

Revista Técnica Tributaria

TRANSFERENCIA

La Ley de Transparencia y el artículo 87.2 de la Ley General Tributaria:
una vía para obtener las resoluciones ocultas de
los Tribunales Económico-Administrativos

...

Conclusiones del XII Encuentro AEDAF (Jornada Nacional de Estudios 2019).
Madrid, 4 de abril de 2019

...

Lo más destacado de la Revista Interactiva de Actualidad (RIA)



Transferencia

La Ley de Transparencia y el artículo 87.2 de la Ley General Tributaria: una vía para obtener las resoluciones ocultas de los Tribunales Económico-Administrativos

Alejandro Miguélez Freire

Abogado y Economista

Miembro de la Sección de Derechos y Garantías y Práctica Tributaria de la AEDAF

Resumen

Se han cumplido recientemente 20 años desde la aprobación del llamado Estatuto del Contribuyente¹, norma que supuso un enorme avance en los derechos de los ciudadanos en materia tributaria. El propósito de este artículo es describir una vía para obtener el texto íntegro de las Resoluciones «ocultas» de los Tribunales Económico-administrativos (TEA), empleando para ello un derecho incluido por primera vez en nuestro ordenamiento por el citado Estatuto del Contribuyente.

¹ Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

Sumario

1. Lo dicho por el artículo 6.4 del Estatuto del Contribuyente y su tramitación parlamentaria
2. El artículo 87.2 de la Ley General Tributaria
3. Las Resoluciones «ocultas» de los TEA y sus consecuencias
4. La exigencia de identificar la Resolución «concreta» que se solicita
5. La interpretación administrativa sobre la identificación de la Resolución «concreta» que se solicita
6. El empleo de la Ley de Transparencia para la solicitud de la lista de Resoluciones con fecha y número
7. La aplicación práctica de la lista de Resoluciones: la solicitud de resoluciones «concretas» con amparo en la Ley General Tributaria
8. La extensión de lo anterior a un TEA Regional: el caso de La Rioja
9. Conclusión
10. Epílogo: una sugerencia para la Secretaría de Estado de Hacienda

Documentos anexos

1. Lo dicho por el artículo 6.4 del Estatuto del Contribuyente y su tramitación parlamentaria

El Proyecto de Ley del Estatuto del Contribuyente¹ no contenía referencia alguna al mencionado derecho de acceso a las resoluciones de los TEA. Su artículo 5 (posteriormente artículo 6) relativo a las publicaciones, hacía solamente referencia a la publicación periódica de los textos actualizados de las normas y a la obligación de hacer públicas las contestaciones y resoluciones de los TEA de mayor trascendencia y repercusión.

El Grupo Parlamentario Vasco en el Congreso de los Diputados formuló la enmienda 15², proponiendo la adición de dos párrafos al artículo 5, con la siguiente redacción:

«Asimismo, facilitará el acceso o publicará periódicamente, por los procedimientos que en cada caso resulten adecuados, las contestaciones a consultas y las resoluciones económico-administrativas de mayor trascendencia y repercusión.»

La Administración y los Tribunales económico-administrativos deberán suministrar, a petición de los solicitantes, el texto íntegro de consultas o resoluciones concretas, suprimiendo en ellas toda referencia a los datos que permitan la identificación de las personas a que se refieren.»

Esta enmienda pretendía facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, tal y como constaba en el apartado correspondiente a su justificación.

El Informe de la ponencia de dicho Proyecto de Ley fue ratificado por la Comisión de Economía, Comercio y Hacienda del Congreso de los Diputados el 21 de octubre de 1997³. Fruto del debate en dicha Comisión, se aprobó una enmienda transaccional (número 4) a la expresada enmienda 15, relativa al derecho de acceso a las resoluciones de los TEA que quedaría como sigue:

«4. La Administración tributaria y los tribunales económico-administrativos deberán suministrar, a petición de los interesados, el texto íntegro de consultas o resoluciones concretas, con supresión en ellas de toda referencia a los datos que permitan la identificación de las personas a que se refieren.»

Esta enmienda fue aprobada por la Comisión, y por ello se incorporó a su Dictamen⁴, si bien con un ligero error de transcripción, pues la última palabra del texto pasó a ser «refiere», y no «refieren» con una evidente falta de concordancia gramatical. Este error no fue advertido en las posteriores fases de la tramitación parlamentaria y así figuró en el texto de la Ley publicada en el Boletín Oficial del Estado del 27 de febrero de 1998.

El derecho de acceso a las contestaciones y Resoluciones de los TEA fue sin duda alguna un importante avance en los derechos de los ciudadanos. Javier Tello⁵ lo calificaba como «el mecanismo de asistencia más eficaz y útil para el contribuyente», si bien echaba en falta su desarrollo reglamentario «con el fin de dar viabilidad real a este derecho».

1 Boletín Oficial de las Cortes Generales de 3 de febrero de 1997 (Serie A), número 28-1.

2 Boletín Oficial de las Cortes Generales de 18 de abril de 1997 (Serie A), número 28-8.

3 Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados (Comisiones), número 310.

4 Boletín Oficial de las Cortes Generales de 4 de noviembre de 1997, Serie A, número 28-11.

5 Javier M.ª Tello Bellosillo, «Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes», *Estudios Financieros*, número 14, 1998, 122.

2. El artículo 87.2 de la Ley General Tributaria

El artículo 87 de la Ley General Tributaria⁶ dispone en su apartado 2 que:

«2. La Administración tributaria deberá suministrar, a petición de los interesados, el texto íntegro de consultas o resoluciones concretas, suprimiendo toda referencia a los datos que permitan la identificación de las personas a las que afecten».

Este precepto recoge una redacción análoga al artículo 6.4 del derogado Estatuto del Contribuyente, si bien suprimiendo la referencia a «los Tribunales Económico-administrativos». A mi juicio esta referencia es ahora innecesaria pues estos Órganos se integran en la Administración Tributaria con arreglo a lo establecido en el artículo 5.1 de dicha norma.

3. Las Resoluciones «ocultas» de los TEA y sus consecuencias

La posibilidad de obtener el texto de las Resoluciones de los TEA es de una gran importancia, pues es un hecho incontrovertido que la inmensa mayoría de ellas no están al alcance de los ciudadanos. Así lo expuse en un artículo publicado en 2015⁷, en el que concluía que como máximo se publicaban tan solo el 10 % de las Resoluciones del TEAC (para el decenio 2004-2013).

Lo dicho en 2015 tiene plena actualidad, o incluso se ha agravado en los últimos años, pues la comparación entre las Resoluciones dictadas por el TEAC y las publicadas arroja las siguientes cifras:

Año	Resol. Dictadas ⁸	Resol. Publicadas ⁹	% publicado
2014	7.450	216 (46)	2,28
2015	7.922	210 (40)	2,15
2016	5.877	128 (18)	1,87
2017	8.342	210 (31)	2,15

La columna central recoge el número de Resoluciones publicadas, obtenido de la Base de Datos «DYCTEAC». Y entre paréntesis la cifra de Resoluciones que aparecen varias veces, por referirse a varias materias distintas (figuran como Criterio 1, Criterio 2, etc). De resultados de ello, la columna de la derecha (% publicado) es el cociente de dividir la cifra depurada de Resoluciones publicadas entre el total según las Memorias del TEAC.

⁶ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

⁷ Alejandro Miguélez Freire, «Las cartas marcadas: las Resoluciones «ocultas» de los Tribunales Económico-administrativos y la Ley de Transparencia», *Revista Interactiva de Actualidad AEDAF*, número 34, 2015.

⁸ Obtenidos de las Memorias del TEAC de estos años. En internet:
<<http://www.hacienda.gob.es/es-ES/GobiernoAbierto/Transparencia/Paginas/Impuestos%20TEAC.aspx>>

⁹ Base de Datos «DYCTEAC» del Tribunal Económico-administrativo Central, en Internet:
<<https://serviciostelematicos.minhap.gob.es/DYCTEA/>>
Búsqueda realizada el 19-03-2019.

