida Doble*. Noviembre. Nº 182. Págs 70-87.
- › **Mariño Castro, J.R. (2007).** "Consolidación DE Estados Contables : incidencia de la dualidad de ámbitos de consolidación (contable y fiscal) en el resultado empresarial. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Enero-Marzo.Págs 425-428. 38
- › **Martínez Rodríguez, E. y Martínez Arias, A. (2006).** "La relación de la Contabilidad – Fiscalidad a través de la aplicación práctica del IS". *Revista Española de Financiación y Contabilidad* Julio-septiembre. Págs 621-644.

- › **Martínez Vargas, J.; Labatut Serer, G. (1997):** “La Contabilización del Impuesto sobre Sociedades. Un estudio empírico de su aplicación en la empresa Valenciana”. *Actualidad Financiera* . Julio. Págs. 37-45.
- › **Mata Melo, J. y B. Ustariz Lapuente (2008):** “Efectos cualitativos y cuantitativos de la aplicación de la NIC12 sobre la información fiscal consolidada de la empresas del IBEX 35”. Documento de trabajo 06/08. Universidad de Burgos.
- › **Mata Melo, J. y de la Peña, A. (2005):** “Análisis de la NIC 12 a partir de un caso práctico de aplicación”. *Partida Doble* . Noviembre . Págs.26-37
- › **Mata Melo, J. y Prieto Moreno M B. (2005):** “La NIC 12 sobre el Impuesto sobre Beneficio. Caso práctico de aplicación.”. *Técnica contable* . Abril. 13-20.
- › **McNichols, Maureen, F. (2002):** “Discussion of: The Quality of Accruals and Earnings: The Role of Accrual Estimation Errors”. *Accounting review: A quarterly journal of the American Accounting Association*, ISSN 0001-4826, Vol. 77, N° Extra 1, 2002, pags. 61-69
- › **Miller, G.S. y Skinner, D.J. (1998):** “Determinants of the valuation allowances for deferred tax assets under SFAS nº 109”. *The Accounting Review*, vol. 73, 2, April: 213-233, 1998.
- › **Mills, L. and K. Newberry (2001):** “The influence of tax and non tax costs of book-tax reporting differences: Public and private firms”. *The Journal of the American taxation association* 23(1): 1-19.
- › **Ministerio de Economía** Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma (Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España), Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, 2002.
- › **Modigliani, Franco y Merton H. Miller (1958):** “The cost of capital, corporation finance, and the theory of investment”, *American Economic Review* 48, pp. 261–297.
- › **Modigliani, Franco y Merton H. Miller (1963):** “Corporate income taxes and the cost of capital: a correction”, *American Economic Review* 53, pp. 433–443.
- › **Monterrey Mayoral, J. y Amparo Sanchez Segura (2009):** “¿Como afectan los impuestos a la calidad del resultado? Evidencia empírica en las empresa españolas no cotizadas”. *Revista de Contabilidad* Vol.12 nº 1 pp.117-140.
- › **Moreno Rojas, J., López Herrera, D, Dronbauer, C.A. y Souza, M.A. (2010):** “La Activación de las Diferencias Temporales Positivas en Empresas Cotizadas Españolas: un Estudio Empírico”. *Revista Capa* Vol. 13, n.1 (2010). ISSN 1984-3995.
- › **Muller, K.A. (1997):** “The Market Valuation of UK Partial and Compresive Allocation Deferred Taxes Disclosure” Working paper, The Pennsylvania State University, PA.

- › **Pérez- Rodríguez, J. V. y Torre, S. (2003):** "Reversión a la media, no linealidad y cambios de régimen en la evolución temporal del IBEX 35". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Octubre-Diciembre. Nº 119. Págs 1.177-1204.
- › **Perramón Costa, J. (2006):** "Efectos de las NIIF sobre el Estado de Pérdidas y Ganancias de las empresas no financieras del IBEX 35". *Partida Doble*. Octubre. Nº 181. Págs 78-87.
- › **Phillips, J.; M. Pincus; S.O., Rego. (2003):** "Earnings Management: New evidence based on deferred tax expense". *The Accounting Review*. Vol. 78 Nº 2 pp.491-521.
- › **Plesko, G. (2002):** "Reconciling Corporations: Book and taxable income 1996-1998". *SOI Bulletin* (spring). 111-132.
- › **Real Decreto 1815/1991 de 20 de diciembre** que regula las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas.
- › **Richardson, G. (2008):** "The relationship between culture and tax evasion across countries: additional evidence and extensions". *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 17 (2008) pp.67-78.
- › **Rodríguez Rodríguez, A.M. (2007)** "El nuevo método de contabilización del IS : una aplicación práctica a las propiedades inmobiliarias" *Técnica Contable*. Junio. Págs 85-102.
- › **Sanz Gadea, E. (2003)** "*Manual del Impuesto de Sociedades*". Págs 45-47.
- › **Scharand, C. and M.H. Franco Wong (2003):** "Earnings Management using the valuation allowance for deferred tax assets under SFAS 109". *Contemporary Account Research* 2003 (January).
- › **Schipper, K. (1989):** "Commentary on earnings management", *Accounting Horizons*, vol. 3 (4), pp. 91-102.
- › **Shackelford, Douglas A. y Terry Shevlin (2001):** "Empirical tax research in accounting", *Journal of Accounting and Economics* 31, pp. 321-387.
- › **Sierra Molina, G., García –Ayuso Covarsí , M. ; Zamora Ramírez, C. (2000):** "Reacción del mercado de valores español, ante los cambios en los elementos contables derivados del efecto impositivo". Trabajo presentado en la AECA correspondiente a las ayudas a la investigación. Convocatoria 1999/2000.
- › **Visvanathen, G. (1998):** "Deferred tax valuation allowances and earnings management". *Journal of Financial Statement Analysis*, vol. 3, 4, Summer: 6-15, 1998.
- › **Warfield, Terry D., John J. Wild y Kenneth L. Wild (1995):** "Managerial ownership, accounting choices, and informativeness of earnings", *Journal of Accounting and Economics* 20, pp. 61-91.

- › **White, G. (1970):** "Discretionary accounting decisions and income normalization". Journal of Accounting Research, vol. 8, 2, Autumn: 260-274, 1970
- › **Zamora Ramírez, C y García –Ayuso Covarsí, M. (2000) :** "Evidencia Empírica de los Factores Determinantes en el Reconocimiento de Créditos por Pérdidas Fiscales". *Actualidad Financiera*. Monográfico tercer trimestre del 2000. Págs 59-66.
- › **Zamora Ramírez, C. (1998):** "Influencia de la Fiscalidad en la Contabilidad". Tesis doctoral. Sevilla.
- › **Zamora Ramírez, C y Sierra Molina G.J. (2000):** "Una perspectiva crítica desde el marco conceptual respecto a la contabilización del impuesto sobre beneficios". *Revista de Contabilidad*, vol. 3, nº 5, enero-junio: 183-209, 2000.



Crónica de la RIC 2013

Salvador Miranda Calderín

Miembro de la AEDAF

Resumen

No ha sido 2013 un año con muchas novedades en la jurisprudencia y doctrina administrativa respecto a la Reserva para inversiones en Canarias (RIC), pero sin embargo sí ha tenido una gran importancia a nivel normativo europeo con la publicación de las ayudas de estado de finalidad regional para 2014-2020 y la necesaria prórroga de los incentivos aplicables del periodo 2007-2013 hasta el 31 de diciembre de 2014. A nivel regional destaca su autor el escaso debate sobre el proyecto de reforma del Régimen Económico y Fiscal a consensuar con el Gobierno de la Nación y la sempiterna conflictividad en la interpretación de este incentivo, que se ha focalizado en 2013 en la actividad de arrendamiento de inmuebles y en la prescripción.

Abstract

2013 was not a year of many developments in law and administrative doctrine concerning to the reserve for investments in the Canary Islands (RIC) , but it has been a great importance to European policy level with the release of state aid for purpose regional for 2014-2020 and the necessary extension of the period 2007-2013 incentives applicable until 31 December 2014 . Regionally, the author highlights the limited debate on the proposed reform of the Economic and Fiscal Regime to agree with the government of the nation and the eternal conflict in the interpretation of this incentive , which in 2013 has focused on leasing activity property and prescription.

Palabras clave

Reserva para inversiones en Canarias, RIC, incentivos a la inversión.

Keywords

Reserve for investments in the Canary Islands, RIC, investment incentives.

Sumario

1. Introducción
2. El año 2013 como transición de las peculiaridades fiscales de Canarias
 - 2.1. La mutación de las siglas RIC
 - 2.2. La prórroga del REF y del RIC hasta el 31-12-2014 y el deseo de su renovación
 - 2.3. Las Directrices sobre las ayudas estatales de finalidad regional para 2014-2020
 - 2.4. Los puntos clave de los estudios realizados sobre el REF y la propuesta del Parlamento canario
 - 2.5. ¿Es conveniente exteriorizar las inversiones de las dotaciones de la RIC?
 - 2.6. La internacionalización de las RUP propuesta por la Comisión europea
 - 2.7. Una posibilidad de financiación de la Comunidad Autónoma Canaria con las regularizaciones de la RIC efectuadas por la Administración
3. Análisis de la jurisprudencia y doctrina administrativa en 2013
 - 3.1. El Tribunal Supremo y la RIC en 2013
 - 3.1.1. La actividad económica como única generadora de rendimientos susceptibles de la dotación para el TS
 - 3.1.2. La inseguridad jurídica, la incongruencia omisiva, la indefensión y los límites cuantitativos de la casación
 - 3.1.3. La prescripción y la RIC para el TS
 - 3.1.4. Dos casos singulares en el TS: las AIE y la inaplicación subsidiaria de la RIC si se rechazan las vacaciones fiscales
 - 3.2. La Audiencia Nacional y la RIC en 2013
 - 3.2.1. La actividad de alquileres en la AN: los requisitos de local y empleado como presunción iuris tantum, y el riesgo de la actividad
 - 3.2.2. Las plusvalías obtenidas en la venta de inmuebles y acciones, y los ingresos financieros y dividendos, no son susceptibles de la dotación para la AN
 - 3.2.3. Las dotaciones de la RIC en general en la AN
 - 3.2.4. La incongruencia omisiva respecto a los pronunciamientos sobre la RIC; la misión revisora de los Tribunales y el plazo para interponer recursos
 - 3.2.5. La escisión como fórmula cuestionada para la subrogación de la RIC si no es aplicable el régimen fiscal especial
 - 3.2.6. La prescripción y la RIC para la AN
 - 3.3. El Tribunal Superior de Justicia de Canarias (TSJC) y la RIC en 2013
 - 3.4. Los Tribunales Administrativos y la RIC en 2013
4. Conclusiones

1. Introducción

He dividido esta Crónica de la RIC 2013 en dos partes bien diferenciadas: una primera, en la que explico cómo ha sido 2013 un año de transición en la actualización de las peculiaridades fiscales de Canarias, destacando la normativa europea tanto sobre ayudas de estado de finalidad regional como sobre la ultraperifericidad, y la polémica creada en torno a la posible exteriorización de las inversiones afectas a la RIC, y la propia trasmutación de sus siglas; y una segunda, en la que analizo la jurisprudencia y doctrina administrativa sobre este incentivo, reagrupando el estudio de las sentencias del Tribunal Supremo y la Audiencia Nacional por temas.

Finalmente extraigo las principales conclusiones a las que he llegado.

2. El año 2013 como transición de las peculiaridades fiscales de Canarias

En este primer apartado voy a explicar los principales hechos relacionados con la RIC ocurridos en 2013 al margen de los Tribunales de Justicia, ya que precisamente en el pasado año expiraban las ayudas de estado de finalidad regional establecidas para el periodo 2007-2013, sin que aún se conozca el texto que sirva para la renovación del REF para el periodo 2014-2020. No solo ha sido la demora en la publicación por parte de la Comisión Europea del marco de las ayudas estatales para el nuevo periodo la que ha retrasado el proceso negociador, sino otras razones que iré explicando, las que han hecho aconsejable prorrogar hasta el 2015 las ayudas estatales establecidas, entre ellas las incluidas en el REF.

2.1. La mutación de las siglas RIC

En diciembre de 2012 me invitaron a las jornadas de estudios de una reconocida Asociación profesional que finalizaba así su ciclo formativo anual.

Se fueron sucediendo las intervenciones en el estrado y llegó el turno de un reconocido profesional y catedrático de Derecho Tributario que ejerce en Madrid. Habíamos compartido con anterioridad responsabilidades en materia de recursos, aportando él sus indudables conocimientos y experiencia en los Tribunales de Justicia y por mi parte mi especialización en los incentivos fiscales del REF, más concretamente en la RIC. Comenzó su exposición con una breve introducción a la materia que la organización del evento le había pedido desgranar, que incluía una mención a la conflictividad existente en la interpretación de los incentivos del REF. Al llegar su ponencia, en pocas palabras y en una ingeniosa frase, definió con maestría en qué se había convertido la RIC: **“en el riesgo (R) de invertir (I) en Canarias (C)”**.

A muchos podrá extrañar esta reconversión de las siglas RIC, pero no a los empresarios que creyeron invertir sus beneficios de forma adecuada, generando inversión y puestos de trabajos en el Archipiélago, y que han visto cómo poco a poco, las restrictivas interpretaciones que la Administración Tributaria iba haciendo sobre un texto primitivo publicado en poco más de folio y medio del boletín oficial, se veían ratificadas por los altos tribunales de Justicia. Efectivamente, en 2012 y 2013, el Tribunal Supremo ha confirmado el criterio de la Administración sobre un potente incentivo fiscal que creíamos que respondía a una finalidad clara: quien invirtiese en Canarias los beneficios generados en sus actividades en el Archipiélago minimizaba sus impuestos. Una apuesta clara por la autofinanciación empresarial que impedía el reparto de dividendos y que suponía un doble beneficio para este territorio: por una

Las discrepancias, lejos de terminarse por la aplicación del criterio de los Tribunales, se van renovando temporalmente, con nuevas interpretaciones de casos que no habían generado conflictividad alguna en el pasado, o con reinterpretaciones de lo que dicen los propios Tribunales, acrecentando a su vez una espiral de confusión e inseguridad jurídica que ni tan siquiera se arregla con la publicación de una nueva norma

parte, la dinamización de su economía, ya que se generaba inversión y puestos de trabajo, y por otra, la capitalización de las empresas canarias, que incrementaban sus fondos propios con su compromiso de invertir y no repartir dividendos.

Aun así, quienes no estén familiarizados con el uso de la RIC, no comprenderán el motivo de las discrepancias que se han producido, y de una forma lógica y coherente pensarán que si los Tribunales de Justicia han confirmado el criterio restrictivo a la hora de interpretar el incentivo es porque desde el principio ese criterio era el acertado. A esa parte de la ciudadanía —con mucho la más extensa, ya que nunca las asociaciones empresariales han conseguido transmitir a la sociedad las bondades de comprometerse a invertir en Canarias ni del REF

en general— habría que explicarles con ejemplos sencillos lo que ha ocurrido y sigue ocurriendo, y la necesidad de que exista un texto claro y conciso que genere la suficiente seguridad jurídica para que se desarrollen las empresas y que la sociedad note los efectos positivos de ese desarrollo.

Pero las discrepancias, lejos de terminarse por la aplicación del criterio de los Tribunales, se van renovando temporalmente, con nuevas interpretaciones de casos que no habían generado conflictividad alguna en el pasado, o con reinterpretaciones de lo que dicen los propios Tribunales, acrecentando a su vez una espiral de confusión e inseguridad jurídica que ni tan siquiera se arregla con la publicación de una nueva norma. Así se hizo en diciembre de 2006, pero aparte de la incorporación en el texto legal de la aclaración de que cualquier beneficio no sirve para la dotación de la RIC, sino solo el generado en una actividad económica, para poco ha servido la nueva legislación, sino para retroalimentar las fauces de un huracán que casi todo lo ha destruido y que solo el rigor de la crisis económica por la que atravesamos —si las empresas no generan beneficios no hay fondos con los que dotar la RIC— ha conseguido que se vaya diluyendo por esas costas en las que los propios vientos alisios se evaporan y vuelven al océano que genera la humedad propicia que nos permite sobrevivir en estas latitudes.

Ante este desalentador panorama podríamos pensar que hasta aquí llegó la RIC y el sistema de incentivos fiscales del REF y que ya es hora de cambiar de tercio, pero... ¿esa decisión es positiva o negativa para la sociedad canaria?, ¿podemos permitirnos los canarios que las siglas RIC se reinterpreten como “el riesgo de invertir en Canarias” o debemos intentar reconducir la situación?, ¿qué piensan y hacen los políticos para evitar esta trasmutación de un poderoso incentivo fiscal que se creó como herramienta de política económica para salvar el desnivel existente entre las empresas continentales y las ultraperiféricas?

2.2. La prórroga del REF y del RIC hasta el 31-12-2014 y el deseo de su renovación

Para ir contestando a las preguntas anteriores hemos de situarnos primero en el contexto actual, en el que termina el plazo para adaptar el REF a las llamadas ayudas regionales, más concretamente a las Directrices sobre las ayudas estatales de finalidad regional para 2014-2020, al fin publicadas en Bruselas por la Comisión Europea

el 28 de junio de 2013, después de que la propia Comisión prorrogase días antes los efectos de las ayudas aplicables en el periodo 2007-2013 al 30 de junio de 2014 (Ayudas estatales, 19 de junio de 2013). La Comisión adopta directrices sobre ayudas regionales para el periodo 2014-2020). En la práctica, esta prórroga añade seis meses a la existencia de los incentivos actuales del REF, incluida la RIC, lo que significaba que podía dotarse también con los beneficios generados en el primer semestre de 2014, cuando su vida se extinguía con el año 2013.

Cambian las directrices sobre las ayudas para el nuevo periodo 2014-2020 y se adoptan nuevos conceptos y fórmulas de justificación, que en mi opinión no han de afectar a la renovación del REF, pero sí a su tramitación

Afortunadamente, el Ministerio de Hacienda ha sido consciente de los problemas que puede generar una dotación de solo una parte de los beneficios del año 2014, por lo que a través de la Resolución de 26 de diciembre de 2013 de la Dirección General de Tributos ha prorrogado las distintas ayudas estatales aplicables en las Islas Canarias hasta el 31 de diciembre de 2014. Por tanto, se podrá dotar la RIC con los beneficios generados en actividades económicas durante todo el año 2014.

También hemos de tener en cuenta una palpable realidad: pese a todos los inconvenientes sufridos en la interpretación de la RIC, la mayor parte de los estudios efectuados por las Instituciones para la renovación de los incentivos del REF (incluidos los de las Comisiones creadas en el seno del Consejo Social de la ULPGC y de la Cámara de Comercio de Santa Cruz de Tenerife, en las que intervine) y el propio texto aprobado por el Parlamento de Canarias y su desarrollo por el Gobierno de Canarias, contemplan la renovación de la RIC. Las confederaciones de empresarios canarios están también por esa renovación, por lo que hemos de pensar que pese a su gran conflictividad, la RIC seguirá aplicándose en el periodo 2014-2020, sin que en el texto de las Directrices recientemente aprobadas por la Comisión Europea se vea impedimento alguno para dicha renovación.

2.3. Las Directrices sobre las ayudas estatales de finalidad regional para 2014-2020

El pasado 28 de junio de 2013 se publicaron por fin las Directrices comunitarias para 2014-2020, a las que se ha de ajustar necesariamente la reforma del REF que se proponga a la Comisión Europea. Es un documento más extenso que el que se publicó en sus homónimas para el periodo 2007-2013 y quizás también más complejo, pero no supone grandes inconvenientes para convalidar la propuesta (o propuestas) que se vayan a hacer desde Canarias.

Nuestro territorio queda catalogado en las Directrices como región a), junto a Extremadura, con un PIB per cápita de 87,33 euros en el mapa de ayudas regionales. Las regiones a) son las que tienen un nivel de vida anormalmente bajo o en las que existe una grave situación de subempleo, así como las regiones ultraperiféricas. El PIB de Canarias no es de los más bajos, pero al estatus de ultraperiféricidad desgraciadamente hemos de añadir en esta reforma el increíble nivel de desempleo que soportamos. Estas regiones son las que pueden recibir ayudas con más intensidad y que afecten tanto a las inversiones de PYME como de grandes empresas.

Los objetivos de las nuevas Directrices se concretan en tres: a) el impulso de un crecimiento sostenible, inteligente e integrador en un mercado interior competitivo, b) un mayor control de las ayudas *ex ante* por parte de la

Comisión europea, y c) una racionalización de las normas y mayor agilidad en la toma de decisiones; pero mi opinión personal es que en Europa estamos complicando tanto la toma de decisiones en cualquier materia que los objetivos pueden diluirse y ser difíciles de cumplir.

Aunque de su lectura no aprecio dificultades que entorpezcan la compatibilidad del REF que se solicite en los próximos meses sí observo varios puntos que pueden tener especial trascendencia, entre los que destaco:

- la prohibición de ayudas a las empresas en crisis, que ya estaba recogida en las directrices anteriores, pero que tiene ahora más importancia en un ciclo económico en que en Canarias son muchas las empresas afectadas; y
- la justificación del efecto incentivador de las ayudas: *la ayuda de finalidad regional solo podrá ser considerada compatible con el mercado interior si tiene un efecto incentivador* (párrafo 60 de las Directrices). Este efecto incentivador ha de plasmarse por parte de los Estados miembros y las empresas en un formulario en el que expliquen qué situación *contrafáctica* (opuesta a los hechos) se habría producido si no hubieran recibido la ayuda (las grandes empresas incluso han de justificar dicha situación con pruebas documentales). Sirva la evidencia de esta situación contrafáctica como ejemplo de la complejidad a la que antes aludí.

La intensidad máxima de las ayudas, aunque difiera de la señalada en el periodo 2007-2013, creo que es suficiente para el REF con los pluses añadidos tanto para las pequeñas empresas (la gran mayoría en Canarias) como para las regiones ultraperiféricas.

Por tanto, cambian las directrices sobre las ayudas para el nuevo periodo 2014-2020 y se adoptan nuevos conceptos y fórmulas de justificación, que en mi opinión no han de afectar a la renovación del REF, pero sí a su tramitación.

2.4. Los puntos clave de los estudios realizados sobre el REF y la propuesta del Parlamento canario

Tanto la propuesta aprobada por unanimidad por el Parlamento canario en julio de 2012 sobre la renovación del REF como los principales estudios realizados y analizados (Consejo Social de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, Cámara de Comercio de Santa Cruz de Tenerife y Centro Atlántico de Pensamiento Estratégico) ponen un énfasis especial en la necesidad de crear empleo con las ayudas del REF, abogando por la continuidad de los incentivos principales como la RIC y la deducción por inversiones.

Estos estudios y la encuesta masiva en su día realizada entre empresarios y profesionales por el Gobierno de Canarias han sido motivo de análisis por parte de la Consejería de Economía, Hacienda y Seguridad, pero al igual que ocurrió con la reforma del REF para el periodo 2007-2013, poco o nada se sabe del texto borrador que se ha redactado y se está negociando con el Gobierno de la Nación.

Indudablemente, esta forma de trabajar tiene sus efectos positivos, ya que es más eficiente, pero también tiene sus efectos negativos, ya que ni los estudiosos de la materia ni las organizaciones empresariales hemos podido analizarlo. Al menos, el mutismo ha sido general, tanto por los responsables de Hacienda a nivel estatal como por los del Gobierno de Canarias (en eso al menos han estado de acuerdo). Esperemos que este silencio se justifique y sirva para consensuar un texto con el que la mayoría nos sintamos satisfechos.

Durante el otoño de 2013, y debido al mutismo antes explicado, las organizaciones empresariales decidieron acudir directamente a Bruselas, sondeando ante las autoridades competentes las posibilidades de la renovación del REF en general y de la RIC en particular, llamando la prensa la atención sobre un aspecto en concreto que supuso titulares en los principales rotativos: ¡la posibilidad de invertir la RIC en el exterior! Y que ocasionó los rifirrafes de siempre entre los principales partidos políticos. A este tema voy a dedicar el siguiente punto.

2.5. ¿Es conveniente exteriorizar las inversiones de las dotaciones de la RIC?

En años pasados y en otra situación económica mucho mejor que la actual, planteé conjuntamente con el profesor Dorta Velázquez la posibilidad de exteriorizar la RIC en el apartado *La exteriorización de la RIC, ¿posibilidad o necesidad?* del capítulo 1 de la obra que publicamos hace ya diez años¹. Lo hacíamos en un contexto en el que creíamos acertado sacrificar recaudación tributaria en aras a una necesaria estabilidad económica y social en nuestro entorno geográfico más inmediato. Eran años de llegada masiva de inmigrantes en patera y de un crecimiento espectacular de la economía que nos inspiró a decir:

En este contexto hay que contribuir al desarrollo económico y social de nuestro entorno, por solidaridad, diríamos, pero también por propio interés si queremos mantener la privilegiada situación actual. Para ello tenemos que recurrir a todos nuestros recursos, y muchos de ellos están hoy encorsetados en la RIC, por lo que bienvenidos sean si contribuyen a la estabilidad económica y social de nuestra región, aunque sea invirtiéndose fuera, en la creación de un cinturón de prosperidad que polarice la inmigración y frene la llegada masiva de inmigrantes ilegales a Canarias.

Sin embargo, la situación actual es bien distinta. El problema principal en la sociedad canaria no es ya la llegada masiva de inmigrantes ilegales, sino la gran tasa de desempleo que hemos alcanzado. Ese y no otro es el enemigo a combatir, por lo que la exteriorización de la RIC pierde su sentido y hemos de concentrarnos en que todas las inversiones posibles se realicen en Canarias para generar empleo y riqueza en nuestra región. Estoy convencido de que la internalización de nuestra economía es necesaria y positiva, pero no ha de hacerse, por ahora, incentivando con la RIC las inversiones en el exterior, sino concentrando el esfuerzo en Canarias.

También se dijo, en ese cruce dialéctico propio de los políticos, que la exteriorización de la RIC estaba recogida en la propuesta marco que hizo el Parlamento de Canarias para la reforma del REF, pero como paso a explicar no es exactamente así:

El nº 242 del Boletín Oficial del Parlamento de Canarias, de 26 de julio de 2012, recoge la Resolución aprobada por unanimidad del Pleno del Parlamento relativa a la renovación del REF para el periodo 2014-2020. Uno de los cinco objetivos o ejes de la reforma se refiere, efectivamente, al apoyo decidido a la internacionalización de las empresas canarias, con el que todos hemos de estar de acuerdo, como así también propugna la Comisión Europea para Canarias como región ultraperiférica. Este cuarto eje de la internacionalización es desarrollado tanto en las incentivos fiscales como económicos de la propuesta aprobada: desde el punto de vista fiscal, se señala la conveniencia de que la Deducción por inversiones en Canarias (DIC) se destine entre otras a las *Inversiones de las empresas canarias para fomentar las exportaciones de bienes y servicios, en particular en el África Occidental* (véase la diferencia de impulsar las inversiones que fomenten las exportaciones a África a invertir directamente en África con estímulos fiscales), sin que curiosamente

¹ La Reserva para Inversiones en Canarias. Un enfoque integrador desde las perspectivas académica y profesional. Ediciones DAR, Las Palmas de Gran Canaria (2003).

El sacrificio del Estado a través de una menor tributación en los impuestos sobre beneficios forma parte esencial del REF e incluso los Presupuestos Generales del Estado de cada año cuantifican su efecto. Si este ahorro — asumido por el Estado — se atempera con las regularizaciones de la RIC efectuadas por la Inspección, entiendo que la recaudación resultante forma parte también del REF y por tanto debe ser compensada a Canarias con una fórmula eficiente

nada se diga respecto de la RIC, aunque creo que lo que se pregona para la DIC es también aplicable para la RIC. Sobre la Zona Especial Canaria también se hace una propuesta concreta relacionada con la internacionalización: *la ampliación de los actuales límites de base imponible para dar cabida a proyectos con proyección internacional que deseen usar Canarias como plataforma tricontinental.*

Desde el punto de vista del REF económico, también añade la Resolución parlamentaria *que la internacionalización de nuestras empresas es un factor de crecimiento clave, por lo que se considera necesario configurar instrumentos específicos que procuren una apertura hacia el exterior de las empresas canarias, lo que contribuiría a reducir nuestro déficit por cuenta corriente, fomentaría la aplicación de economías de escala y coadyuvaría en el desarrollo de nuestra área de influencia en el continente africano.*

Con todas y cada una de esas puntualizaciones parlamentarias, incluso con la tácita sobre las inversiones RIC que fomenten las exportaciones, estoy de acuerdo, pero sin que ello signifique, como hemos visto en los textos transcritos, que el Parlamento haya aprobado la propuesta de que la RIC se pueda invertir en el exterior.

2.6. La internacionalización de las RUP propuesta por la Comisión europea

También es conveniente que examinemos los documentos europeos que fomentan la internacionalización de las economías de las Regiones Ultraperiféricas (RUP) y por tanto de Canarias. Para ello hemos de comentar la Comunicación de la Comisión Europea de 20-6-2012 “Las regiones ultraperiféricas de la Unión Europea: hacia una asociación en pos de un crecimiento inteligente, sostenible e integrador”, que se redacta con el objetivo de *ayudar a las RUP a ser más autosuficientes, más sólidas económicamente y más capaces de crear empleo sostenible, aprovechando las ventajas únicas que poseen y el valor añadido que aportan a la UE;* y cuya estrategia se vertebra en cinco ejes:

- la mejora de la accesibilidad al mercado único,
- el aumento de la competitividad a través de la modernización y la diversificación de sus economías,
- la mejora de la integración regional en las zonas geográficas respectivas,
- el refuerzo de la dimensión social de su desarrollo a través de la creación de empleo y la mejora de las capacidades y niveles educativos, y
- la integración de las medidas relativas al cambio climático.

El eje que nos interesa ahora destacar es el tercero: la mejora de la integración regional en las zonas geográficas de las RUP, que en el caso de Canarias es el África Occidental, y que ya incidía en él tanto Solbes en su Informe 2011², como lo hacíamos nosotros en 2003 con la expresión: *la creación de un cinturón de prosperidad* (en las costas africanas) *que polarice la inmigración y frene la llegada masiva de inmigrantes ilegales a Canarias*. La idea es simple y eficiente: las RUP son las mejores embajadas de la UE en las regiones geográficas en las que están enclavadas, por lo que hay que aprovechar esa situación para desarrollar su economía y prosperidad: han de integrarse mejor, no solo en el mercado único, sino también en su propia vecindad regional. Para ello han de establecerse planes coherentes con los objetivos de política exterior de la UE, en los que se continúe, por una parte, con la cooperación entre las RUP y sus vecinos para dar un impulso a las oportunidades económicas y con los acuerdos de comercio y pesca; y por otra, se fomentarán aspectos que ayuden al desarrollo económico conjunto, como las rutas aéreas y marítimas nuevas o más eficaces entre las RUP y sus vecinos, proyectos energéticos comunes, redes de comunicación electrónicas, PYME que operen a nivel internacional, y los instrumentos alternativos de resolución de litigios entre empresas, para dar una mayor seguridad jurídica a los negocios entre legislaciones distintas.

Con estas premisas establecidas por la Comisión Europea en junio de 2012 lo lógico era que la propuesta de los empresarios canarios en su visita otoñal de exteriorizar los efectos del REF fuese bien recibida por las autoridades europeas; por lo que en estos momentos, la incentivación de las inversiones canarias en el exterior no se ve frenada por la legislación comunitaria, todo lo contrario, pero sí por la alta tasa de paro que castiga a la población de las Islas.

2.7. Una posibilidad de financiación de la Comunidad Autónoma Canaria con las regularizaciones de la RIC efectuadas por la Administración

El aspecto práctico de tanta y tanta conflictividad tributaria ha sido el incremento notable de la recaudación estatal por el Impuesto sobre Sociedades a partir de la comprobación de las dotaciones y materializaciones de la RIC. En su día las empresas se ahorraron unos impuestos que han tenido que pagar posteriormente con los intereses de demora acumulados.

Ante esta situación no debemos olvidar que el sacrificio del Estado a través de una menor tributación en los impuestos sobre beneficios forma parte esencial del REF e incluso los Presupuestos Generales del Estado de cada año cuantifican su efecto. Si este ahorro —asumido por el Estado— se atempera con las regularizaciones de la RIC efectuadas por la Inspección, entiendo que la recaudación resultante forma parte también del REF y por tanto debe ser compensada a Canarias con una fórmula eficiente.

En pocas palabras, si el sacrificio que en su día asumió el Estado con Canarias por la aplicación del REF lo cuantificamos en 100 unidades monetarias y posteriormente la Administración Tributaria obliga a devolver a las empresas ayudas por 30, el sacrificio real ha sido 70, inferior al previsto y asumido en los PP. GG. del Estado. Estos recursos obligados a devolver a las empresas siguen siendo recursos REF y por tanto han de revertir en Canarias.

Creo que este tema debería estudiarse, cuantificarse y plantearse por el Gobierno de Canarias al Gobierno de la Nación.

2 Solbes Mira, Pedro. Las regiones ultraperiféricas europeas en el Mercado Único: la proyección de la UE en el mundo, 12 de octubre de 2011.

3. Análisis de la jurisprudencia y doctrina administrativa

3.1. El Tribunal Supremo y la RIC en 2013

Entramos ya en el estudio de la jurisprudencia más reciente relacionada con la RIC y lo hacemos con la emanada por el Tribunal Supremo (en adelante, TS).

Veinte han sido los pronunciamientos del TS que he analizado en el periodo 7 de diciembre de 2012 a 14 de octubre de 2013 (la última sentencia que se había publicado al 31 de diciembre de 2013 a la que tuve acceso), confirmando en la gran mayoría aspectos que ya había resuelto el Alto Tribunal en años anteriores relacionados con cuestiones genéricas como la actividad económica como única generadora de beneficios susceptibles de la RIC (5 sentencias), el límite cuantitativo para la casación (2 sentencias), la incongruencia omisiva, la indefensión y la inseguridad jurídica (5 sentencias) y la prescripción (4 sentencias); y también con cuestiones más específicas como las agrupaciones de interés económico y la inaplicación subsidiaria de la RIC cuando se rechaza la bonificación del 95% (vacaciones fiscales).

Si he de destacar alguna de las sentencias me inclino por la relacionada con la prescripción de febrero de 2013, que luego analizamos, que sienta el criterio del Tribunal en un tema tan conflictivo como la prescripción de la RIC, sobre todo después del cambio de criterio de noviembre de 2012 del TEAR de Canarias sobre esta materia.