Se puede comprobar que el porcentaje cae drásticamente sobre las menguadas cifras del decenio anterior, pudiendo concluirse que en estos cuatro años en torno al 98 % de las Resoluciones del TEAC está «oculto» e inaccesible para los ciudadanos.

Los TEA tienen cuatro bases de datos, tal y como consta en el Informe del TEAC de 2 de abril de 2018, emitido en sede judicial en el marco de un recurso contencioso-administrativo en materia de transparencia. Son las siguientes:

1. Tramitación Automatizada de las Reclamaciones Económico-administrativas (en abreviatura TAREA)

Tal y como señala el TEAC en su Informe, esta base de datos es de uso interno y contiene «*la totalidad de información de tramitación sobre reclamaciones desde el año 2001*». Añade el TEAC en dicho Informe que se dispone de forma sistemática de las Resoluciones en formato electrónico desde 2009. TAREA contiene el texto íntegro de las Resoluciones, con todos los datos de los interesados, que no están disociados o eliminados.

2. BADOCTEA

Es otra base de datos también de uso interno, «*que se puso en marcha en el año 2009, en el seno del Plan de modernización y agilización de los Tribunales*», con arreglo a lo dicho por el TEAC en su Informe¹⁰.

Contiene también los datos de los interesados, sin disociación ni eliminación. Tal y como señala el TEAC en dicho Informe, el acceso a esta base de datos está limitado a determinados funcionarios del Ministerio de Hacienda «*dependiendo de las funciones que ejercen y el puesto de trabajo al que están adscritos*».

3 y 4. DOCTRINA y DYCTEA¹¹

Son las bases de datos de uso público del TEAC¹², cuya existencia es sobradamente conocida.

Me parece inaceptable que no se publiquen todas las Resoluciones del TEAC, y en este punto reitero mi coincidencia con Esaú Alarcón que afirma que este es uno de los males «*a los que, por convivir desde hace muchos años con él, nos tiene acostumbrada la administración tributaria: la inexistencia de una base de datos completa de las resoluciones del alto órgano revisor administrativo*»¹³.

Esto es más llamativo en el caso de los TEA regionales y locales, pues sus Resoluciones no se publican en sitio alguno¹⁴; como dice Esaú Alarcón «*no hay manera de acceder a las resoluciones emitidas por estos organismos, lo que hace más difícil el conocer su criterio previo, aunque fuere reiterado, sobre una cuestión de hecho concreta*»¹⁵.

Entre otras cosas, todo ello hace que se resienta la seguridad jurídica, y celebro que la AEDAF también reclame desde hace años «*la publicación sistemática de la doctrina administrativa*»¹⁶, habiendo propuesto asimismo «*la obligación legal de publicar todas las Resoluciones emitidas por nuestros tribunales económico-administrativos*»¹⁷.

La falta de esta «publicación sistemática» ha llevado a que determinadas Resoluciones del TEAC en cuestiones muy controvertidas no se hayan hecho públicas. Buena prueba de ello es la Resolución del

¹⁰ Esta Base de Datos «BADOCTEA» es también mencionada en las Memorias del TEAC, por ejemplo en la de 2017 (páginas 11, 28 y 29). En Internet:

<http://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/TEAC/Memorias%20TEAC/teac_mem_17.pdf>

¹¹ Esta Base de Datos se denominaba antes «DYCTEA».

¹² Disponibles en Internet, véase la Nota 11.

¹³ Esaú Alarcón, «Profanación tributaria de la Sagrada Familia», *Revista Técnica Tributaria AEDAF*, número 104, 2014, 154.

¹⁴ A partir de abril de 2019 DYCTEA incluye algunas Resoluciones de los TEAR. En búsqueda realizada el 11-06-2019 DYCTEA contenía aproximadamente 123 Resoluciones de TEAR.

¹⁵ Esaú Alarcón, op. cit., 155.

¹⁶ Asociación Española de Asesores Fiscales, «La conflictividad tributaria: Diagnóstico sobre sus causas y sobre su condición de enfermedad endémica», *Papers AEDAF*, número 6, 2012, 25.

¹⁷ Asociación Española de Asesores Fiscales, «Inseguridad jurídica en España: situación actual y propuestas para el futuro», *Papers AEDAF*, número 13, 2018, 32.

TEAC de 23 de noviembre de 2009 (RG 2263/2009) relativa a la deducción de intereses de demora en el Impuesto sobre Sociedades bajo la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, lo que es destacado por la AEDAF en un estudio relativo a esta materia¹⁸.

La AEAT se ha apuntado a emplear en su provecho las Resoluciones «ocultas» de los TEA, pues en Acuerdos de Liquidación y Acuerdos Sancionadores sin ningún reparo se citan Resoluciones del TEAC no publicadas e incluso de un TEAR.

A mi juicio, la opacidad de las Resoluciones de los TEA lesiona el principio de igualdad de armas, nos impide también demostrar la existencia de una «interpretación razonable de la norma» y además hace imposible comprobar el cumplimiento del principio de igualdad en la aplicación de la ley, generando todo ello una inaceptable indefensión con relevancia constitucional. Mis opiniones en este sentido no han cambiado¹⁹ y no cansaré al lector reiterando lo dicho en previas ocasiones.

Tan solo cabe añadir que en materia sancionadora, el Tribunal Supremo ha entendido que si un Tribunal de Justicia *«ha realizado la misma interpretación que el recurrente, podrá alcanzarse y defenderse una solución distinta, pero lo que no cabrá negar es que la interpretación efectuada por el recurrente debe considerarse, cuando menos, como razonable»*²⁰.

No veo razón alguna para inaplicar este criterio cuando el pronunciamiento proviene de un TEA. No debemos olvidar que, en conjunto, estos Órganos de revisión (TEAC y TEAR) vienen dictando unas 193.000 Resoluciones anuales (datos promedio del último quinquenio, años 2013-2017), con arreglo a lo dicho por el TEAC en su Memoria de 2017²¹.

Todo esto si cabe abunda en la grave indefensión que sufren los ciudadanos por no tener acceso a las Resoluciones «ocultas» que podrían exculparles.

Y no solamente es aplicable esto en materia sancionadora, sino a todas las cuestiones que ofrecen las reclamaciones tributarias.

En el caso del TEAC, la comparación entre lo resuelto y lo publicado deja resultados escalofriantes. En los últimos cuatro años (período 2014-2017) el TEAC ha dictado unas 29.600 Resoluciones poco más o menos, de las que tan solo se han hecho públicas solamente unas escasas 600. Nos encontramos con aproximadamente 29.000 Resoluciones «ocultas» de las que ignoramos completamente su contenido.

Si en mi expediente estoy debatiendo la existencia de dilaciones en un procedimiento inspector ¿habrá alguna de las 29.000 Resoluciones del TEAC que pueda apoyar mi argumento? Lo desconozco, pues están «ocultas».

Y si estoy discutiendo la prescripción, ¿podré apoyarme tal vez en algún pronunciamiento del TEAC que afiance mi alegación? No podré hacerlo, pues desconozco lo que dicen estas Resoluciones.

Y si lo debatido es atinente a la deducibilidad de tal o cual gasto, ¿no habrá por un casual algún pronunciamiento del TEAC que avale mi criterio? Imposible afirmarlo, al no poder disponer de estas Resoluciones.

Y qué decir del cálculo de los intereses, o de la retroacción de actuaciones, o de la existencia de motivos económicos válidos, ¿podemos asegurar que ninguna de las 29.000 Resoluciones «ocultas» contenga

¹⁸ Asociación Española de Asesores Fiscales, «La deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de los intereses de demora tributarios», *Papers AEDAF*, número 11, 2016, nota en página 23 con la siguiente redacción «10. Merece la pena destacar que, a pesar del aparente interés del criterio contenido en esta novedosa y aislada resolución, el Tribunal no consideró necesario publicarla en su base de datos.»

¹⁹ Alejandro Miguélez Freire, «La opacidad de las Resoluciones de los TEA y sus consecuencias», *Revista Interactiva de Actualidad AEDAF*, número 46, 2017.