3.1.1. La actividad económica como única generadora de rendimientos susceptibles de la dotación para el TS

Después del cambio legal producido en diciembre de 2006 es ya una cuestión pacífica que no todos los rendimientos obtenidos por una empresa son susceptibles de la dotación, sino que hay que excluir los generados por la venta de elementos no afectos a actividades económicas (las acciones en todo caso), los ingresos financieros (con ciertas matizaciones) y dividendos recibidos. Pero ha sido desde siempre un tema que ha generado numerosísimas actas de inspección cuyas liquidaciones, hasta catorce años después, siguen llegando al TS. Muestra de ellos son las sentencias que comentamos:

La **STS 10-1-2013 (Arcasañas, SL)**, considera que no hay actividad económica en la venta de inmuebles, ya que se produjeron un par de meses antes de contratar al empleado que exige (exigía) la normativa para que esa actividad de compra-venta se considere económica, pero sobre todo porque no se demostró que se realizase una actividad económica.

La **STS 28-1-2013 (Hoteles López, SL)**, no admite que la plusvalía obtenida en la venta de acciones sea beneficio de una actividad económica, por más que tanto la sociedad vendedora como su filial, de la que enajena los títulos, se dediquen a la explotación turística.

Tampoco admite la **STS 6-3-2013 (Agazal, SL)** que la plusvalía generada en la venta de acciones sea susceptible de la dotación, al igual que el beneficio de la venta de once apartamentos, que no estaban afectos a la actividad de restauración.

En relación con la pretendida actividad de promoción inmobiliaria, la **STS 21-6-2013 (García Bravo e Hijos, SL)** llega a la conclusión de que no existió dicha actividad, ya que no se había ejecutado obra alguna antes de la venta de los terrenos, solo habiendo solicitado la empresa los permisos correspondientes y encargado los proyectos

de urbanización. Niega también que dicha entidad pudiese acogerse a los tipos reducidos del Impuesto sobre Sociedades al no realizar actividad económica alguna.

Por último, la **STS 25-6-2013 (Herbania, SA)** niega que dicha entidad realizase una actividad económica, limitándose al arrendamiento de industria de unos apartamentos y a participar en otras sociedades, por lo que no podía dotar la RIC con los beneficios obtenidos en la enajenación de dichos apartamentos.

La importancia de esta sentencia es grande desde el momento en que respecto a la prescripción de la RIC el TEAR ha cambiado su criterio tradicional en noviembre de 2012 y ha endurecido considerablemente su postura, junto al TEAC, sobre la “imprescriptibilidad” de este incentivo

El resumen de estas sentencias es el mismo que venimos explicando en artículos anteriores: que la plusvalía de la venta de acciones, en cualquier caso, no es susceptible de la dotación, y que solo los elementos afectos a una actividad económica pueden generar beneficios susceptibles de la reserva.

3.1.2. La inseguridad jurídica, la incongruencia omisiva, la indefensión y los límites cuantitativos de la casación

A medida que hemos visto cómo los argumentos de fondo en relación con la RIC no prosperaban en las altas instancias judiciales, se han ido reforzando los argumentos relacionados con la tutela judicial efectiva, pero como veremos, con nulo efecto positivo para el contribuyente.

Uno de los aspectos que se vienen argumentando en los recursos en materia RIC es la existencia de “incongruencia omisiva” en los pronunciamientos de los Tribunales. La incongruencia omisiva —explico para los que no sean juristas— se produce cuando en una sentencia no se deciden todos los puntos objetos de debate, ni se da respuesta a una pretensión de las partes, pero siempre que el silencio judicial no pueda interpretarse como desestimación tácita, en cuyo caso ha de motivar la sentencia los fundamentos de su silencio al respecto, o al menos que la motivación de la respuesta tácita pueda deducirse del conjunto de los razonamientos de la decisión; y está incardinada dentro del derecho a una tutela judicial efectiva consagrada en el art. 24.1 de la Constitución Española. A ella nos referiremos tanto al comentar los pronunciamientos del TS como de la AN.

La **STS 10-12-2012 (persona física)** no admite que haya existido indefensión para el contribuyente por no haber presentado la Administración un informe que luego aportó en el TEAR, y lo hace con el razonamiento jurídico de que conforme al art. 253.3 de la Ley 58/2003, la Administración adjuntó con el expediente administrativo al TEAC un informe, quien dictó su resolución sin dar traslado del mismo al reclamante, produciéndose así un incumplimiento formal de la previsión reglamentaria, pero que no es suficiente para su indefensión, ya que pudo alegar y aportar sin limitación alguna lo que estimó conveniente.

En la **STS 21-3-2013 (Yupex Pirámide, SL)** no se admite el recurso de casación al no existir incongruencia omisiva en la sentencia de la AN al no haberse pronunciado sobre el informe de la mejora tecnológica aportado por el recurrente. El fundamento jurídico principal es que es suficiente que la sentencia se pronuncie categóricamente sobre las pretensiones formuladas, cabiendo por ello una respuesta global o genérica en atención al supuesto preciso, sin atender a las alegaciones concretas no sustanciales. Y en el aspecto concreto destaca que la sentencia

AN recurrida sí se refiere al Informe, aunque no lo considere suficiente para acreditar la mejora tecnológica, siendo la *ratio decidendi* de dicha sentencia que la parte no ha probado que la inversión discutida suponga una mejora tecnológica.

La **STS 18-6-2013 (Agazal, SL)** desestima el incidente de nulidad de actuaciones por la falta de tutela judicial efectiva e incongruencia omisiva al no motivarse por qué no sirven los rendimientos generados para la dotación de la RIC en la STS de 6-3-2013 (Agazal, SL) antes comentada (plusvalía venta de acciones), y lo hace en base a que dicha sentencia se remite a otras anteriores en que se analizaba también la venta de acciones.

Lo mismo ocurre en la **STS 15-7-2013 (Lopesan Touristik, SA)**, en la que se rechaza la casación de un largo recurso basado en la indefensión, concretamente por resultar vulnerados los principios de seguridad jurídica, interdicción de la arbitrariedad de la Administración, así como del principio de igualdad en la aplicación de la ley, como consecuencia de la labor interpretativa realizada, al margen del tenor literal del precepto regulador del incentivo fiscal; y en la sentencia **STS 25-6-2013 (Herbania, SA)**, que desestima el recurso basado en la infracción de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima en relación con la RIC, y en el cambio de criterio de la Administración Tributaria del año 2000 respecto a los beneficios que había admitido en años anteriores como susceptibles de la dotación. El cambio de criterio lo solventa diciendo *que no resulta arbitrario ni atenta contra la seguridad jurídica, dado que el nuevo criterio era el correcto en derecho*.

Finalmente, el TS recuerda en varias sentencias el límite de 600.000 euros que se ha de superar en la cuota discutida, rechazando así la casación de algún ejercicio en concreto de los planteados en el recurso: **STS 10-1-2013 (Lopesan Toiristik)** y **STS 6-6-2013 (Inverdix, SA)**.

3.1.3. La prescripción y la RIC para el TS

En relación con la prescripción de la RIC en personas físicas, concretamente respecto al mantenimiento en los balances de la reserva RIC, hay dos sentencias que conviene comentar, siendo la segunda de especial relevancia.

La compleja **STS 10-12-2012 (persona física)** considera que no se han comprobado ejercicios prescritos en el procedimiento inspector, sino que se ha constatado que la RIC no estaba en los balances del negocio individual que al 1-1-2003 se aportó a una sociedad. Sin embargo, si analizamos la sentencia nos encontramos con una situación que creo que el TS no ha examinado correctamente. La inspección dio comienzo en mayo de 2007 y el motivo principal de regularización es que en el balance al 31-12-2002 no figuraban correctamente las dotaciones RIC de años anteriores (se tendrían que haber regularizado en mayo-junio de 2003, por lo que no estaban prescritos esos años), pero el recurrente introduce una matización importante en el recurso de casación: que la RIC estaba ya mal dotada en los ejercicios 2000 y 2001, hecho que parece que acredita documentalmente, por lo que el incumplimiento se produce en un ejercicio que no puede ser comprobado por la Inspección al haber prescrito su derecho. Nada dice al respecto la sentencia (¿incongruencia omisiva?), sino que se concentra en fundamentar que existió un incumplimiento en 2002, ¿qué hubiese pasado si el incumplimiento se produjo en 2000 y 2001? En mi opinión, que el derecho a la regularización de la RIC había prescrito, tal como veremos en la siguiente sentencia.

También he de calificar de compleja la **STS de 19-2-2013 (persona física)**, donde se analiza otra aportación de negocio individual a una sociedad, con una regularización RIC millonaria basada en una circunstancia tan simple como que en el año previo a la aportación no figuraba la dotación RIC en el balance del negocio individual. Se regulariza ese año, que no estaba prescrito, por no mantenerse la RIC en los balances durante todo el tiempo en

que han de estar en funcionamiento los bienes afectos, pero ya se ocupa el recurrente de demostrar que en el año anterior (ya prescrito) tampoco figuraba la RIC en los balances, por lo que la regularización debió hacerse en ese año, habiendo por tanto prescrito el derecho de la Administración a su comprobación.

Por su importancia transcribo el final del fundamento tercero: *Conforme se deduce de la documentación obrante en el expediente - acuerdo de liquidación pág. 16 diligencia de 21 de noviembre de 2003, acuerdo de imposición de sanción (pág. 13)-, la propia Administración reconoce que ya en el ejercicio 1997 se produjo el incumplimiento de los deberes contables del RIC dotado en los ejercicios anteriores (1994, 1995 y 1996). Luego es al ejercicio en que se produjo dicho incumplimiento al que debe aplicarse la integración de la base imponible, y si dicho ejercicio estaba prescrito, no puede extenderse la regularización a un ejercicio posterior (1998), aunque sea en ese ejercicio posterior en el que se descubren los incumplimientos, ya que no es el descubrimiento del defecto el determinante de la fecha de la regularización, sino el de su efectiva producción, como claramente lo dice el mencionado precepto.*

Leyendo este lógico argumento, vemos cómo la sentencia anterior tendría que haberse resuelto por los mismos derroteros favorables al contribuyente si éste hubiese acreditado que el incumplimiento se produjo en un ejercicio prescrito. La importancia de esta sentencia es grande desde el momento en que respecto a la prescripción de la RIC el TEAR ha cambiado su criterio tradicional en noviembre de 2012 y ha endurecido considerablemente su postura, junto al TEAC, sobre la “imprescriptibilidad” de este incentivo.

Menos trascendencia tiene la **STS 10-10-2013 (Frontón Las Palmas, SL)** que inadmite el recurso de unificación de doctrina respecto a la prescripción en una comprobación que comenzó Gestión y luego continuó Inspección, ya que las sentencias de contraste no contemplaban ese hecho.

Tiene su importancia la **STS 14-10-2013 (Camino Blanco, SL)**, que admite la demanda del contribuyente y condena además a costas a la Administración en un caso en que el procedimiento de Inspección duró más de 12 meses y la AN había estimado que las dilaciones no eran imputables al recurrente, ya que había aportado la documentación sin que la Inspección hiciera constar en diligencia que era insuficiente. Había solicitado el libro mayor, documento que el TS dice que no es obligatorio llevar, por lo que su no aportación no puede considerarse una dilación, y otros listados que se aportaron, sin que en su momento dijese la Inspección que la documentación estaba incompleta. Quien recurrió en casación fue la propia Administración.

3.1.4. Dos casos singulares en el TS: las AIE y la inaplicación subsidiaria de la RIC si se rechazan las vacaciones fiscales

En la **STS 10-12-2012 (Cerro del Sur, SA)** se reafirma el criterio ya establecido que las Agrupaciones de Interés Económico (AIE) pueden dotar la RIC, al ser sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, pero no sus asociados con las bases imposables imputadas. He explicado con detalle esta circunstancia en uno de los capítulos del Manual de la Reserva para Inversiones en Canarias (2012).

Y en la **STS 27-9-2013 (Iniciativa de Viviendas canarias, SA)** finaliza el recorrido un osado planteamiento que hemos seguido en instancias anteriores, tanto en esta entidad como en otras. Se trata de la aplicación subsidiaria de la dotación RIC si se rechaza la bonificación del 95% de las llamadas y finalizadas vacaciones fiscales. Así lo hizo constar la entidad en sus documentos y libro de actas, pero sin que el TS haya dado por buena la aplicación subsidiaria, ya que no se han cumplido todos los requisitos sustanciales de la RIC ni se ha efectuado una declaración

complementaria con la dotación en sustitución de la bonificación rechazada. En síntesis, que la previsión de dotar la RIC, que efectivamente hizo la entidad, no equivale a la dotación de la RIC.

3.2. La Audiencia Nacional y la RIC en 2013

Veintidós han sido los pronunciamientos de la AN que en relación con la RIC he analizado en el período diciembre 2012 a 28 de noviembre de 2013. Los temas más importantes que abordan se refieren a la actividad de alquileres (8 sentencias) y a la imposibilidad de dotar la reserva con las plusvalías obtenidas en la enajenación de activos (inmuebles y acciones) no afectos a una actividad económica (6 sentencias), continuando con los ingresos financieros (3 sentencias) y los dividendos (1). Todos ellos temas clásicos que hemos explicado en Crónicas anteriores, pero sobre los que he de puntualizar algunos nuevos aspectos; y también hay un semillero de cuestiones diversas como la prescripción, en cuatro modalidades diferentes (5 sentencias), la misión revisora de los Tribunales (2), el plazo para interponer recursos (2), la incongruencia omisiva (1), el arrendamiento de industria (1), la actividad de extracción de áridos (1) y algunos casos específicos sobre la dotación de la RIC (2 sentencias).

3.2.1. La actividad de alquileres en la AN: los requisitos de local y empleado como presunción *iuris tantum*, y el riesgo de la actividad

He venido explicando en los últimos años cómo el binomio RIC + alquileres se ha convertido en la actualidad en la principal fuente de conflictos de este incentivo, tomando el relevo de los beneficios destinados a la RIC. Las dotaciones RIC realizadas hasta el 31-12-2006 eran susceptibles de materializarse en bienes inmuebles destinados al alquiler, pero no las posteriores, por lo que los últimos inmuebles destinados a ese uso tuvieron que ser adquiridos antes del 31 de diciembre de 2010, fecha en la que también debieron entrar en funcionamiento y quedar sujetos a la obligación de permanecer en funcionamiento durante cinco años (2015). Por tanto, y a pesar de que las dotaciones de 2007 y años siguientes no se pudieron destinar a la inversión de inmuebles para alquilar, la actividad comprobadora de la Administración tributaria en relación con los inmuebles afectos a la RIC se prolongará hasta el año 2020.

En la **sentencia AN 31-1-2013 (Lurjucar, SL)** se niega que la entidad desplegara una actividad económica con los alquileres, ya que no lo probó adecuadamente, ni parece razonable que un solo empleado en Madrid pudiese gestionar sin desplazamiento alguno los inmuebles situados en Córdoba, Santander y Lanzarote, sin que además estuviesen muchos de ellos efectivamente alquilados.

La **sentencia AN 31-1-2013 (Teoranta, SL)** rechaza que el socio al cien por cien y administrador de la entidad pueda ser el empleado laboral que exige la actividad de alquileres para considerarse como económica, y refleja el criterio del TS de que no se ha acreditado debidamente que se realizase una actividad económica, lo que le hubiese valido a pesar de no tener empleados. En otras palabras, que los requisitos de local y empleado son una presunción *iuris tantum*, pudiéndose demostrar la realización de una actividad por otros medios.

Otra variante sobre la conceptualización de la presunción *iuris tantum* de los requisitos de local y empleado, que comparto, se produce en la **sentencia AN 7-3-2013 (Mirador Maspalomas, SL) de la misma sección 2ª de la AN** que la anterior, en la que la discusión se centra en si hay o no carga de trabajo suficiente para el empleado y el local, ya que la entidad solo alquila un local en Galicia y otro en Gran Canaria, considerando el recurrente que el TEAC se extralimita al exigir un requisito que la norma no señala, como es la existencia de una carga de trabajo mínima. La AN entiende que el TEAC no exige un nuevo requisito, sino que matiza la necesidad de la existencia

de una estructura empresarial mínima que haga posible el desarrollo de una actividad económica con los alquileres, que no ha quedado probada en el expediente (añadiendo además que el local para la gestión de alquileres estaba fuera de las Islas Canarias, en Santiago de Compostela, y que el empleado estaba dado de alta en la actividad de albañilería).

La existencia del “riesgo empresarial” es otro de los requisitos que ha empezado a exigir la Inspección de los tributos, pero creo que es fácil de probar si en realidad ha existido una actividad económica con los alquileres

En esta misma sentencia la AN rechaza que el socio único y administrador de la entidad pueda ser a su vez el empleado que exige la actividad de alquileres.

La sentencia AN 1-4-2013 (Costamar, SA) niega que exista actividad económica en el alquiler a una empresa vinculada de 90 apartamentos para que los explote, recibiendo una renta fija. Sin entrar en analizar si cumplía los requisitos de local y empleado, considera que no existe **riesgo** alguno en la actividad, por lo que no puede hablarse de una actividad empresarial. El arrendamiento lo califica como **arrendamiento de industria**, pero aun así considera que no se realiza una actividad económica.