²⁰ Fundamento de Derecho Cuarto de la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 2013 (Sección 2ª – recurso de casación 2924/2012). Citada por Alfonso García-Moncó, «Los derechos y las garantías del contribuyente en el procedimiento económico-administrativo: del mito a la realidad», *Revista de Contabilidad y Tributación*, número 422, 2018, 17.

²¹ Página 15 de la Memoria del TEAC de 2017, ver Nota 11.

razonamientos que pudieran apoyar mis alegaciones? No podemos decir nada al respecto, pues todas ellas están «ocultas».

Con mayor motivo podríamos plantearnos esto en los expedientes sancionadores ¿no habrá en las 29.000 Resoluciones «ocultas» alguna o algunas en las que se afirme que tal o cual interpretación era razonable, vedando por ello la imposición de una multa? Tampoco podremos decir nada sobre esto, pues nos lo impide la opacidad administrativa.

La lista de casos podría ser casi infinita, pues el número de Resoluciones «ocultas» es tan abultado que podrían versar sobre prácticamente cualquier cosa.

Y esto lo digo con respecto al TEAC, pero si extendemos el razonamiento a los TEAR las cifras son sencillamente abrumadoras. Hablamos de unas 185.000 Resoluciones anuales en cifra estimada tomada de la Memoria del TEAC de 2017, lo que hace que solamente en estos cuatro años nos encontremos con 740.000 Resoluciones «ocultas»²².

No podemos quedarnos callados, pues si lo hacemos nada cambiará y las cosas seguirán igual.

4. La exigencia de identificar la Resolución «concreta» que se solicita

Con todo, uno de los requisitos más relevantes del derecho de los ciudadanos contemplado en el Estatuto del Contribuyente (y ahora en la Ley General Tributaria) consistía en que debían identificar la contestación o Resolución «concreta» que deseaban obtener.

Esto ya fue advertido por Ricardo Huesca²³ que señalaba que se debía especificar *«la resolución concreta de que se trate»*, precisando a continuación que *«no deben servir, a estos efectos, peticiones genéricas sobre una determinada cuestión (por ejemplo, las dictadas sobre comprobación de valores del ITP)»*.

A mi juicio, esta exigencia constituye el más importante escollo en la aplicación práctica de este precepto, y puede convertirse en un requisito de imposible cumplimiento por las dificultades que habitualmente supone disponer de los datos que permitan identificar la Resolución «concreta» que se solicita.

Identificar la Resolución «concreta» exige conocer sus datos, por ejemplo su fecha y número de expediente, así como el Órgano que la dictó (el TEA Regional o Central) y eso puede convertirse en una obligación imposible de cumplir.

5. La interpretación administrativa sobre la identificación de la Resolución «concreta» que se solicita

No es objeto de este trabajo el estudio de la Ley de Transparencia²⁴, y su posible aplicación al acceso a las Resoluciones «ocultas» de los TEA.

Esto no obstante, a través de lo resuelto en diversas solicitudes con base en la Ley de Transparencia podemos deducir los requisitos que la Administración exigirá para atender estas peticiones.

En la Resolución de 23 de noviembre de 2018, en el expediente 001-030188 al amparo de la Ley de Transparencia, el TEAC inadmitió (desestimó) la petición de acceso a las Resoluciones del TEAR Murcia por tener a su juicio *«un carácter abusivo no justificado con la finalidad de transparencia tal y como establece*

22 El número de Resoluciones publicadas de TEAR es infimo, véase la Nota 15.

23 Ricardo Huesca Boadilla, «Los recursos y las reclamaciones económico-administrativas tras la nueva Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes», *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, 1998, número 14 (LA LEY 68-2002).

24 Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.

la letra e) del artículo 18.1 de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, pues atender esta petición implicaría la paralización de la actividad del Tribunal».

Pese a no ser objeto de este trabajo, llama la atención de quien suscribe que el TEAC no haya atendido parcialmente la solicitud realizada, pues la entrega de «algunas» Resoluciones (dejo a consideración del lector la cifra) se compadece mal con la pretendida paralización de la actividad del Tribunal. La desestimación total supone que la entrega de una sola de las Resoluciones impediría que el Tribunal continuase trabajando, lo que no parece guardar coherencia con lo que más adelante se dice.

Y también es llamativa la avocación que hace el TEAC de la solicitud realizada al TEAR Murcia, que no hemos logrado encajar en disposición administrativa alguna.

Con todo, lo más relevante en el ámbito que nos ocupa, es el párrafo que sigue en el que el TEAC señala que *«Sin perjuicio de lo anteriormente expuesto, si se quiere acceder a alguna resolución concreta de alguno de los Tribunales Económico-Administrativos, puede solicitar el acceso a la resolución que le interese a través del Portal de la Transparencia <http://transparencia.gob.es/> y, una vez debidamente disociados los datos personales y los datos, informes y antecedentes de naturaleza tributaria que contenga, se le dará copia de la misma.»* (el subrayado es nuestro).

El TEAC entiende que la normativa permite el acceso a las Resoluciones de los TEA, pero exige que la petición sea de «*alguna resolución concreta*», realizando una interpretación *sui generis* que combina lo establecido en la Ley General Tributaria y la Ley de Transparencia. Y sin perjuicio de otras consideraciones, advertimos aquí una insalvable contradicción en lo resuelto por el TEAC, pues si se puede entregar «*alguna resolución concreta*» no se vislumbra razón alguna por la que no se podría haber estimado parcialmente la petición anterior (y de ahí la incoherencia antes mencionada).

En la Resolución de 9 de febrero de 2016 en el expediente 001-004421, también con amparo en la Ley de Transparencia, el TEAC entendió que se debía tener por desistido al reclamante por no haber concretado lo que solicitaba *«ya que la concreción exige identificar cada una de las resoluciones cuyo acceso se pretende, no entendiéndose, por tanto, como concretas cuando la petición o peticiones se refieren a la totalidad de resoluciones dictadas por este Tribunal en un período de tiempo, con independencia de que éste sea más o menos amplio, que se refieran al sentido del fallo de las resoluciones, o incluso que se haga referencia a todos o alguno de los conceptos tributarios».*

A juicio de quien suscribe y dicho a los meros efectos dialécticos, el criterio administrativo es claro y la «concreción» requerida exige identificar la Resolución con su número y su fecha. Así se desprende, entre otros, del diseño del motor de búsqueda de las bases de datos del TEAC denominadas «DYCTEA» y «DOCTRINA»²⁵ que identifican las Resoluciones tanto por número como por fecha.

En principio, habríamos llegado a un callejón sin salida, pues al desconocer el número y la fecha de las Resoluciones, no podríamos concretar la petición, en los términos exigidos por el TEAC. Esto convertiría en papel mojado el ofrecimiento del TEAC y también lo dispuesto en el artículo 87.2 de la Ley General Tributaria.

6. El empleo de la Ley de Transparencia para la solicitud de la lista de Resoluciones con fecha y número

La Administración entiende que la Ley de Transparencia no ampara la solicitud genérica de las Resoluciones de los TEA, sin identificarlas de manera «concreta». No estamos de acuerdo, pero es el criterio del TEAC.

²⁵ Disponibles en Internet: <http://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/TEAC/Paginas/Tribunales%20economicos%20administrativos.aspx>

Sin embargo, en sitio alguno está dicho que la Ley de Transparencia impida solicitar la lista de las mismas, con su fecha y su número, pues a juicio de quien suscribe se trata de información pública de libre acceso. La Ley de Transparencia ampara el acceso de todas las personas (artículo 12) a la información pública (artículo 13), definida como «*los contenidos o documentos, cualquiera que sea su formato o soporte, que obren en poder de alguno de los sujetos incluidos en el ámbito de aplicación de este título y que hayan sido elaborados o adquiridos en el ejercicio de sus funciones*».

Nótese que estamos hablando de una mera lista de Resoluciones, con dos columnas (fecha y número de expediente), sin incluir ningún otro dato más.