Creo que hubiese sido más sencillo para la AN considerar que la vinculación de las partes era un impedimento para cumplir la normativa RIC antes que entrar en un tema obvio como el riesgo de la actividad, que siempre existe, ya que el arrendatario puede llegar a no pagar las rentas por las razones que sean. La existencia del “**riesgo empresarial**” es otro de los requisitos que ha empezado a exigir la Inspección de los tributos, pero creo que es fácil de probar si en realidad ha existido una actividad económica con los alquileres.

La **sentencia AN 3-5-2013 (Fuelanza SL)** dice que la empresa no pudo dotar la RIC con los ingresos obtenidos por alquileres, ingresos financieros y extraordinarios, y que tampoco fue correcta la materialización indirecta en otra mercantil que se limitó a alquilar las nueve viviendas a una sociedad que a su vez los subarrendaba, pero sin acreditar que realizaba una actividad económica. La AN vuelve a incidir en que se transfirieron **los riesgos empresariales** de la explotación al arrendatario; sin que pueda estar personalmente de acuerdo con esa apreciación, ya que en mi opinión el riesgo de que el arrendatario no le satisfaga la renta siempre existe. En realidad, lo que se transfirió fue la gestión de los arrendamientos, pudiendo suponer ello, a mi entender, la no realización de una actividad económica, salvo que se demuestre lo contrario.

Igual de problemática es la casuística abordada en la **sentencia AN 3-5-2013 (Sumagro, SL)**, en la que se niega la realización de una actividad económica con el arrendamiento, ya que parece que la entidad no tenía una persona dada de alta en la gestión de alquileres y compartía el local con otra empresa. Niega la existencia de un empleado por “deducción” (la demandante alegaba que alguien tenía que hacer las gestiones necesarias para el alquiler), siendo necesario acreditarlo con la aportación del contrato y el pago de las cotizaciones. Eso sí, advierte la AN (remitiéndose a una sentencia suya anterior) que el cumplimiento de esos requisitos queda supeditado a la efectiva realización de una actividad empresarial, que puede acreditarse por cualquier medio de prueba válido; pudiéndose descartar la condición de empresario de quien cuenta con local y empleado si se demuestra que, a pesar de ello, no realiza actividad empresarial alguna o, por el contrario, afirmarla en el caso de quien carece de uno y otro si se acredita por distintos medios de prueba que sí desarrolla dicha actividad.

La RIC ha de dotarse con el beneficio global del ejercicio, sin que sea posible dotarla solo con la plusvalía obtenida en la venta de un activo afecto a la actividad cuando se generaron pérdidas en la actividad normal

Sin embargo, analizada la resolución recurrida gracias a la amabilidad e interés de un compañero, la cuestión no es tan sencilla como plantea la AN, ya que la entidad sí tenía un empleado en la actividad de alquileres y lo que compartía no era un local, sino solo un teléfono y fax, pero al efectuarse un proceso de fusión empresarial la situación del empleado no quedó suficientemente clara. El TEAR había estimado la reclamación inicial, pero fue la Dirección General de Inspección quien recurrió su resolución ante el TEAC.

La **sentencia AN 10-5-2013 (Grupo Tara Continental, SL)** niega que pueda dotarse la RIC con los rendimientos obtenidos por el alquiler de tres inmuebles, que considera una simple cesión a terceros debido a la falta de pruebas sobre la realización de una actividad económica con su alquiler, llamando la atención de que uno de los tres contratos hubiese sido efectuado con la esposa del administrador de la entidad y que el local donde presuntamente se realizaba la actividad de alquileres fuese la vivienda de un familiar de los administradores.

Finalmente, en materia de alquileres, la **sentencia AN 28-11-2013 (Supermercados Bolaños, SL)** niega también la materialización en tres dúplex destinados al alquiler, alegando la empresa que contaba con empleado y local para dicha actividad, pero sin que las viviendas estuviesen alquiladas, ni tan siquiera amuebladas, llegando la AN a la conclusión de que la recurrente no desarrollaba la actividad de alquileres, ni percibía tampoco rendimientos por dicha actividad, por lo que no admite la materialización.

Después del análisis efectuado a las sentencias AN 2013 sobre los alquileres y la RIC podemos concluir sobre la gran conflictividad del binomio RIC + alquileres, el hecho de que los requisitos de local y empleado no son suficientes ni necesarios para acreditar que se realiza una efectiva actividad económica con los alquileres, lo que puede probarse por cualquier otro medio; y la cesión del riesgo empresarial con el arrendamiento, cuestión que como ya he expresado no comparto, ya que más que cesión del riesgo ha existido cesión de la gestión empresarial, al existir siempre el riesgo de no cobrar las rentas.

3.2.2. Las plusvalías obtenidas en la venta de inmuebles y acciones, y los ingresos financieros y dividendos, no son susceptibles de la dotación para la AN

Se abordan estas cuestiones, ya clásicas en el estudio de la RIC, en varias sentencias que solo vamos a señalar, ya que la conclusión en todas ellas es la misma que hemos visto en años precedentes: con las plusvalías obtenidas en la venta de elementos del inmovilizado no afectos a una actividad económica, considerándose como tal las acciones y participaciones en sociedades, los ingresos financieros generados en más de un año y los dividendos **no** puede dotarse la RIC:

- SAN 31-1-2013 (Lurjucar, SL), venta de solar e ingresos financieros
- SAN 10-5-2013 (Grupo Tara Continental SL), venta de parcela e ingresos financieros.
- SAN 25-7-2013 (La Lux Market, SL), venta de acciones

- SAN 17-10-2013 (Constructora Tasco 3000 SL), venta parcela
- SAN 14-11-2013 (Marestu SA), dividendos y venta de acciones
- SAN 28-11-2013 (Supermercados Bolaños, SL), venta solar que no se edificó e ingresos financieros.

3.2.3. Las dotaciones de la RIC en general en la AN

Tres de las sentencias AN analizadas se refieren a la dotación de la RIC, una de ellas, la **sentencia AN 27-6-2013 (Vista Pasitos, SL)**, negando que la extracción de áridos que realizaba la entidad fuese en realidad una actividad económica, limitándose la empresa a ceder a un tercero la explotación de la cantera, por lo que el beneficio obtenido en la venta de la misma no era susceptible de la dotación.

Las otras dos se refieren al cálculo de la dotación en aspectos diferentes. La **sentencia AN 11-7-2013 (Grupo Isolux Corsan SA)** señala una cuestión hoy en día evidente: que la RIC ha de dotarse con el beneficio global del ejercicio, sin que sea posible dotarla solo con la plusvalía obtenida en la venta de un activo afecto a la actividad cuando se generaron pérdidas en la actividad normal; y la **sentencia AN 28-11-2013 (Supermercados Bolaños, SL)** aborda en su fundamento séptimo el efecto de la regularización efectuada por la Inspección de la dotación del ejercicio 1998, que según la entidad demandante no debe minorar la base sobre la que se calcula la dotación máxima de la RIC del año 2002, pero que, como sabemos, dicha regularización va a generar un mayor impuesto sobre beneficios que implica un menor beneficio en el año en que se incoa el acta de inspección y por tanto una menor dotación de la RIC de ese periodo. Así lo manifiesta también la AN.

3.2.4. La incongruencia omisiva respecto a los pronunciamientos sobre la RIC; la misión revisora de los Tribunales y el plazo para interponer recursos

Analizo en este apartado tres cuestiones diferentes, pero que todas tienen relación con los aspectos que han de tener en cuenta tanto los Tribunales como los demandantes.

En la **sentencia AN 25-7-2013 (La Luz Market, SL)** se analiza en primer lugar la incongruencia omisiva denunciada en relación con la resolución del TEAC recurrida: la falta de motivación de la resolución del TEAC que no responde a ninguna de las alegaciones formuladas en el recurso de alzada, sino que se ha limitado a reproducir los argumentos del TEAR, así como que existe una total falta de motivación en dicha resolución en la que se acude a fórmulas vacías de contenido, abstractas y genéricas que pueden ser extrapoladas a cualquier caso. Sin embargo así no lo aprecia la AN porque su pretensión ante el TEAC fue la anulación de la resolución del TEAR y de la liquidación tributaria que se encontraba en su origen, y sobre ambas cuestiones sí se pronunció el TEAC.

Incluyo también en este apartado las llamadas de atención que hace la AN respecto al papel revisor de los Tribunales, que no pueden entrar en nuevas cuestiones no debatidas en instancias inferiores. A ellas se refiere la **sentencia AN 19-12-2012 (Alvatur, SL)**, en la que aprecia que no existen causas de anulación del acto recurrido, aunque sí de anulabilidad, pero que debieron invocarse en las reclamaciones administrativas previas y no ahora en el órgano revisor; y en la **sentencia AN 13-6-2013 (Inpro Insular, SL)**, en la que estima la demanda del contribuyente porque el TEAC analizó nuevas cuestiones que daba como válidas el TEAR, como que el activo era empresarial y que no existía vinculación entre las sociedades. Dice la AN que el TEAR estimó correcta la liquidación de Hacienda, pero que el TEAC no puede empeorar la situación de quién a él recurre (*reformatio in peius*). Resulta

inadmisible, continúa la AN, que el TEAC revise aspectos de la pretensión que, individualmente considerados, han sido objeto de estimación en la resolución del TEAR que en ella se revisa, pese a su insuficiencia, dada la naturaleza de la pretensión para conceder el éxito de disfrute de la reserva.

Me refiero ahora al plazo preclusivo para la interposición de recursos. En la **sentencia AN 23-5-2013 (Arari Inversiones Canarias, SL)** se alega por parte de la entidad que el Director del Departamento de Inspección de la AEAT estaba personado en el TEAR, por lo que no disfrutaba del doble plazo para interponer el recurso ante el TEAC y luego alegar, sino que debía de hacerlo todo al mismo tiempo. Sin embargo, la AN dice que no, que no ha de entenderse que estaba personado y por tanto que el plazo del que dispone es el de un mes para la interposición y de otro más para formular las alegaciones una vez requeridas; y en la **sentencia AN 17-10-2013 (Jansi Ka Rani, SL)** se estima la demanda, ya que la Administración tributaria recurrió una resolución del TEAR favorable al contribuyente, pero lo hizo ante el TEAC cinco días más tarde del plazo preclusivo de un mes.

3.2.5. La escisión como fórmula cuestionada para la subrogación de la RIC si no es aplicable el régimen fiscal especial

En la **sentencia AN 23-5-2013 (Aradi Inversiones Canarias, SL)** se analiza el siempre complejo proceso de las operaciones societarias incluidas en el régimen fiscal especial, concretamente de un proceso de escisión empresarial en el que las entidades que reciben los activos y pasivos se subrogan en el incentivo de la RIC. La Inspección había rechazado su aplicación por tres motivos: porque el patrimonio de la escindida se adjudicó directamente a los socios, porque la escisión no era proporcional ni constituían ramas de actividad y porque la finalidad era un propósito de fraude o evasión fiscal. Ello supuso, respecto a la RIC, que se entendiese incumplida su normativa respecto a la materialización y mantenimiento en sede de la entidad escindida, regularizándose las dotaciones efectuadas. Sin embargo, el TEAR entendió que a pesar de que el régimen fiscal especial no era aplicable sí era correcta la subrogación efectuada a efectos de la RIC, motivo por el que el Director del Departamento de Inspección de la AEAT recurrió ante el TEAC. La AN confirmó la resolución del TEAC de que la subrogación en los derechos y obligaciones de la RIC solo es posible en el régimen fiscal especial del art. 104 de la LIS, pero no en el régimen general de escisiones, por lo que al no aplicarse el primero no es posible que se produzca dicha subrogación respecto a las obligaciones de materialización y mantenimiento de la RIC, produciéndose así el incumplimiento de la normativa en sede de la entidad escindida.

3.2.6. La prescripción y la RIC para la AN

Diversas cuestiones respecto a la prescripción del derecho a comprobar la RIC se analizan en varias sentencias de la AN, pero sin que ninguna de ellas tenga la relevancia de los casos que analizamos anteriormente en el TS y posteriormente en el apartado del TSJC.

La **sentencia AN 7-3-2013 (Gebra XVII, SL)** estima la pretensión del contribuyente de que el procedimiento inspector duró más de doce meses, sin que las dilaciones fuesen imputables a la entidad recurrente, por lo que prescribió el derecho a la comprobación de un ejercicio. También estima la prescripción en la **sentencia AN 26-9-2013 (Gerlach Immobilien)**, en la que un acta sobre ingresos financieros no aptos para la RIC es recurrida ante el TEAC, quien ordena a la Inspección que determine qué ingresos son válidos para la dotación y cuáles no. La inspección tarda más de 6 meses en realizar ese procedimiento, por lo que la entidad alega la prescripción de los ejercicios afectados. El TEAC no admite esa prescripción, pero sí lo hace la AN, basada en el criterio del TS y en

sentencias propias anteriores, con el fundamento de que la Inspección tenía el plazo de 6 meses para ejecutar la resolución, por lo que al superarlos ha prescrito el derecho a liquidar los ejercicios que se vean afectados.

Sin embargo, la **sentencia AN 10-5-2013 (Grupo Tara Continental, SL)** confirma el criterio que ya he explicado en Crónicas anteriores respecto a que la liquidación de cualquier otra figura impositiva relacionada con el Impuesto sobre Sociedades, como pueden ser las retenciones, interrumpe la prescripción del ejercicio al que afecte respecto a todo el IS, incluida la RIC.

Hemos dejado para el final el análisis de otras dos sentencias relacionadas con la prescripción, en este caso con el art. 150.5 de la LGT: *5. Cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo o en seis meses, si aquel período fuera inferior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.*

Lo dispuesto en el párrafo anterior también se aplicará a los procedimientos administrativos en los que, con posterioridad a la ampliación del plazo, se hubiese pasado el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se hubiera remitido el expediente al Ministerio Fiscal y debieran continuar por haberse producido alguno de los motivos a que se refiere el apartado 1 del artículo 180 de esta ley. En este caso, el citado plazo se computará desde la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal por el órgano competente que deba continuar el procedimiento.

Las dos sentencias se saldan con el mismo resultado negativo para los contribuyentes:

La **sentencia AN 14-3-2013 (Hijos de Francisco López Sánchez, SA)** analiza la invocación que realiza la recurrente a la prescripción en base a la retroacción de las actuaciones inspectoras del art. 150.5 LGT, negando que sea de aplicación ese artículo, *ya que no cabe hablar de actuaciones inspectoras, a los efectos de la aplicación del indicado precepto y, en especial, del plazo máximo de resolución que en él se prevé, en los casos en que no se haya ordenado como tal una retroacción del procedimiento para la subsanación de los defectos formales apreciados (única hipótesis en que sería válida y admisible la retroacción de lo actuado), sino que lo que se ordena a la Inspección es que ejecute o dé cumplimiento a una resolución administrativa o judicial, con sometimiento a las reglas o bases que dicha resolución establezca;* sino que ha de aplicarse el supuesto previsto en el art. 66 del Reglamento de Revisión de actos tributarios (RD 520/2005, de 13 de mayo) que dispone en el apartado 2,2º que los actos de ejecución —de resoluciones económico-administrativas— no formarán parte del procedimiento en que tuviese origen el acto que se impugnó. En los mismos términos se pronuncia en la **sentencia AN 11-4-2013 (Islas Canarias, SA)**.

3.3. El Tribunal Superior de Justicia de Canarias (TSJC) y la RIC en 2013

Al contrario de lo que ha sucedido en los años precedentes, más han sido los temas relacionados con la RIC que han llegado a la Sala de Santa Cruz de Tenerife del TSJC que a la de Las Palmas. Por ello abordamos primero los temas tratados en la Sala de Tenerife.

Hemos analizado 24 sentencias publicadas en el mes de diciembre de 2012 y en los meses de enero a septiembre de 2013 por las dos Salas del TSJC, de las que cinco se refieren al recurso cameral con la dotación de la RIC en los

grupos de sociedades y en las empresas independientes, y el resto a temas diversos, sobre los que paso a comentar las cuestiones que me han parecido más importantes:

- **Sentencia TSJC TF 8-2-2013: actividad de alquileres y materialización en un coche Mercedes**

Considera que en la actividad de alquileres, para que se considere una actividad económica, han de cumplirse los requisitos de local y empleado, aunque la entidad no sea de mera tenencia de bienes, siguiendo así el cambio de criterio que el TSJC tuvo respecto a esta materia en los años precedentes.

Sobre la siempre difícil materialización en un vehículo de lujo, la sentencia dice que no ha quedado acreditado que sea necesario el vehículo para las relaciones públicas de la actividad inmobiliaria ejercida, ni que con esa inversión se haya mejorado la actuación empresarial. Me parecen argumentos coherentes para el rechazo de la materialización en este tipo de vehículos.

- **STSJC TF 19-2-2013: responsabilidad de los administradores por no pagar las actas de la RIC**

El Tribunal niega la responsabilidad subsidiaria de los administradores de la entidad que no pagó las actas de la RIC, porque a la fecha en que había que efectuar la materialización ya no eran administradores, sin que figure de manera clara en el expediente si la sociedad tenía derecho o no a dotar la RIC en los años en que sí fueron administradores.

- **STSJC TF 19-2-2013: arrendamiento de industria**

La sociedad que dota la RIC y que explota una clínica incumple la normativa RIC cuando cede la actividad en arrendamiento a otra sociedad, ya que deja de realizar una actividad económica con el arrendamiento de industria, a pesar de que se compromete a seguir invirtiendo en los activos necesarios para su explotación.