Con amparo en la Ley de Transparencia, quien suscribe realizó varias solicitudes al TEAC pidiendo las listas o relaciones que contuviesen la fecha y el número de reclamación (o recurso de alzada) de todas las Resoluciones dictadas en 2015, 2016 y 2017. Se precisaba en todas las peticiones que no se solicitaba el texto de las resoluciones, ni su contenido, cuantía o dato alguno que permita identificar al reclamante o recurrente.

Las tres peticiones se hicieron a través del Portal de la Transparencia²⁶ y recibieron respuestas similares. En el caso de 2017, el TEAC por medio de Resolución de 31 de agosto de 2018 inadmitió la petición argumentando que para entregar dicha lista sería necesaria una «acción previa de reelaboración», causa legal establecida en el artículo 18.1.c) de la Ley de Transparencia. Afirmaba el TEAC que «*la información que reclama no existe, pues las herramientas informáticas con las que este organismo trabaja no tienen previsto el tratamiento de los datos solicitados*».

No debemos olvidar que lo solicitado era una lista con la fecha y el número de las Resoluciones dictadas en 2017, respondiendo el TEAC que dichos datos no existen, pues sus herramientas informáticas «*no tienen previsto el tratamiento de los datos solicitados*». El lector debe juzgar lo anterior por sí mismo, siendo innecesarios los comentarios adicionales.

Y esto obligó a impugnar dicha Resolución ante el Consejo de Transparencia, formulando la reclamación contemplada en el artículo 24 de la citada Ley. Y en el marco de dicha reclamación, el Consejo de Transparencia otorgó trámite de audiencia al TEAC quien por medio de escrito de 5 de noviembre de 2018 entregó a quien suscribe la lista completa de las Resoluciones dictadas en 2017 (reclamaciones principales, suspensiones y procedimientos accesorios).

Es destacable lo dicho en la Alegación Sexta de dicho escrito en la que el TEAC afirmó que «*a la luz del interés mostrado por el solicitante respecto al listado de resoluciones dictadas por el TEAC durante 2017, este Tribunal ha hecho un esfuerzo para extraer esos datos de su sistema de información, sin perjuicio de que se continúa manteniendo que, para facilitar la información solicitada, ha sido necesario realizar una tarea de reelaboración.*» De nuevo me remito a lo dicho antes, siendo a mi juicio innecesarios los comentarios.

Este procedimiento se repitió para otros dos años con similares resultados, el TEAC acabó remitiendo la lista de Resoluciones del año 2016 y para el año 2015.

A modo de conclusión, podemos señalar que la Ley de Transparencia ha sido una herramienta válida para disponer de la lista completa de las Resoluciones dictadas por el TEAC en diversos períodos.

²⁶ Sitio web del Portal de la Transparencia, en internet: <http://transparencia.gob.es/transparencia/transparencia_Home/index/Derecho-de-acceso-a-la-informacion-publica/Solicite-informacion.html>;

7. La aplicación práctica de la lista de Resoluciones: la solicitud de resoluciones «concretas» con amparo en la Ley General Tributaria

Para demostrar la aplicación y utilidad práctica de la lista suministrada por el TEAC, era necesario solicitar algunas Resoluciones «concretas», con amparo en la Ley General Tributaria. Y me permito precisar, invocando la Ley General Tributaria, no la Ley de Transparencia, lo que a mi juicio es relevante.

Se solicitó la Resolución de 5 de febrero de 2015 (RG 8820-2012) y también la Resolución de 20 de febrero de 2017 (RG 3152-2016).

Esta solicitud se hizo a través del Punto de Acceso Electrónico²⁷ o Registro Electrónico Común establecido por el Ministerio de Hacienda, herramienta de suma utilidad cuyo uso me permito recomendar (excepto para la interposición de recursos y reclamaciones de naturaleza tributaria²⁸).

La contestación del TEAC tardó pocos días en llegar, remitiendo las dos Resoluciones solicitadas, con supresión de los datos que permiten identificar a los afectados.

Ambas Resoluciones estaban «ocultas» y no constaban en la base de datos «DYCTEAC»²⁹, y esta es la comprobación empírica de la validez del procedimiento empleado y de su utilidad para poder acceder a ellas.

El efecto combinado de la Ley de Transparencia y la Ley General Tributaria abre un mecanismo contrastado y efectivo para solicitar y obtener las Resoluciones «ocultas» de los TEA.

8. La extensión de lo anterior a un TEA Regional: el caso de La Rioja

Con objeto de «cerrar el círculo» se hacía conveniente extender el anterior procedimiento a un TEA Regional, para así demostrar su validez no solamente para el TEAC, sino también para los TEA, máxime cuando con respecto a estos últimos la opacidad es casi total³⁰. Con un procedimiento similar a las solicitudes antes descritas se pidió al TEAR La Rioja la lista de Resoluciones dictadas en 2016.

Esta solicitud fue también avocada por el TEAC, que contestó remitiendo la lista de Resoluciones dictadas en 2016.

Y para comprobar la bondad del procedimiento se solicitó una Resolución al TEAR La Rioja (la número 26-00298-2014 de fecha 30-11-2016).

Y unas semanas después se recibió dicha Resolución, lo que demuestra la bondad del procedimiento, también el caso de los TEA Regionales.

²⁷ En Internet:

<<https://rec.redsara.es/registro/action/are/acceso.do>>

²⁸ Las reclamaciones económico-administrativas deben interponerse obligatoriamente a través de la Sede Electrónica del Órgano que dictó el acto impugnado cuando el reclamante esté obligado a recibir las comunicaciones y notificaciones por medios electrónicos (artículo 235.5 de la Ley General Tributaria). El recurso de reposición también debería seguir esta regla por *mor* de lo dispuesto en el artículo 223.3 de la citada Ley General Tributaria, que remite a las reglas para la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas.

²⁹ Estas Resoluciones siguen «ocultas» en las fechas de redacción del presente (consulta efectuada por quien suscribe a la Base de Datos «DYCTEAC» el 11-06-2019).

³⁰ Véase la Nota 15.

9. Conclusión

La aplicación combinada de la Ley de Transparencia y la Ley General Tributaria permiten diseñar un procedimiento para obtener las Resoluciones «ocultas» de los Tribunales Económico-administrativos, tanto del TEAC como de los TEA Regionales.

La Ley de Transparencia suministra cobertura legal a la obtención de la lista de las Resoluciones emitidas por cada TEA (fecha de cada Resolución y número de identificación de la misma).

Y conocidos los datos de fecha y número de cada una, es posible invocar el artículo 87.2 de la Ley General Tributaria para solicitar determinadas Resoluciones «concretas», con supresión siempre de los datos que permitan identificar a los afectados.

En suma, la Ley de Transparencia permite superar el gran escollo existente y es la llave que permite abrir el procedimiento de acceso contemplado en la Ley General Tributaria, esto es, el conocimiento de la fecha y del número de cada Resolución concreta.

Y superado este gran obstáculo, la Ley General Tributaria da cobertura a la solicitud «concreta» de Resoluciones «ocultas» de los TEA, Central y Regionales que no habríamos podido conocer de otra manera.

No se escapa que la tarea no será fácil ni sencilla, por varias razones.

La primera porque hasta donde hemos podido conocer, las solicitudes de las listas de Resoluciones (fecha y número) con amparo en la Ley de Transparencia serán avocadas por el TEAC, que hasta la fecha ha dilatado los procedimientos por todos los medios posibles. En los tres casos mencionados el TEAC ha invocado sistemáticamente la ampliación de plazos (un mes adicional) con arreglo a la Ley de Transparencia³¹, o incluso ha obligado a interponer las correspondientes reclamaciones ante el Consejo de Transparencia.

Y en segundo lugar porque no se puede descartar que ante peticiones masivas de Resoluciones «concretas» los TEA (Regionales y Central) pretendan escudarse en la carencia de medios para denegar las solicitudes, bien de forma expresa o tácita.