- **STSJC TF 14-3-2013: la prescripción por haber pasado más de cuatro años en el TEAR**

El TEAR notificó la resolución sobre la reclamación dos veces (pero en cinco días y no en tres como señala la normativa), pero no encontró la forma de notificarla y la depositó en secretaría. La empresa supo de ella cuando le embargaron los bienes, interponiendo en ese momento el correspondiente recurso ante el TSJC. El Tribunal dice que su presentación no es extemporánea, ya que la notificación del TEAR fue defectuosa, admitiendo la prescripción invocada por la parte recurrente al haber pasado más de cuatro años en el TEAR.

- **STSJC TF 15-3-2013: la prescripción del derecho a comprobar una materialización no efectuada**

En la Crónica de la RIC 2012 expliqué cómo el Pleno del TEAR había cambiado de opinión en el mes de noviembre sobre un tema tan complejo como la prescripción de este conflictivo incentivo y que en el mes de diciembre el TSJC publicaba una sentencia en sentido contrario al pretendido por el TEAR. En la sentencia de 15 de marzo de 2013 se vuelve a estimar la demanda con el razonamiento jurídico de que no se puede exigir el mantenimiento de una inversión que no llegó a realizarse, ya que se trata de una ficción sin cobertura legal en la normativa. En síntesis, que no puede comprobarse el mantenimiento de un bien en el año 2002 que no fue invertido en el último año de la materialización 2001.

Este criterio, que comparto, choca frontalmente con el nuevo criterio del TEAR de noviembre de 2012, que afirma que las inversiones no realizadas tuvieron que regularizarse voluntariamente al cuarto año de la dotación y si así no lo hizo el contribuyente, puede la Inspección regularizar la dotación en los cinco años de mantenimiento. Esta ficción legal es la que no comparte el TSJC en varias sentencias, siendo la comentada la última de ellas.

El TSJC dice con buen criterio que no hay incumplimiento de la normativa RIC por muerte de quien la dotó si los herederos continuaron la explotación y el mantenimiento de los activos

• STSJC TF 2-7-2013: la prescripción de la RIC en personas físicas

Con rapidez ha aplicado el TSJC el criterio del TS sobre en qué año ha de regularizarse un requisito sustancial de la RIC como es el de mantenimiento de la reserva en el balance. Se refiere concretamente a la Sentencia TS 19-2-2013 que comentamos en esta Crónica, diciendo que el incumplimiento por la desaparición de la RIC de los balances de una persona física (entendemos igualmente aplicable a las entidades jurídicas) se produce en el año en que desaparece de la contabilidad, y que si ese año está prescrito no puede regularizarse ya la dotación RIC efectuada, sin que sea válido que la Inspección lo haga en el siguiente ejercicio no prescrito por la misma circunstancia: por no figurar la RIC en los balances.

• STSJC TF 2-7-2013: la sucesión *mortis causa*

Uno de los incomprensibles asuntos que he venido denunciando en mis publicaciones era la imposibilidad de morirse de quien dotaba la RIC. Tal descalabro fue corregido —tras una alegación que redacté— en el tardío Reglamento que vio la luz en 2007 con efecto sobre las dotaciones de ese año y posteriores. Hasta ese momento, y además ratificado por sendas consultas de la DGT, la defunción del empresario que había dotado la RIC suponía la regularización de la RIC no materializada o de las materializaciones que no habían permanecido cinco años en funcionamiento. Todo un sinsentido en aquellos casos en los que los herederos continuaban la actividad económica y se subrogaban en los derechos y obligaciones fiscales del causante.

Sobre esta disfunción legal se había pronunciado la AN, pero de forma aislada y sin contundencia, haciéndolo ahora el TSJC, corrigiendo así un error de bulto que ni el legislador ni la propia Administración solucionaron hasta el 1 de enero de 2007. Pues bien, para los años anteriores a esa fecha, el TSJC dice con buen criterio que no hay incumplimiento de la normativa RIC por muerte de quien la dotó si los herederos continuaron la explotación y el mantenimiento de los activos. A pesar de que el cambio legal se produjo en 2007, es también aplicable esa posibilidad a los ejercicios anteriores, ya que es una aclaración a lo que la Ley 19/1994 no había puntualizado.

• STSJC TF 27-9-2013: local usado

La empresa alegó en la Inspección que el local no había sido usado, pero la Inspección se limitó a decir lo contrario solo en base a un recibo de consumo de electricidad durante cuatro meses antes de la compra. El TSJC dice que no es prueba suficiente para demostrar que el local era usado, estimando el recurso, ya que además entiende que ha existido mejora tecnológica al ampliarse la zona dedicada al público y a los trabajadores.

- **STSJC LP 27-12-2012: el TEAR no entra en el fondo del asunto**

Solo cinco sentencias RIC hemos podido analizar en el periodo diciembre 2012 a junio de 2013, publicadas hasta el 31 de diciembre de 2013, de las que únicamente cabe destacar, en mi opinión, esta sentencia de finales de 2012, en la que el Tribunal dice que aunque la empresa no haya realizado alegaciones en el TEAR éste hubo de entrar en el fondo del asunto y no limitarse a desestimar la reclamación. Sin embargo, entrando en ese fondo, el TSJC rechaza las pretensiones de la recurrente.

De todas las sentencias TSJC 2013 comentadas qué duda cabe que la tiene una mayor repercusión en la práctica profesional es la de 15 de marzo de 2013 respecto a la prescripción del derecho a comprobar una inversión no realizada, ya que como expliqué, el TEAR mantiene justo el criterio contrario, creando así una ficción legal que el TSJC no estima conforme a Ley, no solo en esta sentencia sino también en otra de diciembre de 2012.

3.4. Los Tribunales Administrativos y la RIC en 2013

Hay dos resoluciones del TEAC interesantes relacionadas con la RIC en 2013: por un lado, la resolución de 28-5-2013 sobre la actividad de alquileres y la resolución 5-9-2013 sobre las fusiones. Analicemos ambas.

La **resolución TEAC 28-5-2013** supone un cambio de criterio en relación con otra resolución de 20 de diciembre de 2012 al abordar los requisitos de local y empleado que exige la normativa para que la actividad de alquileres se considere una actividad económica, dando un apretón administrativo más a la interpretación de la presunción *iuris tantum* que supone el art. 27.6 de la Ley 35/2006: los requisitos, interpreta el TEAC, son necesarios, pero no suficientes. Es decir, si la actividad de alquileres no cumple con esos requisitos no se considera una actividad económica, pero aun cumpliéndolos no son suficientes, si se acreditase que no hay carga de trabajo que justifique ambos requisitos.

Supone el cierre del círculo administrativo en la interpretación de los tan discutidos requisitos de local y empleado: si no se cumplen, no hay nada que hacer; y si se cumplen, aún es posible negar la realización de una actividad económica en base de que no hay carga de trabajo suficiente que los justifique. Algo así como la cuadratura del círculo.

Basa su criterio en las sentencias del TS al respecto, reconociendo que no son nada claras y que un día dice una cosa y al siguiente otra. Evidentemente no lo dice con tanta brusquedad, pero en el fondo es eso. No obstante, no puedo compartir su criterio sobre el fondo de la cuestión, ya que de las sentencias del TS y la AN más recientes que hemos analizado en esta Crónica y en la anterior, se desprende —o al menos así lo interpreto personalmente— que el factor principal es demostrar que se realiza una efectiva actividad económica con los alquileres y el secundario que se cumpla o no con los requisitos que señala la normativa aplicable. Si se prueba la efectiva realización de una actividad económica, el camino queda expedito tanto para la dotación como la materialización (de las dotaciones hasta 2006) de la RIC, si no, hay que entrar a valorar el cumplimiento de los requisitos de local y empleado. Esa es mi postura.

Se trata de una resolución extensa, en la que se aborda la cuestión que nos interesa en el fundamento decimotercero para analizar si la aportación de una serie de inmuebles alquilados (en los que no concurren los requisitos de local y empleado) es o no una rama de actividad, ya que la Inspección consideró que no se explotan como una actividad económica, en base a que:

Los Acuerdos de liquidación interpretan estos requisitos, en síntesis, como mínimos pero no necesariamente suficientes, ya que, siguiendo la doctrina del TEAC, si no hay una carga de trabajo real su concurrencia podía calificarse de innecesaria y artificial, sin que haya actividad real. Concluyen que los requisitos anteriores debían cumplirse de forma inexcusable, lo que no significaba que se trate de una presunción iuris et de iure, pues esto implicaría afirmar que existiendo local y persona no cabría discutir la naturaleza de la renta. Al contrario, lo que afirma el TEAC, y en el mismo sentido corroboran distintas consultas de la D.G.T., es que la ley ha exigido una infraestructura mínima con carácter inexcusable.

Las sentencias del TS no aclaran suficientemente la cuestión planteada, lo importante es demostrar que se realiza una actividad económica con los alquileres, quedando así relegado a un segundo plano el cumplimiento de los requisitos denotados: una presunción iuris tantum con todas sus consecuencias probatorias

Las sentencias del TS que analiza son varias, pero curiosamente, muchas de ellas se refieren al caso en que el propio contribuyente es el que tiene interés en demostrar que no realiza una actividad económica y no al revés como sucede en la mayoría de los casos: "(...) Querer reducir la actividad empresarial a la necesidad de tener empleados y local y en base a ello a afirmar que como no se tiene no se desarrolla actividad empresarial, no es correcto, ya que la actividad empresarial se define por la actividad que se desarrolla, siendo la existencia de empleados o no un dato a tener en cuenta pero no lo esencial, que consiste en la ordenación de medios para desarrollar una actividad de beneficio (...)".

Concretándonos al hecho de si los requisitos de local y empleado son necesarios, pero no suficientes, el TEAC cita tres sentencias del TS para mantener ese criterio: *Así, en tres casos semejantes, en los que se discute si el arrendamiento o compraventa de inmuebles realizado sin contar con local y empleado puede considerarse como una actividad económica que permita la aplicación de la reserva para inversiones en Canarias, se considera que la regla a la que nos venimos refiriendo son requisitos necesarios.*

Las sentencias citadas para defender ese criterio son las SSTs 29-9-2011, 29-5-2012 y 9-7-2012, aunque también señala el TEAC otra que parece decir lo contrario: la STS 7-9-2012. Por tanto, admite que no hay un criterio único del TS, que la jurisprudencia que analiza no es concluyente sobre esta cuestión, por ser poco concreta y recaer sobre casos en los que el precepto no era de aplicación, *o bien se inclina mayoritariamente por afirmar que para que el arrendamiento de inmuebles sea una actividad económica es requisito necesario que para su desempeño y organización se utilizan un local y un empleado en los términos dispuestos por el precepto.*

Concluyendo el TEAC que ambos requisitos son necesarios, pero no suficientes para acreditar la realización de una actividad económica con los alquileres:

A la vista de lo expuesto, este TEAC considera que debe mantenerse, por resultar así de la Jurisprudencia del Alto Tribunal, el criterio que tradicionalmente ha venido manteniendo, expuesto en Resoluciones como la de 8 de noviembre de 2.007 (R.G. 1180/2006), 19 de diciembre de 2007 (R.G. 957/2006) o de 3 de diciembre de 2009 (R.G. 254/2006), a tenor de las cuales se entiende que el precepto de referencia, en su intento por objetivar la calificación del arrendamiento como actividad económica, determina que "únicamente" se califique como tal si concurren las dos circunstancias citadas,

como indicativo de presencia de la necesidad de una infraestructura y organización de medios empresariales mínima, sin perjuicio de que si la citada infraestructura se muestra ficticia o artificial no surta efectos.

Por lo tanto, en el caso que nos ocupa, debe confirmarse la posición de la Inspección.

A mi entender, y compartiendo la apreciación del TEAC de que las sentencias del TS no aclaran suficientemente la cuestión planteada, lo importante es demostrar que se realiza una actividad económica con los alquileres, quedando así relegado a un segundo plano el cumplimiento de los requisitos denotados: una presunción *iuris tantum* con todas sus consecuencias probatorias. Así se desprende de la lectura de la STS 5-7-2012 (Bussol), la SAN 22-11-2012 (Montebalido, que admite un empleado a tiempo parcial), la SAN 31-1-2013 (Teoranta), que cita la STS de 5-7-2012, y la SAN 3-5-2013 (Sumagro).

Por último, la **resolución TEAC 5-9-2013** es menos compleja que la anterior, pero también sorprendente, ya que en una fusión con reservas RIC realizada en 2005 la absorbente no incorpora en su balance la RIC de la absorbida (que puede dejar de hacerlo si se refiere a ella en la memoria) ni deja constancia en su memoria. Ya hemos analizado esta cuestión con profundidad en obras anteriores, pero lo que me interesa destacar aquí es que el TEAC rechaza la aplicación del incentivo de la RIC del que disfrutó la entidad absorbida por no figurar en la memoria de la absorbente, y además, considera aplicable la sanción de 200 euros por cada dato omitido en la memoria previsto en el art. 93.4 del TRLIS (para el régimen especial de fusiones). Fuego cruzado y sanciones mercantiles. Veremos qué dice la AN en el futuro.

4. Conclusiones

Finalmente, las principales conclusiones que extraigo del proceso del REF en su adecuación normativa; y de la jurisprudencia de la RIC en 2013 son:

Primera: el 31 de diciembre de 2013 era la última fecha para dotar la RIC, pero la tardanza en la publicación de las Directrices sobre las ayudas estatales de finalidad regional para 2014-2020 hizo que la Comisión Europea prorrogase las ayudas estatales del periodo 2007-2013 hasta el 30 de junio de 2014, y que con buen criterio la Dirección General de Tributos haya prorrogado sus efectos hasta el 31 de diciembre de 2014. Por tanto, con los beneficios generados en actividades económicas en 2014 podrá nuevamente dotarse la RIC.

Segunda: se ha cuestionado en la prensa en el año 2013 si las inversiones afectas a las dotaciones de la RIC pueden exteriorizarse en los países de nuestro entorno geográfico, apoyada dicha pretensión en la internacionalización de la economía de las Regiones Ultraperiféricas propiciada por la Unión Europea, pero mi opinión es que la alta tasa de desempleo que azota Canarias lo desaconseja. Se puede exteriorizar la RIC, pero no se debe.

Tercera: sigue la amplia conflictividad en la interpretación de este incentivo, reinterpretándose sus siglas RIC como el Riesgo de Invertir en Canarias. Los dos puntos en los que se focaliza la litigiosidad en la actualidad son la actividad de alquileres y la prescripción, sin que los Tribunales de Justicia hayan sentado un criterio único y clarificador al respecto.

Cuarta: el Tribunal Supremo ha sentado en 2013 una de las claves en la discutida prescripción de la RIC. Lo hace en el contexto del mantenimiento de la reserva en el balance, concluyendo que si en un año se produjo el

incumplimiento de la normativa RIC y ese año está prescrito no puede extenderse la regularización a un ejercicio posterior.

Quinta: la Audiencia Nacional aclara algo al respecto de la presunción *iuris tantum* de los requisitos de empleado y local aplicable a la actividad de alquileres para que se considere una actividad económica, diciendo que lo principal es que se demuestre que se realiza una efectiva actividad económica y lo secundario que se cumpla con los requisitos de local y empleado.

Sexta: el Tribunal de Justicia de Canarias insiste en un tema lógico relacionado con la prescripción, que no comparte ni la inspección ni los Tribunales Económico-Administrativos: que no puede exigirse el mantenimiento de lo que no se ha invertido, por lo que la prescripción de la RIC ha de contarse a partir del ejercicio en que debió regularizarse la no inversión. También es relevante su criterio que antes del 31 de diciembre de 2006 tampoco podía considerarse como incumplimiento de la normativa RIC la muerte de quien la había dotado si sus herederos cumplían sus requisitos. Comparto ambos criterios.

Séptima: el Tribunal Económico Administrativo Central interpreta que los requisitos de local y empleado constituyen efectivamente una presunción *iuris tantum*, pero debiéndose aplicar los requisitos como necesarios pero no suficientes. Es decir, que si no se cumple con los requisitos de local y empleado no hay actividad económica con los alquileres, y si se cumplen hay que acreditar además que hay carga de trabajo para ambos. Más me preocupa su convencimiento de que no basta con acreditar que se realiza una efectiva actividad económica, como se desprende de algunas sentencias del TS y de la AN.

En fin, “el cuento de nunca acabar”.



Revista Técnica Tributaria

Jurisprudencia



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 30 de mayo de 2014, rec. 2362/2013

Ponente: Emilio Frías Ponce

Recurso de casación en interés de la ley. Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Calificación catastral de inmueble sito dentro del perímetro de suelo urbano, pero clasificado como suelo urbanizable sectorizado sin instrumento urbanístico de desarrollo.

La circunstancia de que un inmueble se encuentre dentro del perímetro que delimita el suelo urbano pero sin haberse iniciado el proceso de urbanización al no estar aprobado el instrumento de desarrollo no determina que proceda su valoración catastral y fiscal como suelo de naturaleza urbana.

La sentencia tiene importantes efectos frente a los contribuyentes –que la Defensora del Pueblo ha reclamado sean aplicados- y frena la actividad de algunas corporaciones locales que veían en sus meros acuerdos urbanísticos un instrumento.

Fundamentos de derecho

TERCERO:... IV Modificación del artículo 7.2 del TRLCI por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre.

El TRLCI establece las clases de suelo a efectos catastrales y distingue tres clases de bienes inmuebles, urbanos, rústicos y de características especiales.

El artículo 7 considera, en su apartado 1, que el carácter urbano o rústico del inmueble dependerá de la naturaleza del suelo, precisando, en su apartado 2, lo que ha de entenderse por suelo de naturaleza urbana.

La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, dio nueva redacción al apartado 2 del artículo 7 del TRLCI, así como a la disposición segunda de la Ley 6/1998, de 13 de abril...

CUARTO: Sentado lo anterior, atendiendo a la clasificación que efectúa el apartado 2 del artículo 7 del TRLCI, la problemática que se suscita en el presente recurso de casación en interés de la ley tiene que ver con los terrenos

«susceptibles de ser urbanizados», concepto omnicomprendivo que engloba todos los casos descritos en la letra b) del mismo...

SEXTO:... Hay que interpretar que el legislador estatal, en el artículo 7.2.b) controvertido ha utilizado una amplia fórmula para recoger todos los supuestos posibles que con independencia de la concreta terminología urbanística pueda englobar a esta clase de inmuebles.

Ahora bien, no cabe sostener, como mantiene el Abogado del Estado, que todo el suelo urbanizable sectorizado o delimitado por el planeamiento general tiene per se la consideración catastral de suelo urbano, sin distinguir si se encuentra ordenado o no ordenado, y que el artículo 7 sólo excluye de tal consideración al urbanizable no sectorizado sin instrumento urbanístico aprobado que establezca las determinaciones para su desarrollo.

Antes, por el contrario, hay que entender que el legislador catastral quiso diferenciar entre suelo de expansión inmediata donde el plan delimita y programa actuaciones sin necesidad de posteriores tramites de ordenación, de aquel otro que, aunque sectorizado carece de tal programación y cuyo desarrollo urbanístico queda pospuesto para el futuro, por lo que a efectos catastrales sólo pueden considerarse suelos de naturaleza urbana el suelo urbanizable sectorizado ordenado así como el suelo sectorizado no ordenado a partir del momento de aprobación del instrumento urbanístico que establezca las determinaciones para su desarrollo. Antes de ese momento el suelo tendrá, como dice la sentencia recurrida, el carácter de rústico...

No podemos olvidar que el propio TRLCI, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, afirma en su Exposición de Motivos que el Catastro es un órgano de naturaleza tributaria, siendo su razón de ser la de servir para la gestión de diversas figuras tributarias de los tres niveles territoriales de la Hacienda Pública, y así lo ha reconocido expresamente el Tribunal Constitucional en su sentencia 233/1999,...

SÉPTIMO:... Si se desconectan completamente ambas normativas nos podemos encontrar con valores muy diferentes, consecuencia de métodos de valoración distintos, de suerte que un mismo bien inmueble tenga un valor sustancialmente distinto según el sector normativo de que se trate, fiscal o urbanístico, no siendo fácil justificar que a efectos fiscales se otorgue al inmueble un valor muy superior al que deriva del TRLS, obligando al contribuyente a soportar en diversos tributos una carga fiscal superior, mientras que resulta comparativamente infravalorado a efectos reparcelatorios, expropiatorios y de responsabilidad patrimonial...

Por otra parte, como para calcular el valor catastral se debe tomar como referencia el valor de mercado, sin que en ningún caso aquel pueda superar a este último (art. 23.2 del TRLCI) si las ponencias de valores no reconocen la realidad urbanística, podríamos encontrarnos con inmuebles urbanizables sectorizados no ordenados con valor catastral superior al del mercado, con posible vulneración del principio de capacidad económica, que no permite valorar tributariamente un inmueble por encima de su valor de mercado, porque se estaría gravando una riqueza ficticia o inexistente...

OCTAVO: Todo lo anterior, nos lleva a la desestimación del recurso interpuesto, al no poder aceptarse la doctrina que postula el Abogado del Estado...

Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 4 de julio de 2014, rec. 581/2013

Ponente: Juan Gonzalo Martínez Mico

I.S., ejercicios 2002, 2003 y 2004. Fraude de ley. La Administración tributaria no puede declarar el fraude de ley respecto de operaciones realizadas en ejercicios prescritos, aunque las mismas pudieran proyectar sus efectos en ejercicios no prescritos.

La Administración, que actúa como recurrente en este caso, en el complejo asunto de las comprobaciones de hechos acaecidos en ejercicios prescritos sobre el que se ha vertido abundante jurisprudencia recientemente, ha forzado el uso de sus potestades de forma que se hubiese llegado a *"reabrir en cualquier momento, de manera indirecta y sin limitación temporal alguna, la comprobación de operaciones realizadas en ejercicios prescritos -y cuyos datos y magnitudes han adquirido firmeza- para alterar su régimen tributario, al margen del más elemental principio de seguridad jurídica y en abierta contradicción con el instituto de la prescripción y de sus efectos propios"*. Frente a ello el Tribunal dispone que no se pueden declarar realizados en fraude de ley negocios jurídicos cuyas magnitudes -precio de adquisición y financiación- han adquirido firmeza como consecuencia de la prescripción, siendo así que el ejercicio en que tuvieron lugar no fue objeto de comprobación alguna por la Administración.

La sentencia hace también un resumen de la doctrina existente en la materia.

Fundamentos de derecho

CUARTO. 1. La cuestión nuclear del presente recurso se centra en dilucidar si la Administración Tributaria puede o no declarar la existencia de fraude de ley respecto de operaciones realizadas en ejercicios prescritos -ejercicio 1998-- aunque tales operaciones (por ejemplo, los gastos financieros) pudieran proyectar sus efectos en ejercicios no prescritos (ejercicios 2002 a 2004, objeto de comprobación).

El Abogado del Estado considera que la facultad de declarar la existencia de fraude de ley no prescribe y se extiende a cualquier periodo impositivo en el que hayan tenido lugar hechos o en el que consten datos con proyección a efectos fiscales en ejercicios no prescritos...

La objeción que formula el recurrente no puede ser compartida. La declaración de fraude ha de asociarse con los periodos en que se celebraron los negocios aquejados del fraude de ley por razón del fin elusorio o evasivo que pretende pero no con los posteriores a ellos, pues de admitirse esa posibilidad, como postula el Abogado del Estado, siempre quedaría abierta la posibilidad, a favor de la Inspección, de declarar el fraude de ley en relación con ejercicios en que se mantuvieran efectos ventajosos derivados de actos u operaciones en principios aceptadas, y ello al margen del tiempo transcurrido entre ambos momentos. Piénsese que los efectos de tales operaciones son de larga duración, unos treinta años, con lo que en cualquiera de ellos podría declararse el fraude de ley...

QUINTO... A juicio de la Administración, la obligación de "acreditar" la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas con independencia de su ejercicio de origen solo tiene una finalidad: "posibilitar la efectiva

comprobación de dichas bases por la Inspección cuando éstas proceden de un ejercicio prescrito y se compensan en el ejercicio inspeccionado”.

La Sala de instancia no comparte la conclusión expresada por el TEAC en la decisión que constituye el objeto del proceso de instancia.

Como dice la sentencia objeto de recurso, no es necesario efectuar especiales esfuerzos hermenéuticos para colegir que la interpretación propuesta por la Administración supone una verdadera quiebra de la finalidad del instituto prescriptorio: si el transcurso del plazo legal no permite a la Inspección revisar los datos consignados por el contribuyente en la declaración- liquidación de un determinado ejercicio, tal prohibición solo puede significar que aquellos datos han ganado firmeza y que, por tanto, devienen intangibles. Entender que las facultades de comprobación desplegadas en relación con un ejercicio posterior (no prescrito) pueden extenderse a la legalidad o conformidad a derecho de unos datos anteriores no revisables sería tanto como decir que el instituto de la prescripción no ha producido el efecto que le es propio, el de la firmeza de una declaración que ya no puede ser en modo alguno comprobada...

Ni siquiera la previsión contenida en la nueva Ley General Tributaria (que en el presente proceso no resulta de aplicación) permite afirmar que el titular del poder legislativo ha querido alterar la eficacia de la prescripción en estos casos...

A pesar del empeño del Abogado del Estado en sostener que con tales expresiones se impone al sujeto pasivo la carga de demostrar que sus bases imponibles negativas son (o eran) ajustadas a las previsiones legales, la Sala de instancia entiende, con razón, que dichas exigencias son muchísimo más limitadas: el interesado solo debe conservar los soportes documentales o contables correspondientes para que la Administración (en la comprobación de los ejercicios no prescritos) pueda constatar la existencia misma del crédito (su “procedencia”) y la correlación entre la “cuantía” o suma compensada en el ejercicio no prescrito y la que se generó en el período (prescrito) correspondiente.

A tales aspectos (y sólo a estos) puede extenderse la facultad inspectora...

Habría otro argumento que impide acoger la tesis sostenida por la Administración. Si, efectivamente, las facultades de comprobación pudieran soslayar el plazo de prescripción, se colocaría a la Administración en una clara situación de privilegio respecto del contribuyente. La Inspección podría, en efecto, comprobar la legalidad de una operación, dato o declaración más allá del plazo prescriptorio (concretamente, hasta que transcurra el lapso temporal en el que puede efectuarse la compensación); el sujeto pasivo, sin embargo, no estaría habilitado para corregir los errores detectados en las declaraciones correspondientes a ejercicios prescritos, aunque dichos errores pudieran proyectarse a los créditos compensables en el futuro...

Es cierto que algunas de las sentencias dictadas por este Alto Tribunal anunciaban la posibilidad de que la LGT/2003 pudiera suponer un cambio en la doctrina mantenida durante la vigencia de la LGT/1963. Así, la sentencia de 2 de febrero de 2012.

No obstante, en la propia sentencia de 2 de febrero de 2012 citada ya se apuntaba hacia la equiparación de ambas normas en cuanto a las obligaciones de justificación documental exigibles al contribuyente. Esta conclusión ha sido finalmente elevada a doctrina jurisprudencial en pronunciamientos posteriores, en los que esta Sala afirma de

manera tajante que las previsiones contenidas en los artículos 70.3 y 106.4 LGT/2003 no alteran en ningún caso el régimen de la prescripción, limitándose a reafirmar las obligaciones de justificación documental que ya imponía al sujeto pasivo el artículo 23.5 LIS ...

En resumen, el criterio que se establece en las sentencias de referencia puede sintetizarse en que, a partir de la vigencia de la Ley 40/1998, el nuevo artículo 23.5 exige al interesado conservar los soportes documentales o contables correspondientes a los ejercicios prescritos para que la Administración, en la comprobación de los ejercicios prescritos, pueda constatar la existencia del crédito (su procedencia, su origen y principio del que procede) y la correlación entre la cuantía o suma compensada en el ejercicio no prescrito y la que se generó en el periodo prescrito. Es decir, que solo en el caso de que la base imponible cuya compensación se pretende no exista (porque no deriva de la declaración del ejercicio prescrito) o si la suma compensada resulta superior a la efectivamente generada con anterioridad, puede la Inspección regularizar el ejercicio no prescrito comprobado y ello no porque se esté comprobando un acto que ha ganado firmeza, sino porque lo que pretende el contribuyente se aparta (cualitativa o cuantitativamente) de lo consignado en un periodo que ya no puede ser objeto de comprobación”.

El estado de la cuestión en la jurisprudencia más reciente viene expuesto en la sentencia de 9 de diciembre de 2012 (casa. 2883/2012), donde --después de reconocer que nadie discute que el obligado tributario, tal y como pide el artículo 23.5 de la Ley 43/1995 , debe acreditar, mediante la exhibición de la contabilidad y de los oportunos soportes documentales, la procedencia y la cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretende-- puntualiza que la incógnita a despejar consiste en si, con ocasión de esa acreditación, le está permitido a la Administración tributaria comprobar el ejercicio prescrito en el que las bases negativas se generaron y, cuando sea menester, proceder a su rectificación o eliminación, y, en su caso, con qué alcance.

La respuesta ha sido dada en la sentencia de 6 de noviembre de 2013 (casa 4319/2011), sentando un criterio que ha sido seguido en la sentencia de 14 de noviembre de 2013 (casa. 4303/2011)...

Demostrada por el sujeto pasivo la concordancia de las bases imponibles que se pretenden compensar en el ejercicio “no prescrito” con las consignadas en el “prescrito”, si la Administración sostiene que la deducción es improcedente, tanto por razones fácticas como jurídicas, es a ella a quien corresponde acreditar cumplidamente la ausencia de justificación de la discrepancia”.

Pues bien, a la luz de esta doctrina y al igual que en las dos sentencias anteriores que acabamos de citar, se ha de concluir que en el caso debatido la Administración tributaria no cumplió con la carga de la prueba que le incumbía en virtud del mencionado precepto.

4. Una vez expuesta la normativa y jurisprudencia que resultan aplicables en los supuestos de comprobación de bases imponibles negativas generadas en ejercicios prescritos pero cuya aplicación tiene lugar en ejercicios no prescritos, procede ahora determinar sus efectos en el caso que nos ocupa...

... Como consta en el expediente y advierte la sentencia impugnada, HPHIB entregó a la Inspección toda la justificación documental necesaria para probar la realización de las operaciones así como todos sus elementos determinantes y la realidad de sus efectos en todos los planos, mercantil y tributario. Ni la Inspección ni el TEAC ni el propio Abogado del Estado han cuestionado la realidad de tales operaciones ni la validez de los contratos mercantiles.

Lo que pretende la Administración es determinar la conformidad a Derecho de tales operaciones, la existencia de una motivación exclusivamente fiscal y no económica, y no la simple constatación de su realización --en los términos pactados y con sus efectos propios--, algo que queda fuera de las facultades que el artículo 23.5 LIS o la propia LGT/2003 confieren a la Inspección.



Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 27 de mayo de 2014, rec. 8/2009

Ponente: Manuel Vicente Garzón Herrero

Impugnación del Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio.

En relación con el régimen de las operaciones vinculadas ordenado por el RD 1793/2008, por el que se modifica el RD 1777/2004 (Rgto IS), el Alto Tribunal anula varias disposiciones a causa del recurso promovido por el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España.

Fundamentos de derecho

TERCERO. Estructura básica de las pretensiones.

... Fundamentalmente la impugnación del Decreto se lleva a cabo por la presunta vulneración de principios constitucionales y sólo de manera excepcional por la infracción de la L.G.T., la Ley del Impuesto de Sociedades y la Ley 30/1992.

Los grandes apartados de la demanda son:

1. El ajuste secundario
2. La documentación exigible
3. El procedimiento de determinación del valor de mercado
4. Las sanciones establecidas
5. Ilegalidad del artículo 21 bis apartados 2 y 3 del Reglamento

CUARTO. Análisis del ajuste secundario.

A) Dificultad de fijar el valor de mercado

... Desde la perspectiva material el demandante no llega a formular reproche alguno contra la norma impugnada salvo la onerosidad y dificultad que de ella se deriva. Pero ni la onerosidad reseñada, ni la dificultad que de ella se sigue permiten tachar de ilegal la norma impugnada porque tales cambios se encuentran dentro del ámbito de libre apreciación que al legislador corresponde.

... Sin perjuicio de la incidencia jurídica que, pueda tener en cada caso, la dificultad de fijar el "valor de mercado".

B) El ajuste secundario

... La problemática específica que las operaciones vinculadas suponen en la fijación de la "base imponible" tiene específico tratamiento en el artículo 16 de la LIS ...

... El artículo 16.1 regula el denominado ajuste primario el cual ha de ser primero unilateral y posteriormente, si es posible, y se dan las circunstancias requeridas para ello, bilateral o correlativo.

Se trata, mediante él, de corregir las desviaciones que en la fijación del valor del mercado puedan producirse, correcciones que habrán de tener, si es posible, una doble dirección: unilateral, primero, y bilateral, después.

Cuando se aprecie que estas desviaciones implican una transferencia de rentas cualitativamente distinta de la contablemente expresada, y se den las circunstancias mencionadas en el apartado segundo del artículo 16.8 de la LIS tendrán lugar las presunciones que en el precepto citado se proclaman, presunciones que por la naturaleza de las cosas, y por el principio antes enunciado, tendrán naturaleza de una presunción "iuris tantum", pues el principio general que rige todo el texto legal es el de gravar las rentas derivadas de la operación para las personas que las realizaron.

De este modo el artículo 16.8 párrafo segundo no contiene norma especial alguna, pues ha de regirse por el criterio general establecido en el artículo 16.1 y 16.8.1...

Hecho el análisis precedente, las cuestiones planteadas por la parte sobre cómo funciona el ajuste secundario han recibido respuesta suficiente. De una parte, no estamos ante una norma antielusiva, sino ante una norma que determina la cuantía de la base. El ajuste secundario es una norma que opera en aquellos supuestos en que la transferencia real de rentas es distinta de la que aparentemente ha sido efectuada. Además, la prueba sobre la existencia de transferencias de rentas en modo distinto al que se ha reflejado contablemente, corresponde a la Administración.

Todo lo dicho comporta la plena legalidad, a nuestro juicio, y en este punto, tanto de la Ley como del Reglamento, y sin perjuicio de ulteriores precisiones derivadas de la propia sistemática del Recurso Contencioso...

QUINTO. Sobre la obligación de documentar las operaciones de las sociedades vinculadas.