A diferencia de la Ley de Transparencia, la Ley General Tributaria no contiene previsión alguna a este respecto, y no existe precepto similar a su artículo 18.1.e) que sanciona con la inadmisión (desestimación) las peticiones «e) *Que sean manifiestamente repetitivas o tengan un carácter abusivo no justificado con la finalidad de transparencia de esta Ley*». Pese a ello, no me atrevo a aventurar lo que podría decir el TEAR Madrid o el TEAR Cataluña (por ser los que dictan más Resoluciones cada año) ante por ejemplo 2.000 personas diferentes cuando cada una de ellas solicite 10 Resoluciones.

Sostener –ante cada uno de los diferentes solicitantes– que su petición individual de 10 Resoluciones paraliza el quehacer del Tribunal no parece que tenga mucha justificación.

Y esgrimir ante cada uno de los solicitantes que hay otras 1.999 peticiones previas o posteriores exigiría probar su existencia en el marco del correspondiente recurso (administrativo o judicial) y también probar esta especie de «fuerza mayor» consistente en la pretendida paralización de los Tribunales por la entrega de la documentación solicitada. Y digo probar, pues la afirmación ayuna de pruebas tiene una validez muy limitada. Y podríamos acabar en una situación con tintes surrealistas, pues la Secretaría de Estado

31 Apartado 1 del artículo 20 de la Ley de Transparencia «Este plazo podrá ampliarse por otro mes en el caso de que el volumen o la complejidad de la información que se solicita así lo hagan necesario y previa notificación al solicitante.»

de Hacienda³² debería hacer un gran despliegue de medios materiales y humanos para probar precisamente que carece de los mismos y que no puede entregar las Resoluciones sin paralizar la actividad de los TEA. Y no olvidemos además que siempre debería ser posible la estimación parcial de las peticiones, so pena que entendamos que la entrega de «una» o de «algunas» Resoluciones también paraliza al TEA correspondiente. Y de nuevo dejo a la consideración del lector la estimación de estas cifras.

A mi juicio, estas peticiones con amparo en la Ley General Tributaria no se tramitarían como reclamaciones económico-administrativas, por no estar contempladas en el conjunto de materias descritas en su artículo 226.

En su caso, entiendo que sería aplicable el régimen general de recursos de alzada y reposición establecidos en la Ley de Procedimiento Administrativo Común³³, en concreto, en su artículo 112 y siguientes. Espero no obstante que los ciudadanos no tengamos que llegar a esto y que nuestra Administración Tributaria sea consciente de la grave lesión de nuestros derechos por la opacidad de las Resoluciones de los TEA.

Con todo, creo que el procedimiento descrito supone un hito en la lucha por la difusión obligatoria de todas las Resoluciones de los TEA contenidas en la base de datos «TAREA».

Estoy convencido de ello, y creo que este muro acabará cayendo (antes que después) y que las Resoluciones de los TEA, todas ellas, acabarán siendo del conocimiento público.

10. **Epílogo: una sugerencia para la Secretaría de Estado de Hacienda**

Dado que el ciudadano tiene seriamente limitado su derecho de defensa debido precisamente a la opacidad administrativa³⁴, con ánimo estrictamente constructivo, me permito sugerir un par de soluciones. La primera pasaría por la urgente adquisición de algún programa informático que permita aplicar el llamado «blanqueamiento» masivo de las Resoluciones para su difusión pública con carácter perentorio. Y la segunda sería el estudio de la contratación de personal eventual ¿tal vez universitario? dedicado a las tareas de «blanqueamiento», para así reducir la bolsa de Resoluciones «ocultas», haciendo que la gravedad del problema no siga aumentando con el paso del tiempo, como ocurre en la actualidad.

Documentos anexos³⁵

- 1.- Informe TEAC de 2 de abril de 2018 sobre Bases de Datos
- 2.- Resolución TEAC de 23 noviembre de 2018 (expediente 001-030188) desestimando la entrega de las Resoluciones del TEAR Murcia
- 3.- Resolución TEAC de 9 de febrero de 2016 (expediente 001-004421) desestimando la entrega de Resoluciones no concretas
- 4.- Solicitud de relación de Resoluciones del TEAC dictadas en 2017 con fecha y número

³² De quien dependen el TEAC y la AEAT, con arreglo al artículo 2(apartados 3 y 4) del artículo 2 del R.D. 1113/2018, de 7 de septiembre, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda.

³³ Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

³⁴ Alejandro Miguélez Freire, «No conozco a Cristiano Ronaldo (pero creo que su derecho de defensa está seriamente perjudicado)», *Revista Interactiva de Actualidad AEDAF*, número 30, 2017.

³⁵ Contenidos de estos documentos disponibles en la versión online de este artículo de la Revista Técnica Tributaria (www.aedaf.es)

-
- 5.- Resolución TEAC de 31 de agosto de 2018 inadmitiendo la entrega de la relación de Resoluciones dictadas en 2017
 - 6.- Alegaciones del TEAC conteniendo la relación de Resoluciones dictadas por el TEAC en 2017 con fecha y número
 - 7.- Resolución del TEAC de 18 de enero de 2019 conteniendo la relación de Resoluciones dictadas por el TEAC en 2016 con fecha y número
 - 8.- Alegaciones del TEAC conteniendo la relación de Resoluciones dictadas por el TEAC en 2015 con fecha y número
 - 9.- Petición de dos Resoluciones concretas del TEAC
 - 10.- Resolución del TEAC de 5 de febrero de 2015 (RG 8820/2012)
 - 11.- Resolución del TEAC de 20 de febrero de 2017 (RG 3152/2016)
 - 12.- Resolución del TEAC de 19 de enero de 2019 conteniendo la relación de Resoluciones dictadas por el TEAR La Rioja en 2016 con fecha y número
 - 13.- Petición de una Resolución concreta del TEAR La Rioja
 - 14.- Resolución del TEAR La Rioja de 30 de noviembre de 2016 (26/00298/2014)

Conclusiones del XII Encuentro AEDAF (Jornada Nacional de Estudios 2019). Madrid, 4 de abril de 2019

Sumario

1. La no fácil relación entre contabilidad y fiscalidad: registro de créditos fiscales, provisiones y deterioros... ¿Mito o realidad? *José Ángel Soteras Enciso*
2. La prueba diabólica del valor de acciones/participaciones no cotizadas (37.1.b LIRPF). *Carlos Romero Plaza y José Ignacio Ruiz Toledano*
3. Modelos de compliance fiscal: cómo proteger a las empresas de eventuales responsabilidades tributarias. *Javier Martín Fernández*
4. A vueltas con las sociedades profesionales/patrimoniales interpuestas: ¿simulación vs vinculación? ¿qué hay del IVA? y del ajuste secundario? *César García Novoa*
5. 720: ¿Una luz al final del túnel? *Esaú Alarcón García*

1. **La no fácil relación entre contabilidad y fiscalidad: registro de créditos fiscales, provisiones y deterioros... ¿Mito o realidad?**

José Ángel Soteras Enciso

Abogado y Diplomado en Empresariales
Miembro de la Sección de IS de AEDAF

Anticipándome a las conclusiones, la «no fácil» relación entre contabilidad y fiscalidad es una realidad, y la «fácil» relación entre ambas, hoy en día, es un mito... cuestión diferente es que se me hubiera formulado esta pregunta en enero de 1996, aún reciente la aprobación y publicación de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades... en ese momento sí que se podía intuir una suerte de aproximación entre la contabilidad y la fiscalidad, después de haber superado la separación total de ambos conceptos con la derogación de la Ley 61/1978 y del Real Decreto 2.631/1982, Ley y Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, respectivamente... pero desde entonces se inició un procedimiento de separación de ambos conceptos hasta la situación actual con la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en lo sucesivo LIS).

De conformidad con lo establecido en el apartado tercero del artículo 10 de la LIS

«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.»

Esos preceptos establecidos en la ley corrigen el resultado contable para obtener la base imponible y provocan diferencias entre ambos conceptos. Sistemáticamente, deberían estar todos ellos incluidos en el Título IV (la Base Imponible) de la LIS, que abarca los artículos 11 a 26 de la Ley, pero ello no es así, por cuanto, además de en dicho Título, se encuentran dispersados en todo el texto de la LIS (como por ejemplo el arrendamiento financiero, las revalorizaciones contables voluntarias, y un innumerable listado de régimen transitorio que «adorna» el resto de la LIS).