... Segundo.

Ausencia de habilitación reglamentaria

... Considera la demandante que las prestaciones personales, y una prestación personal es la obligación de documentación, no debe tener en materia de reserva de ley un ámbito de defensa menor que las prestaciones patrimoniales.

Con independencia del acierto de la demandante al equiparar las obligaciones patrimoniales con las personales a efectos de aplicabilidad del principio de Reserva de Ley, es lo cierto que el Tribunal Constitucional en su sentencia de 11 de julio de 2013 y resolviendo la cuestión de inconstitucionalidad 3705/2011, propuesta por nosotros acerca de la eventual inconstitucionalidad del mismo artículo 16.2 de la LIS, aunque en relación con el apartado décimo

del mismo precepto, afirma: "la fijación de la documentación que deben mantener las empresas vinculadas" ha de ser objeto de la colaboración reglamentaria...

TERCERO. Otros reproches sobre la obligación de documentación.

A) Imposible cumplimiento de la determinación del valor de mercado

La determinación del valor de mercado del bien objeto de la operación puede resultar no fácil. Pero ni estas dificultades, ni el que la obligación de probar ese valor pese sobre el administrado, pueden esgrimirse como motivos de ilegalidad...

B) Inseguridad jurídica en la determinación del contenido de la documentación. Incidencia en el artículo 25 de la constitución...

La relativa ambigüedad de los textos legales no puede considerarse, a la vista de las consideraciones vertidas por el Tribunal Constitucional en la sentencia citada, como infractora de ninguna de las normas invocadas.

C) Quiebra del principio de proporcionalidad y de minoración de costes en la determinación de las obligaciones de documentación

... Podrá parecer gravoso el cambio legislativo introducido en la obligación de documentación de las operaciones vinculadas; podrá sostenerse que es un cambio de regulación no justificado desde el punto de vista de la entidad recurrente; pero no puede negarse que ha sido llevado a cabo por quien está autorizado legalmente para ello según el sistema de fuentes establecido en nuestro Ordenamiento Jurídico...

SEXTO. Reproches sobre la vulneración del derecho de defensa.

B) Sobre la vulneración del derecho de defensa

... Con respecto al proyecto reglamentario que preveía en este punto el archivo de las actuaciones y no tener por presentados los correspondientes recursos, el Consejo de Estado concluyó que: En todo caso, parece claro que no puede el reglamento proyectado limitar la posibilidad de recurso en vía administrativa de la liquidación provisional, facultad consagrada como tal en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, con carácter general (artículo 213.1: posibilidad de revisión de "los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y los actos de imposición de sanciones tributarias") y como objeto de Recurso de Reposición (artículo 222.1) y de reclamación económico administrativa (artículos 226 y 227.2 a), precepto este último que señala de forma expresa como "reclamables" "las liquidaciones provisionales y definitivas". Por ello, deberían eliminarse en el artículo 21, apartado 2, párrafo segundo y apartado 3, párrafo tercero, las referencias al archivo de las actuaciones y a la consecuencia de no tener por presentados los correspondientes recursos en el caso de que no se unifique la vía procedimental escogida por las entidades afectadas.

Si esto era así cuando se "declaraba el archivo" y "no tener por presentados los recursos", lo mismo ha de decidirse si la regulación reglamentaria prevé la inadmisión, resolución que hay que entender equivalente a la rechazada por la Consejo de Estado.

La vulneración legal se encuentra en los textos legales citados en el informe del Consejo de Estado y no en el derecho de defensa.

En este punto, por tanto, el recurso deberá ser estimado, siendo extensivas las consideraciones anteriores a los efectos de la falta de acuerdo sobre nombramiento de perito, también previstas en el Reglamento, y por idéntica razón...

OCTAVO. Ajuste secundario. Artículo 21 bis del reglamento.

El artículo 16.8 del LIS , redactado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, establece:..

El artículo 21 bis 2 del Reglamento, según la redacción dada por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio , por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, es del siguiente tenor:..

Es evidente que entre los textos comparados no existe relación y que el texto reglamentario añade unas presunciones no contenidas en la ley para los supuestos en que la diferencia no se corresponde con la participación en la entidad, lo que obliga a su anulación.

Es verdad que a tenor de la interpretación que antes hemos formulado, tanto de la Ley como del Reglamento, las previsiones que en ambos textos se establecen quedan supeditadas a que se grave la renta efectivamente derivada de la operación, lo cual priva de virtualidad, en gran medida, la previsión combatida. Pero lo cierto es que esta previsión carece de cobertura en la Ley por la que habrá de ser anulada, pues en nuestro Derecho Tributario no son posibles los reglamentos independientes, y esta naturaleza tienen las previsiones mencionadas.

Distinta suerte debe correr el apartado tercero del mismo texto legal combatido pues, como al principio hemos razonado, es acorde con los criterios que inicialmente hemos afirmado que han de presidir la fijación de la base de esta clase de operaciones, "gravar la riqueza realmente obtenida por los intervinientes"...

Fallamos

- 1º. Que debemos estimar y estimamos parcialmente el Recurso...
- 2º. Anulamos el último inciso del artículo 21.2 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio...
- 3º. Que debemos anular y anulamos el artículo 21 bis 2. a) párrafo segundo del mismo texto legal...
- 4º. Acordamos anular el artículo 21 bis 2. b) párrafo segundo del mismo texto legal que dispone.



Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 20 de junio de 2014, rec. 1806/2012

Ponente: José Antonio Montero Fernández

Régimen de ayudas de Estado ejecutado por España a favor de las empresas de Guipúzcoa: beneficios fiscales, crédito fiscal del 45% de las inversiones, I.S., ejercicios 1997 a 2006. Derecho comunitario. Principio de confianza legítima.

La confianza legítima y la seguridad jurídica no son invocables para denegar la devolución de ayudas de Estado disfrutadas en forma de crédito fiscal que han sido declaradas ilegales por una Decisión de la Comisión Europea con fundamento en la falta de notificación de su establecimiento.

Fundamentos de derecho

CUARTO. Como se observa el grueso de las cuestiones planteadas por la parte recurrente han sido tratadas y resuelta por la sentencia del TJCE de 28 de julio de 2011, que contesta expresamente (entre ellos, los apartados 72, 75 a 79 y 100) las cuestiones suscitadas por la parte, al margen del pronunciamiento contenido en el Fundamento de Derecho Tercero de la sentencia recurrida sobre la no concurrencia, en el caso de autos, del mencionado principio.

En efecto, el Tribunal ha mantenido que el objetivo de la recuperación consiste en restablecer la situación que existía en el mercado antes de la concesión de la ayuda. Ello es necesario para garantizar que la competencia no será falseada en el mercado interior,... el Tribunal ha subrayado que la recuperación de las ayudas ilegales e incompatibles no constituye una sanción... sino la consecuencia lógica de su ilegalidad...

Por otra parte, aunque el artículo 14, apartado 1, del Reglamento de procedimiento ha establecido que la Comisión no requerirá la recuperación de la ayuda si ello es contrario a un principio general del Derecho comunitario y los principios generales del Derecho comunitario más a menudo invocados en este contexto son los principios de la confianza legítima y seguridad jurídica, es necesario señalar que el Tribunal ha dado una interpretación muy restrictiva a estos principios en el contexto de la recuperación. Es más, esta Sala, Sección Tercera, en su sentencia de 23 de septiembre de 2009, recurso de casación 183/2007, donde se analizaban los principios de seguridad jurídica y confianza legítima en un supuesto similar a una ayuda de Estado, ha declarado, remitiéndose a una sentencia de la propia Sección, en sus Fundamentos de Derecho Séptimo y Octavo: ...

Octavo... . la apelación a aquellos principios frente a la obligación de reembolsar ayudas de Estado ilegalmente percibidas (hipótesis que, repetimos, no es exactamente la de autos, aunque así parezca sostenerlo la demandante) está llamada al fracaso en casos como el de autos, donde no concurren circunstancias excepcionales sino la mera aplicación de disposiciones nacionales reguladoras de la ayuda acordada sin previa notificación a la Comisión y en cuantías superiores a las máximas admisibles. Para supuestos en que concurren estas circunstancias la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (por todas, véanse las sentencias de 15 de diciembre de 2000, asunto C-148/04, Unicredito Italiano (a esta sentencia se remite el Fundamento de Derecho Tercero de la hoy recurrida,) y de 18 de junio de 2007, asunto C-119/05, Lucchini) es contraria a la tesis sostenida por los recurrentes.

Por su taxatividad baste transcribir el apartado 104 de la primera de aquellas sentencias: ... las empresas beneficiarias de una ayuda sólo pueden, en principio, depositar una confianza legítima en la validez de la ayuda cuando ésta se conceda con observancia del procedimiento que prevé dicho artículo, y, por otra parte, en circunstancias normales, todo agente económico diligente debe poder comprobar si ha sido observado dicho procedimiento...

Ha dicho también el Tribunal de Justicia en su sentencia de 15 de julio de 2004, asunto C-459/02, Association agricole pour la promotion de la commercialisation laitière Procola, apartado 29 que “El principio de la confianza legítima solo puede ser invocado contra una normativa en la medida en que los propios poderes públicos hayan creado previamente una situación que pueda infundir una confianza legítima...

No puede, pues, pretenderse que en base a la confianza legítima de la entidad recurrente se mantenga la ilegalidad consistente en el beneficiarse de unas ventajas contrarias a las normas europeas, sin perjuicio, claro está, y de ser procedente, de que en los supuestos en los que el sometimiento a la Ley o Norma declarada contraria a las normas europeas pudieran haber dado lugar a perjuicios susceptible de constituir una responsabilidad del Estado legislador -en este caso Diputación Foral de Guipúzcoa-, en los términos en los que este Tribunal se ha pronunciado, por todas Sentencia de 16 de diciembre de 2010, rec. cas. 166/2007.



Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 2 de junio de 2014, rec. 3251/2012

Ponente: Joaquín Huelin Martínez de Velasco

Cesión de las devoluciones del impuesto sobre el valor añadido. Artículo 17.4 de la vigente Ley Tributaria. Incongruencia y falta de motivación de la sentencia.

La cuestión se centra en la posibilidad de transmitir entre particulares el derecho a las devoluciones de que pudiera ser titular un contribuyente. En el caso, una empresa dio como garantía de un préstamo bancario el derecho a las devoluciones del IVA que se generasen en el futuro. Este pacto fue notificado a la Administración quien rechazó cualquier efecto del mismo en el ámbito tributario.

Este mismo asunto se ha planteado anteriormente y siempre con discrepancias en el Alto Tribunal. A nuestro juicio, la forma en que se suscita el asunto no es correcta (*“¿permite la Ley General Tributaria al obligado tributario disponer de los créditos que deriven del cumplimiento de sus obligaciones tributarias con efectos frente a la Administración, de suerte que resultaría jurídicamente compelida a satisfacer esas sumas a un tercero, cuando el pacto entre el obligado tributario y el tercero se le haya comunicado de forma fehaciente?”*) ya que así se pone en cuestión la posibilidad de efectuar de oficio una compensación con deudas pendientes (la cuestión que verdaderamente preocupa a la Administración y al propio tribunal), y porque caben otras posibilidades que hagan compatible este negocio jurídico con el respeto a las potestades administrativas.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO: Los tres primeros motivos deben ser desestimados.

Acierte o se equivoque, la Sala de instancia considera: (a) que el artículo 17.4 de la Ley General Tributaria proclama la inalterabilidad de los elementos de la obligación tributaria, encontrándose entre los elementos subjetivos de esa obligación, «además de la condición de sujeto pasivo, la determinación de otros sujetos, como el acreedor de los derechos y obligaciones que nacen de la relación jurídico tributaria, entre los cuales sin duda se encuentra la titularidad del derecho al cobro de una devolución» (FJ 3º), y (b) que «la devolución constituye un elemento más de la obligación tributaria» del sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido, «que en modo alguno le otorga directamente un crédito frente a la Administración, puesto que es preciso su reconocimiento, como la propia parte actora no deja de reconocer, mediante un acto administrativo (liquidación provisional para obtener la devolución correspondiente)» (FJ 3º)...

... Luego, la sentencia recurrida no incurre en incongruencia omisiva... Tampoco se pronuncia la sentencia discutida sobre cuestiones ajenas a la pretensión ejercitada en la demanda... Ni adolece de insuficiente motivación...

TERCERO: Igual suerte desestimatoria aguarda a la otra queja del recurso de casación...

... Los hechos son distintos de los que subyacían en el recurso de casación 3539/07, que fue resuelto por sentencia de 11 de julio de 2011, pero el problema jurídico de fondo es idéntico; a saber: ¿permite la Ley General Tributaria

al obligado tributario disponer de los créditos que deriven del cumplimiento de sus obligaciones tributarias con efectos frente a la Administración, de suerte que resultaría jurídicamente compelida a satisfacer esas sumas a un tercero, cuando el pacto entre el obligado tributario y el tercero se le haya comunicado de forma fehaciente? ...

La interpretación sistemática de los artículos 17.4 y 31.1 de dicha Ley, en relación con el artículo 115 de la Ley 37/1992, conduce a entender, como hizo la Sala de instancia en la sentencia recurrida, que aquella cesión de derechos, sin perjuicio de sus consecuencias civiles, no tiene efectos frente a la Administración, por lo que no puede afectar al cumplimiento por esta última de las obligaciones económicas y de los deberes que deriven de la aplicación de los tributos (artículo 30 de la Ley General Tributaria), ni tampoco limitar el ejercicio de sus potestades, incluida la eventual posibilidad de compensar de oficio deudas tributarias de los sujetos pasivos con los créditos que les reconozca (artículos 71.2 y 73 de la Ley General Tributaria).

VOTO PARTICULAR... Emitido por los Excmos. Señores Magistrados de esta Sala D. Emilio Frías Ponce y D. Juan Gonzalo Martínez Mico.

... Reiteramos el voto particular formulado en la sentencia de 11 de julio d 2011, recaída en el recurso de casación 3539/2007, que resolvía un caso similar.

En aquella ocasión declaramos lo siguiente:

"El artículo 36 de la LGT 230/1963, lo mismo que el artículo 17.4 de la LGT 58/2003, que recoge el denominado principio de inderogabilidad de la obligación tributaria o de indisponibilidad de las situaciones jurídicas subjetivas, no resulta aplicable al presente caso ya que no hace ninguna alusión a la imposibilidad de los particulares de disponer mediante pacto o contrato, no de sus obligaciones tributarias, sino de los eventuales derechos de crédito que puedan tener frente a la Administración tributaria.

Por eso, nada impide que un particular pueda ceder a un tercero mediante pacto, al amparo del principio civil de libertad de pactos establecido en el artículo 1255 del Código civil, el derecho a obtener una devolución tributaria por parte de la Administración tributaria, en cuyo caso esta última queda vinculada por dicho pacto..."

Solo pueden calificarse como créditos tributarios lo que derivan de una obligación tributaria, aquéllos de los que es acreedora la Hacienda Pública. La otra cara de las obligaciones de contenido económico de la Administración Tributaria –los créditos en los que el acreedor es el particular frente a la Hacienda Pública– no puede calificarse como crédito tributario.

Sentadas las precisiones conceptuales que anteceden, el artículo 36 LGT no impide al particular disponer de sus créditos frente a la Administración tributaria y que ésta satisfaga sus obligaciones de contenido económico a un tercero en virtud de un pacto de éste con el particular acreedor originario, siempre, claro es, que la Administración tributaria conozca dicho pacto...

Así lo entendió la Sala de lo Civil de este Tribunal Supremo en sentencia de 12 de diciembre de 2002 (casación 967/1997) al condenar a la AEAT a efectuar una devolución tributaria a un tercero al que el acreedor originario había cedido su crédito en garantía de una operación entre ambos, entendiendo la Sala de lo Civil que el deudor –la Administración Tributaria en este caso– una vez había tenido conocimiento de la cesión de crédito entre

particulares (la constitución de una prenda de un crédito es una verdadera cesión de crédito), solamente quedaba liberada mediante el pago al acreedor cesionario...

Téngase en cuenta, además, que la cesión del derecho de crédito a la devolución por el particular, además de no ser el único supuesto en el que la Administración tributaria efectúa el pago al titular originario, no introduce ninguna distorsión importante en la mecánica de la relación jurídico-tributaria porque el tercero no sustituye al obligado en ningún aspecto de la relación jurídica, pues las actuaciones derivadas del procedimiento de gestión deberán seguir practicándose con el titular originario...

En consecuencia, lo procedente hubiera sido casar la sentencia dictada y, constituyéndonos en Tribunal de instancia, estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Banco...



Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 6ª

Sentencia de 23 de diciembre de 2013, rec. 14/2012

Ponente: Santiago Pablo Soldevila Fragoso

Sanciones tributarias. Infracción ajustada a derecho por deducción de cuotas de IVA superiores a las consignadas en los documentos contables. Nulidad, por ausencia de culpabilidad, en la sanción por deducción indebida de cuotas soportadas.

En contra de la tesis del TEAC, la Audiencia Nacional entiende que no puede invocarse el artículo 96. Uno, 3 o, 4 o, y 5o de la Ley 37/1992, interpretado en un sentido absoluto de prohibirse la deducción, en todos los casos, de las cuotas correspondientes a las adquisiciones de bienes y servicios para atender a los clientes de la empresa, tales como entradas para espectáculos, alojamiento, o restaurantes, pues, como ha sostenido el TJUE, el contribuyente debe disponer de la oportunidad de justificar en qué medida esos gastos eran necesarios para el ejercicio de su actividad profesional.