Por ello, tras analizar los principales ajustes a practicar en el resultado contable para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, apreciamos en la actualidad un auténtico distanciamiento, una separación real y absoluta entre base imponible y resultado contable que no asegura ni vaticina una coexistencia pacífica entre ambos conceptos.

Y ello se produce no solo porque el legislador fiscal haya establecido, entre otros elementos distorsionadores de dicha coexistencia, el fin de la deducibilidad de los deterioros y provisiones, los cuales dejan de ser fiscalmente deducibles con carácter general a partir de uno de enero de 2015¹ (salvo honrosas excepciones como el deterioro de saldos de clientes y el deterioro de existencias los cuales se mantienen fiscalmente deducibles, si bien con matices y limitaciones), ni porque haya establecido un listado interminable de gastos no deducibles (algunos ciertamente incomprensibles o de «dudosa justificación» como los «gastos por actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico»), ni porque reabra debates que entendíamos ya cerrados como el de que la deducibilidad de los gastos está vinculada a su necesidad o a su conveniencia para la realización de una actividad económica, entrando la Agencia Tributaria a valorar el «business plan» o plan de negocios de la compañía en aras a decirle al obligado tributario en que debe y en que no debe gastarse su dinero..., sino porque, además de todo ello, establece una serie de limitaciones a la deducibilidad del gasto que chocan frontalmente con el principio de capacidad económica, tales como la limitación de la deducibilidad de los gastos financieros limitándola a un millón de euros o al 30 por 100 de ese inventado Ebitda Fiscal, la limitación en la aplicación de las bases imponibles negativas, la limitación en la deducibilidad de los gastos por despido,

¹ Y en 2013 dejaron de serlo los deterioros de cartera.

limitación de los gastos por atenciones a clientes, las «asimetrías fiscales» en las operaciones híbridas, que se producen en la Ley no existiendo correlación real entre ingresos y gastos, y un largo etcétera...

A mayor abundamiento, la Orden HAC/554/2019, de 26 de abril, por la que se aprueba el modelo de declaración del Impuesto sobre Sociedades para el año 2018 incluye en sus páginas 12 y 13 aproximadamente 90 tipos diferentes de ajustes en la base imponible del impuesto, los cuales, además de dificultar enormemente la práctica de la liquidación del impuesto, ponen de manifiesto la mencionada separación entre base imponible y resultado contable y la no fácil relación o convivencia entre ambos conceptos. 90 tipos diferentes de ajustes realmente son muchos....

Y lo que es peor es que el problema no radica solo en los ajustes derivados del articulado de la LIS, sino que radica sobre todo en la aplicación de un régimen transitorio que se viene arrastrando desde hace ya muchos años que dificulta enormemente la labor del asesor fiscal en aras a la obtención de la base imponible partiendo desde el resultado contable.

Cada vez se produce un distanciamiento mayor entre resultado contable y base imponible cuando tal y como hemos comentado, partíamos de una situación de anhelada proximidad entre ambos conceptos con la Ley 43/1995, y los primeros años del Real Decreto Legislativo 4/2004...

Coexisten en la actualidad en la LIS nada menos que 15 disposiciones adicionales, 39 disposiciones transitorias, una disposición derogatoria y 12 disposiciones finales, junto con los 132 artículos que componen el articulado de la LIS. Con tanta disposición adicional, transitoria y final la complejidad está servida... no solo resulta difícil de buscar los ajustes a practicar, sino que, cuando se encuentran, a veces son difíciles de interpretar...

No obstante lo anterior, lo que realmente provoca conceptualmente ese distanciamiento entre resultado contable y resultado fiscal o base imponible no es únicamente lo mencionado hasta ahora, que ciertamente no ayuda, sino que en muchas ocasiones el espíritu de la norma no se basa en los principios de capacidad económica y seguridad jurídica, que opino que deberían imperar en la normativa de cualquier tipo de impuesto directo en general, y del impuesto sobre sociedades en particular.

En mi opinión, la manera de aproximar el resultado contable a la base imponible no pasa por simplificar la mecánica liquidativa del Impuesto sobre Sociedades, sino por crear un Impuesto sobre Sociedades, en donde, respetando el principio de capacidad económica, se establezcan diferencias que atiendan a las realidades de los obligados tributarios, la realidad de las empresas de reducida dimensión no es la misma que la de las grandes empresas, por lo que se debe de tratar de manera igual situaciones iguales y tratar de manera diferente situaciones diferentes, un impuesto en donde, además, se apueste por la inversión, y por las deducciones por el fomento y la realización de ciertas actividades, pero, siempre inspirándose en los dos principios comentados con anterioridad, el de capacidad económica y el de seguridad jurídica estableciéndose puertos seguros de obligado cumplimiento. ¿Con ello se hará un impuesto más complejo? No lo creo. ¿Con ello se hará un impuesto más justo?, sin duda...

Solo así se mejorará la mecánica legislativa, y basándose en el principio de capacidad económica, descatalogando muchos gastos no deducibles, como las provisiones y deterioros, y eliminado muchas limitaciones al gasto, se podrá producir una aproximación real del resultado contable a la base imponible del impuesto y una convivencia fácil y pacífica entre contabilidad y fiscalidad... una mecánica legislativa que, si lo que pretende es recaudar, no ensanche bases imposables sino que aumente transitoriamente los tipos... que la mecánica liquidatoria nos lleve a la obtención de la base imponible, y si lo que se busca es recaudar, se aumenten transitoriamente los tipos impositivos... y, solo así, entiendo que podría llegarse a permutar la afirmación inicial convirtiendo el mito en realidad, y viceversa, esto es, que exista una fácil convivencia entre contabilidad y fiscalidad que hoy, tristemente, distamos mucho de tener...

2. La prueba diabólica del valor de acciones/participaciones no cotizadas (37.1.b LIRPF)

Carlos Romero Plaza

Abogado y Doctor en Derecho
Coordinador de Sección de IRPF de AEDAF

El ordenamiento jurídico tributario, contiene ciertas reglas especiales de valoración. La intención del legislador con la inclusión de normas anti-elusivas como la contenida en el artículo 37.1.b) LIRPF es (o al menos debería ser) hacer tributar al contribuyente por la riqueza real obtenida con la transmisión de un determinado elemento que conforma su patrimonio. Solo así se respetaría el principio de capacidad económica que debe regir en materia de configuración y aplicación de los tributos.

No obstante, la aplicación automática o semi-automática del artículo 37.1.b) LIRPF puede suponer una vulneración del principio de capacidad económica. Con este tipo de actuaciones, ¿se está desviando el verdadero *animus* de la norma?

¿es razonable aplicar un precepto que nace con la intención de ser una norma «antielusoria» sin ni siquiera tener un mínimo indicio (fundamentado), más allá de que se trate de un valor inferior al fijado por la norma fiscal, vetusta norma, de que se haya realizado una operación «fraudulenta»?

¿No sería más razonable aplicar este tipo de preceptos ÚNICA y EXCLUSIVAMENTE en aquellos casos en que se PRUEBE, que existe fraude, como, por ejemplo, existencia de flujos de dinero «B» no declarados?

Tratándose de un impuesto de naturaleza directa y de carácter subjetivo, ¿no debería realizarse un estudio individualizado de cada operación teniendo en cuenta TODAS las circunstancias concretas que rodean al contribuyente en relación con la operación de venta para no hacer quebrar el principio de capacidad económica?

¿Hasta qué punto es razonable que una persona condicione el desarrollo de su vida privada/personal a la fiscalidad?

A título de ejemplo, si una persona en España necesita de manera urgente (por motivos de salud), obtener liquidez de manera inmediata para poder recibir unos cuidados/intervención/tratamiento específico que requieren un coste importante, imaginemos en EEUU ¿debe esperar a que exista un comprador que esté dispuesto a pagarle el valor que estipula la norma fiscal? ¿Y si mientras ya se va muriendo?

¿En qué casos se puede considerar que el importe de la transmisión de acciones o participaciones ha sido convenido por partes independientes en condiciones normales de mercado? O quizás, es mejor preguntarse ¿En qué casos se puede cuestionar que el importe de la transmisión no ha sido convenido por partes independientes en condiciones normales de mercado? Sobre todo, si no existe ninguna vinculación entre la parte adquirente y transmitente, como suele ocurrir mayoritariamente. ¿Qué es parte independiente?

¿Hasta qué punto puede entenderse que la determinación de un valor de mercado puede venir determinada por un simple cálculo matemático, como son los establecidos en el 37 1 b) LIRPF que una persona decidió en 1.991 o antes?

¿Acaso existe alguna fórmula matemática que sea capaz de determinar el valor por el que se puede valorar una participación de cualquier tipo de empresa, con independencia del sector, del mercado donde opere y de la evolución esperada de la actividad?

Es decir, ¿se puede valorar igual una empresa (no cotizada) dedicada a la fabricación de ladrillos que, a su vez, pertenece a un grupo multinacional conformado por más de 100 empresas dedicadas a la fabricación y distribución de diferentes tipos de ladrillos, que una sociedad limitada que se dedica a la fontanería y que únicamente opera en el ámbito nacional?

Es más, ¿se deben tener en cuenta los mismos criterios valorativos a la hora de realizar una venta que suponga otorgar la mayoría de una sociedad o el control efectivo de ésta, que una venta que suponga otorgar un porcentaje irrelevante a efectos de control de la sociedad?

Además, como conclusión final, creo conveniente hacer una breve referencia a la posibilidad de que tras la aplicación por parte de la AEAT de las normas del artículo 37.1.b) LIRPF se inicie un procedimiento sancionador. Los Tribunales, han favorecido la posición de la Administración para el inicio de un procedimiento sancionador, ya que, sobre la base de la claridad de la norma, han considerado que ante una norma que fija un valor a través de una sencilla fórmula, su no aplicación implica una negligencia punible.

Entre la jurisprudencia que ha tratado los procedimientos sancionadores derivados de la aplicación del art. 37.1 b) de la LIRPF, encontramos las sentencias de la Audiencia Nacional de 9 de marzo (Sentencia núm. 86/2016) y de 13 de julio de 2016 (Sentencia núm. 376/2016). Estas sentencias determinan que, la inaplicación de las normas contenidas en el art. 37.1.b) LIRPF denotan una falta de diligencia sancionable, pues según la Audiencia Nacional no estaríamos ante una diferente interpretación de las normas jurídicas aplicables, sino ante la aplicación de unas normas de valoración objetivas.

No comparto este criterio, pues, aunque resulta evidente que la norma es clara, resulta también palmario que la misma establece una presunción *iuris tantum* y además debe tenerse en cuenta que nos encontramos ante un tributo autoliquidado, y si el contribuyente no está de acuerdo con el resultado de la valoración que resulta del artículo 37.1 b) de la LIRPF, únicamente tiene la alternativa de declarar un valor distinto y tratar de acreditarlo como estime conveniente, sin que esto implique la existencia de una negligencia en su proceder, si finalmente no se acepta el valor declarado.

En el sentido que nosotros defendemos se ha expresado el TSJ Galicia en su sentencia de 2 de mayo de 2018 (Recurso núm. 15114/2017) (Sentencia núm. 164/2018).

José Ignacio Ruiz Toledano

Inspector de Hacienda del Estado
Vocal del TEAC

2.1. Introducción.

El artículo 37.1.b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), contiene una norma específica para determinar el importe de la ganancia o pérdida de patrimonio cuando la alteración del valor del patrimonio proceda de la transmisión a título oneroso de valores no admitidos a negociación en mercados organizados, que plantea diversos problemas desde el punto de vista teórico y práctico.

En esta ponencia de la mesa dedicada a esta norma específica en el XII Encuentro AEDAF (Jornada Nacional de Estudio) de fecha 4 de abril de 2019 sólo se realizan algunas reflexiones, partiendo de una referencia a la prueba jurídica y a la prueba tributaria, continuando con la exposición de algunos aspectos básicos del artículo 37.1.b), exponiendo la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) y terminando con una reflexión final.

2.2. Prueba jurídica en general y prueba tributaria.

La prueba tributaria es una de las modalidades de la prueba jurídica. Hay que partir de que la fijación de los hechos es esencial al Derecho, aunque la teoría jurídica en la mayoría de los países haya dedicado poca atención a la materia de prueba. Es lo que ocurre en España, en la que sólo en el proceso civil y penal se le da más importancia, pero ello conduce a que por parte de la doctrina científica entienda que la prueba propiamente dicha sólo existe en el proceso, es decir ante el Juez. Sin embargo, debe considerarse la prueba jurídica en un sentido amplio y no sólo referida al proceso jurisdiccional. Por otro lado, en España se utiliza una sola palabra (prueba) en múltiples sentidos jurídicos, lo que produce confusiones, mientras en otros países se dedican varias palabras (por ejemplo, proof y evidence en el derecho anglosajón o los numerosos términos cada uno con un sentido distinto que el derecho alemán dedica a la prueba tributaria).

Entendida la prueba tributaria en sentido amplio y no sólo dentro del proceso, la regulación básica general se encuentra en los artículos 105 a 108 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), aunque existen muchos otros preceptos específicos, tanto en la propia LGT y sus normas reglamentarias de desarrollo, como en las normas que regulan los diversos tributos. El artículo 106 de la LGT remite a las normas sobre medios y valoración de prueba del Código Civil y a la Ley de Enjuiciamiento Civil, pero ello plantea problemas prácticos porque algunas de estas normas están configuradas desde el punto de vista civil y no tienen fácil encaje en el ámbito tributario en los procedimientos tributarios de aplicación de los tributos, imposición de sanciones o de revisión administrativa.

En la práctica la prueba resulta muy importante, pues los hechos no son conocidos de forma directa por la Administración tributaria y, por ello, en un sistema basado en las autoliquidaciones, existen además múltiples declaraciones informativas para obtener datos de terceros que sirvan para contrastar los elementos del tributo. También se regulan una serie de normas que facilitan la prueba en la configuración de cada tributo (ficciones, hecho imponible complementario, presunciones iuris et de iure, reglas de fijación de valor) y normas sobre la actividad probatoria (reglas sobre carga de la prueba, valoración de la prueba, presunciones iuris tantum).

Por otro lado, también en la práctica, la prueba está muy relacionada con la motivación del acto, porque muchas veces no es fácil diferenciar en los actos tributarios dictados por la Administración si se trata de una cuestión de prueba o de motivación de dicha prueba.

2.3. Artículo 37.1.b) Ley del IRPF.

Es una norma con antecedentes remotos en el Impuesto General de la Renta de las Personas Físicas de 1967, que remitía a las normas de transmisiones patrimoniales. También se reguló en la Ley 44/1978, si bien no en la redacción original de la misma, sino tras las reformas realizadas por las Leyes 48/1985 y 33/1987. La formulación actual, sin perjuicio de algunas modificaciones, se establezca en el artículo 48.Uno.b) de la Ley 18/1991 y desde entonces se mantiene en las diversas leyes que regulan el IRPF. Resulta claro que el legislador considera conveniente establecer una norma en caso de posible discrepancia entre el valor declarado y la realidad de la transmisión de valores no cotizados en mercados organizados. Si se ha mantenido durante tanto tiempo, sin perjuicios de que pueda modificarse y mejorarse, es porque atiende a un problema que requiere una respuesta legal.

En cuanto a la naturaleza, la posición preponderante es que se trata de una norma probatoria y, en concreto, una presunción "iuris tantum", sin perjuicio de que alguna posición mantenga que se trata de una norma de valoración, que permite una prueba en contrario. No se trata sólo de una cuestión teórica, sino que influiría en cierta medida en su aplicación práctica, pues si es una norma de valoración se aplica el valor mayor, salvo casos excepcionales, mientras que si es una presunción "iuris tantum" se puede probar lo contrario como regla.