Fundamentos jurídicos

CUARTO: La segunda de las conductas sancionadas, deducción indebida de cuotas soportadas en determinadas entregas de bienes y servicios no deducibles, como adquisición de entradas para espectáculos deportivos para atender a terceros, y la adquisición de alimentos y objetos de atenciones a clientes, presenta caracteres propios y diferenciados, que exigen de nuestra parte un análisis específico,...

En efecto, la STJUE de 19-9-00 asuntos C-177 y 181/99 Ampafrance SA y Sanofi Synthelabo, apartados 57 a 62, de forma expresa y explícita resuelve la cuestión planteada, con un pronunciamiento referido exactamente al problema que es objeto de discusión en este caso, siendo la decisión del Tribunal de Justicia vinculante para todos los poderes públicos de todos los Estados miembros de la Unión Europea.

La estructura de la referida sentencia parte del derecho de todo contribuyente, a deducirse las cuotas por él devengadas del Impuesto sobre el Valor Añadido, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados, por otro sujeto pasivo, en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, tal y como dispone el artículo 17 de la Sexta Directiva sobre el IVA, cuestión pacífica e indiscutida en el presente pleito...

La sentencia mencionada es muy clara, cuando en sus apartados 61 y 62 establece la siguiente doctrina: " Pues bien, no parece necesaria para luchar contra el fraude y la evasión fiscal una medida consistente en excluir a priori del derecho a la deducción del IVA, que constituye un principio fundamental del sistema del IVA creado por la Sexta Directiva, la totalidad de los gastos de alojamiento, restaurantes, recepciones y espectáculos, pese a que pueden concebirse o existen ya en el ordenamiento jurídico nacional medios apropiados, que no suponen tanto menoscabo de dicho principio como una exclusión del derecho a la deducción en el caso de ciertos gastos.

No corresponde al Tribunal de Justicia pronunciarse sobre la adecuación de otros medios de lucha contra el fraude y la evasión fiscal que podrían concebirse, como el establecimiento de un límite a la cuantía de las deducciones autorizadas o un control inspirado en el que se efectúa en el Impuesto sobre la Renta o en el Impuesto de Sociedades, pero es necesario sin embargo precisar que, en el estado actual del Derecho comunitario, no constituye un medio proporcionado al objetivo de lucha contra el fraude y la evasión fiscal, y afecta excesivamente a los objetivos y principios de la Sexta Directiva, una normativa nacional que excluye del derecho a la deducción del IVA los gastos de alojamiento, restaurantes, recepciones y espectáculos, sin que el sujeto pasivo tenga la posibilidad de acreditar la inexistencia de fraude o evasión fiscal a fin de acogerse al derecho a la deducción”.

Así las cosas, frente a la claridad de la sentencia mencionada que se refiere exactamente al supuesto objeto de enjuiciamiento, no puede oponerse una resolución como la que es objeto de recurso, en la que, bajo la invocación del artículo 96. Uno, 3 o, 4 o, y 5o de la Ley 37/1992, se concluye que la ley es clara y rotunda sobre la imposibilidad, en todos los casos, de deducirse las cuotas correspondientes a las adquisiciones de bienes y servicios para atender a los clientes de la empresa, tales como entradas para espectáculos, alojamiento, o restaurantes.

Es justamente esa rotundidad con la que se expresa la resolución, sin dar oportunidad al obligado tributario a justificar en qué medida esos gastos eran necesarios para el ejercicio de su actividad profesional, lo que determina una quiebra del principio de neutralidad del IVA, que nos conduce, directamente, a la estimación del recurso por este motivo y en relación con las cuotas por las operaciones a que se refiere este Fundamento Jurídico.



Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 6ª

Sentencia de 23 de junio de 2014, rec. 433/2012

Ponente: Concepción Mónica Montero Elena

Impuesto sobre el valor añadido. Devolución de ingresos indebidos: necesidad de que conste la existencia de un doble ingreso, circunstancia que debió valorar la Administración ante la insuficiente documentación aportada por el contribuyente.

Ante el impago de unas facturas, la entidad emisora realizó el ingreso de las cuotas del IVA que se habían repercutido, siendo que, con posterioridad, las entidades intervinientes en la operación, decidieron que las cuotas debía abonarlas otra de las entidades que, efectivamente, las abonó. En consecuencia, se dilucidaba una cuestión de un posible doble pago.

Al hilo de esta cuestión, la Sala se pronuncia sobre un tema de importancia que afecta a las posibilidades de aportar pruebas en los procedimientos revisores cuando no fueron aportadas en gestión y al deber de la Administración de proceder a una regularización íntegra de la situación tributaria del sujeto pasivo.

Fundamentos jurídicos

SEGUNDO:... En primer lugar, hemos de examinar las argumentaciones contenidas en la Resolución impugnada, relativa a los documentos aportados en vía económica administrativa para justificar el doble pago. Sostiene el TEAC, que tal documentación no puede ser considerada ya que pudo y debió aportarse ante la Administración Tributaria, a fin de que por ella, puedan comprobarse los datos contenidos en los documentos.

No podemos compartir este razonamiento en cuanto, a) esta Sala ha venido reiterando en decisiones confirmadas por el TS, que la Administración Tributaria está obligada a la regularización íntegra de la situación tributaria del sujeto pasivo, lo que implica el examen de una posible doble tributación, aún cuando el recurrente no aportase la documentación; b) el artículo 221 prevé que el procedimiento de devolución de ingresos indebidos puede ser iniciado de oficio por la Administración.

La Administración Tributaria pudo y debió comprobar si había existido una doble tributación.

Por tal razón, si el TEAC no estaba en condiciones de comprobar la certeza de la documentación presentada debió retrotraer actuaciones a fin de que se efectuase por el órgano tributario competente - petición ésta que aparece como subsidiaria en el suplico de la demanda -.

De otra parte, es cierto que ni el TEAC ni esta Sala pueden valorar la concurrencia de los requisitos necesarios para proceder a la devolución de ingresos indebidos, pues sería precisa la acreditación de que las cuotas que se reclaman no fueron deducidas y que, efectivamente, fueron indebidamente ingresadas. Por ello hemos de atender en este punto a la petición subsidiaria contenida en el suplico.

Hemos de recordar la doctrina del TS contenida en la sentencia de 5 de junio de 2014, recurso 947/2012:

“Ahora bien, lo que si protege el principio de seguridad jurídica es la situación de quien habiendo deducido el importe de una repercusión indebida se ve sometido a una actuación inspectora de regularización que da lugar a una duplicidad impositiva, mediante la exigencia del impuesto indebidamente deducido sin devolución simultánea del importe de la repercusión indebida”

Fallamos

Que estimando parcialmente el recurso... debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada en cuanto debió ordenar la retroacción de actuaciones y anular la sanción impuesta, y en consecuencia debemos anularla y la anulamos en los extremos examinados, declarando proceder la retroacción de actuaciones a fin de que la Administración Tributaria compruebe la existencia de un ingreso indebido, con imposición de costas a la Administración demandada.



Revista Técnica Tributaria

Novedades editoriales



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Novedades editoriales

Antonio Moya Jiménez. La responsabilidad de los administradores de empresas insolventes. Bosch, 2014.

Esta 9ª Edición de la obra, además de incorporar novedosa jurisprudencia en materia de responsabilidad de los administradores de sociedades de capital, actualiza su contenido a las diversas modificaciones derivadas de la Ley 14/2013, de 23 de septiembre, coloquialmente conocida como Ley de Emprendedores.

Según establece el propio preámbulo de la ley, ésta surge para dar respuesta a la grave situación económica que padece España desde hace varios años. En parte, haciendo frente al incremento de los concursos de acreedores que amenazan a numerosas empresas en nuestro país y que, a menudo, se traducen en la desaparición de las mismas o en la aplicación de una serie de medidas que tratan de paliar en lo posible ésta difícil situación.

A tal fin, la Ley 14/2013 ha modificado la Ley de Sociedades de Capital (Real Decreto Legislativo 1/2010), introduciendo la figura del emprendedor de sociedad limitada, fijando el capital social de las sociedades mercantiles, creando las sociedades en formación sucesiva e introduciendo una nueva regulación de los estatutos sociales, entre otras cuestiones. Del mismo modo, se modifica la Ley Concursal (Ley 22/2003), introduciéndose la remisión de las deudas de las personas físicas, el acuerdo extrajudicial de pago, el nombramiento de mediador concursal, la homologación de acuerdos de refinanciación y designación de expertos, y demás aspectos que tratan de evitar la desaparición de empresas en grave situación económica y en situación concursal.

Zuley Fernández Caballero. Las garantías del crédito tributario. J. M. Bosch, 2014.

La Hacienda Publica goza de un derecho de crédito frente al obligado tributario. Con el ejercicio de la función recaudatoria se realiza aquel derecho, pero cuando se producen actuaciones evasivas del deudor, la Administración tributaria puede recurrir no sólo a la ejecución forzosa de la deuda, sino también a otros mecanismos que incrementan las posibilidades de hacer efectivo su cobro. Dentro de las medidas que el ordenamiento jurídico configura para asegurar el crédito tributario se encuentran las garantías tributarias.

La Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), constituida en 1967, reúne a más de 2.000 Abogados, Economistas y Titulados Mercantiles de reconocida solvencia ética y profesional, dedicados a la asesoría fiscal. Entre sus objetivos destacan la formación permanente de todos sus miembros mediante la difusión de sus publicaciones periódicas, la celebración de Conferencias, Seminarios, Jornadas de Estudio y Congresos, así como el intercambio constante de la información proporcionada por sus integrantes. Del mismo modo, estimula la creación de una conciencia fiscal entre los ciudadanos, colaborando a la divulgación y clarificación de los aspectos más complejos de la normativa legal. Aporta su visión sobre los temas fiscales de actualidad en defensa de los intereses legítimos de los contribuyentes y en la salvaguarda de los principios fundamentales del Estado de Derecho. En este sentido, presenta recomendaciones a la Administración Tributaria en materia fiscal, colaborando en la preparación o modificación de los textos legales, tratando de perfeccionarlos y de simplificar su práctica. La Asociación Española de Asesores Fiscales es miembro de pleno derecho de la Confédération Fiscale Européenne, órgano consultivo en materia de impuestos de la Comisión de la UE y que reúne a las organizaciones de Asesores Fiscales más importantes de la Unión Europea. También forma parte de la International Fiscal Association (IFA) y de la Asociación Española de Derecho Financiero.

Junta Directiva de la AEDAF

Eduardo Luque Delgado

Presidente

José Francisco Alfonso Palop

Secretario General

Amparo Hidalgo Parejo

Vicesecretaria

Belén Marín Villamayor

Vocal resp. de Asuntos Económicos

Tomás Marcos Sánchez

Vocal resp. de Estudio e Investigación

Estrella Martín Domínguez

Vocal

Carlos Martos Navarro

Vocal

Aitor de Andrés Sanchoyertu

Vocal

José Blasi Navés

Vocal

Demarcaciones Territoriales

Andalucía-Málaga

Rubén Candela Ramos
Tel.: 952 06 07 40
Fax: 952 22 48 24
rubencandela@rubencandela.com
C/ Alameda Principal, 21- Of. 201
29001 Málaga

Andalucía-Sevilla y Extremadura

Francisco José Gallo Masero
Tel.: 954 98 92 27
Fax: 954 53 21 72
fgallo@gallomasero.com
Avda. M^a Auxiliadora, 14-2^a-Of.14
41003 Sevilla

Aragón

Víctor Sebastián Lasaoa
Tlf.: 976 23 50 34
Fax: 976 21 94 87
victorm@vsebastian.com
P^o Independencia, 32 - 3^o Izda.
50004 Zaragoza

Asturias y León

María José Fernández Vallinas
Tel.: 987 22 41 06
Fax: 987 22 24 39
mariajose@etmasesores.com
C/Roa de la Vega-4^o-1^oE
24002 León

Baleares

Luis Llorens Morillo
Tlf.: 971 46 32 23
Fax: 971 46 89 80
luis@llopasesores.com
Avda Alejandro Roselló, 40-7^o-1^oA
07002 Palma de Mallorca

Canarias

Luis Ferrándiz Atienza
Tel.: 928 36 00 45
Fax: 928 38 15 52
luisfa@jmasociados.com
C/Triana, 13 - 1^oD
35002 Las Palmas de Gran Canaria

Cantabria

Antonio Relea Sarabia
Tlf.: 942 36 21 24
Fax: 942 36 14 50
relea@hotmail.com
C/ Don Daniel, 6 - 2^o
39008 Santander

Cataluña

Llorenç Maristany i Badell
Tel.: 93 209 11 12
Fax: 93 200 84 96
maristany@economistes.com
Avda. Diagonal, 427 - 4^o - 1^o
08036 Barcelona

Galicia

Atilano Vázquez Martínez
Tlf.: 981 29 05 00
Fax: 981 13 07 16
coema@coema.es
C/ Benito Blanco Rajoy, 3 - 1^o
15006 A Coruña

La Rioja

Ignacio Fernández Ruiz
Tel.: 941 20 13 29
Fax: 941 20 54 96
ifernandez@economistas.org
C/Daniel Trevijano, 2 - 1^o Izda.
26001 Logroño

Madrid-Zona Centro

José Ignacio Alemany Bellido
Tel.: 91 702 26 52
Fax: 91 308 34 14
joseignacio.alemany@alescab.es
C/Villanueva, 13
28001 Madrid

Murcia

Ana Correa Medina
Tel.: 968 50 83 39
Fax: 968 32 11 41
abogadoscorrea@gmail.com
C/Mayor, 29 - 1^o
30201 Cartagena

Navarra

Isabel Guembe Elizalde
Tlf.: 948 29 26 83
Fax: 948 29 26 85
isabel@lagunco.com
C/ Multiva Baja, 8 - bajo
31006 Navarra

País Vasco

Francisco José Espinosa Barro
Tel.: 94 423 40 09
Fax: 94 424 13 23
fj.espinosa@grupospinosa.es
C/Gran Vía, 38-3^o-Ed. Granada
48009 Bilbao

Valencia-Alicante y Albacete

Rogelio García García
Tlf.: 965 38 16 72
Fax: 965 38 16 91
rogelioasesores@terra.com
C/ José M^a Pemán, 21 - Entlo.
03600 Elda

Valencia-Castellón

Francisco Serantes Peña
Tel.: 963 23 76 00
Fax: 963 23 76 01
serantes@icav.es
Psje. Doctor Serra, 33 - 2^o - 1^o
46004 Valencia

Normas de Autor

Revista Técnica Tributaria es una publicación de la Asociación Española de Asesores Fiscales, dirigida a todos los profesionales del Derecho tributario, configurándose como una publicación científica que, desde una óptica crítica, intenta analizar todos y cada uno de los aspectos que pudieran incidir en la aplicación del tributo.

La periodicidad de Revista Técnica Tributaria es trimestral.

Los trabajos recibidos deberán ajustarse a los siguientes criterios:

1. Deberán versar sobre Derecho tributario, contabilidad, administración, economía o Derecho de la empresa, en su proyección fiscal.
2. Ser originales, no habiéndose publicado previamente en ninguna revista de ámbito local, nacional o internacional. La Asociación Española de Asesores Fiscales entenderá cumplido este requisito con la recepción del trabajo, siendo responsabilidad de su autor las consecuencias que pudieran derivarse de su incumplimiento.
3. Los originales tendrán una extensión mínima de 6000 palabras y máxima de 25000, debiendo ser remitidos por correo electrónico a gabinete.estudios@aedaf.es en formato compatible con los programas de tratamiento de texto más extendidos en España. Sólo en casos excepcionales, y tras la oportuna revisión de los originales, se admitirán trabajos cuya extensión esté fuera de los límites indicados.
4. Junto con el original, el autor o autores remitirán un resumen del trabajo, en español y en inglés, que se publicará con el original. La extensión del resumen estará entre cincuenta y cien palabras, pudiendo el Gabinete de Estudios adaptar el mismo al contenido real del artículo y a su interés. Asimismo, deberá remitirse una relación de palabras clave para su indización en las correspondientes bases de datos; esta relación también figurará en versión inglesa (Keywords).
5. Las citas de sentencias, consultas y legislativas deberán estar preferentemente relacionadas con las bases de datos de la AEDAF. De no ser así, AEDAF se reserva el derecho a su modificación referencial.
6. En el trabajo se indicará el autor o autores, así como titulación y demás datos que, en su caso, debieran figurar en la publicación.
7. Habrá referencias bibliográficas

Revisión de los originales:

1. Una vez recibidos los originales, el Gabinete de Estudios procederá a un primer análisis del texto. De no ser aceptado, se comunicará inmediatamente a los remitentes, indicando las causas de su rechazo.
2. En caso contrario, si el Gabinete de Estudios entendiera que puede ser apto para su publicación en Revista Técnica Tributaria, se procederá a borrar los datos identificativos del autor o autores y se remitirá a evaluadores externos para un análisis ciego del manuscrito. Del resultado de este análisis se dará cuenta motivada al autor o autores, pudiendo, si así se estima oportuno, realizar observaciones al texto original para su posible adaptación.
3. El plazo para comunicar al autor o autores la decisión adoptada no superará los tres meses desde su recepción en la cuenta de correo electrónico indicada más arriba.