El punto que más dificultades prácticas plantea es el referido al importe que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, pues normalmente no existe un mercado propiamente dicho en este tipo de operaciones que afectan a entidades con valores no cotizados, aunque la casuística sea muy variada. Por ejemplo, puede servir el importe por el que otros socios han transmitido recientemente valores similares, salvo que se realice dentro de un grupo familiar o similar, pues no se trataría de partes independientes.

La prueba corresponde al contribuyente, pero no se establece ninguna limitación de los medios. La dificultad de dicha prueba es considerable en la práctica, si bien puede ser muy útil el dictamen pericial, siempre que el perito sea adecuado e independiente.

2.4. Doctrina del TEAC.

El TEAC se ha referido en escasas ocasiones al artículo 37.1.b), probablemente porque la materia de prueba se refiere normalmente a cada caso concreto. Destacan los dos criterios siguientes:

En primer lugar, respecto a la relación entre las reglas de valoración de operaciones vinculadas y la regla especial del artículo 37.1.b), no hay una primacía o preferencia absoluta de ninguna de estas reglas, sino que hay que atender a los motivos de la regularización que se produzca y cuando se basa en la vinculación deberá utilizarse la regla de operaciones vinculadas, según TEAC 23-11-2016 RG 00-03029-2013.

En segundo lugar, en la resolución TEAC 10-05-2018 RG 00-02334-2018, que resuelve un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, establece:

- Es posible utilizar en general el procedimiento de comprobación limitada para aplicar la regla del artículo 37.1.b), salvo que el obligado tributario cuestionase los datos de balance y cuenta de resultados contenidos en la declaración del Impuesto sobre Sociedades de la entidad participada o aportase pruebas que de algún modo reclamasen el análisis de la documentación contable de la entidad participada.
- Cuando se determina el valor mínimo de transmisión por el valor mayor entre el teórico y el de capitalización no resulta aplicable la tasación pericial contradictoria, dado que dicho valor no resulta de comprobación de valor alguna, sino que es determinado directamente por la ley.

2.5. Reflexión final.

La aplicación práctica de la norma del artículo 37.1.b) es difícil, por la dificultad de la prueba del importe convenido por partes independientes en condiciones normales de mercado. Por ello, conviene que la Administración tributaria sea prudente en su aplicación y se realicen esfuerzos para que se realice de forma homogénea. Por otro lado, la norma podría mejorarse en una futura reforma legal, en la que convendría tratar de llegar a un equilibrio entre las necesidades de la Administración y contribuyente, tratando de lograr la mayor objetividad posible. Quizás debería tenerse en cuenta lo que señaló John Rawls en su Teoría de Justicia, en general respecto a la igualdad y el contrato perfecto realizado tras lo que denomina el "velo la ignorancia", es decir que las personas que redactan la norma y la aprueban hicieran abstracción de su posición concreta de manera que, en el caso de la norma del artículo 37.1.b), al diseñarla lo hiciera como si ignoraran que en el momento de aplicar la misma son contribuyentes o funcionarios de la Administración tributaria.

3. Modelos de compliance fiscal: cómo proteger a las empresas de eventuales responsabilidades tributarias

Javier Martín Fernández

Abogado

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UCM

Miembro de AEDAF

La relación cooperativa instaura un nuevo marco en las relaciones entre la Administración y los obligados tributarios. En la experiencia comparada se ha planteado como un paradigma aplicable únicamente a las grandes empresas. Ello es lógico, por varias razones. De un lado, ya que estas últimas son las que aportan –también en nuestro país– la mayor parte de la recaudación del Impuesto sobre Sociedades. De otro, por sus características singulares. En particular, su dimensión y presencia multinacional dificulta la comprensión de sus modelos de negocio y determina la ineficacia de los sistemas tradicionales de control e inspección.

No obstante, entendemos que este modelo relacional debe extenderse a la totalidad de obligados tributarios, con las oportunas matizaciones, claro está. Ello lo demanda, entre otros, el principio de buena Administración.

La relación cooperativa se refiere a determinadas estrategias que distintas Administraciones tributarias –en especial, la australiana, británica y holandesa– han llevado a cabo en la ordenación y gestión de sus relaciones con las grandes empresas, en aras de obtener de ellas una actitud más cooperativa, disminuir la litigiosidad e incrementar la recaudación.

Incide en todas las fases que escalonan el diseño y aplicación del Sistema tributario, tanto desde el lado de la Administración como de los obligados tributarios y los «intermediarios fiscales» (donde se incluyen, entre otros, los asesores fiscales en España) y con el objetivo de primar la cooperación frente a la confrontación. Como es lógico se complementa con otras actuaciones, entre las que destacan las incluidas en el plan BEPS. A nivel comunitario, tales medidas se han incorporado, principalmente, a través de la Directiva 2016/1164/CE del Consejo, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.

De hecho la UE ha puesto en marcha iniciativas tendentes a fomentar la relación cooperativa en materia tributaria. En primer lugar, la Comisión hizo públicas, a finales de 2016, unas orientaciones para un Código del Contribuyente Europeo (en adelante, CCE) y cuyo contenido esencial ya está presente en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) y su desarrollo reglamentario. El mismo recopila los principales derechos y obligaciones que regulan las relaciones entre los contribuyentes, entendido el término en un sentido amplio, y las Administraciones tributarias en Europa. Es un modelo de conducta al que los Estados miembros pueden añadir elementos o adaptarlo para satisfacer las necesidades o los contextos nacionales y que debe revisarse con regularidad. Por tanto, no es de estricto cumplimiento, pues carece de efectos vinculantes, al menos en su primera etapa de implantación.

En segundo lugar, el 5 de junio de 2018 se ha publicado, en el *Diario Oficial* de la UE, la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero de 2011, por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, conocida como DAC 6. La misma impone a los intermediarios fiscales –y, en algunos casos, al propio contribuyente– el deber de notificar a la Administración determinados esquemas que presentan ciertas «señas distintivas». Estas últimas reflejan que pueden ser potencialmente considerados como de planificación tributaria agresiva.

Por último, hemos de referirnos al concepto de «*contribuyente certificado*» que formula la propuesta de Directiva presentada por la Comisión Europea para la reforma de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al IVA y que prevé dar similar tratamiento a las operaciones intracomunitarias que a las domésticas. En una primera fase la Comisión quiere limitar el número de transacciones a incluir en el nuevo sistema. Para ello pretende que las Administraciones certifiquen a las organizaciones cumplidoras, de manera que, cuando éstas realicen adquisiciones intracomunitarias, se mantenga el sistema actual de exención en origen y gravamen en destino mediante autorrepercusión.

El ordenamiento tributario español no es ajeno a estas técnicas de relación o cumplimiento cooperativo, que cuenta con fundamento en sus arts. 103.1 y 105.a). Pese a este fundamento constitucional y en nuestra opinión, la normativa española adolece, en relación al cumplimiento cooperativo, de una falta de sistemática clara. Por ello, se hace necesaria una norma legal que sistematice los preceptos que lo regulan. Y es que no podemos olvidar que, frente a los que ocurren en los sistemas anglosajones, nosotros hemos de adoptar normas de seguimiento obligatorio, ya que son más acordes con nuestra tradición jurídica.

De un lado, la LGT contempla medidas en este sentido, pero desperdigadas a lo largo de su articulado, lo cual ocurre, también, con el Código Penal (en adelante, CP) y el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (en adelante, TR-LSC). De otro, la AEAT ha creado cauces específicos de comunicación en los Foros de grandes empresas y de profesionales tributarios, así como con el Código de Buenas Prácticas Tributarias y el proyecto de Código de Buenas Prácticas Tributarias de Profesionales Tributarios.

En todo caso, existen ya disposiciones que constituyen un buen punto de partida para construir un modelo de relación cooperativa en nuestro país. Comenzando por la LGT, la reforma operada en la misma por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, ha incorporado, precisamente, el principio de cumplimiento cooperativo en materia tributaria. Es cierto que el art. 92.1 se limita, únicamente, a mencionarlo, pero puede ser un buen comienzo para que la reforma legal que proponemos desarrolle sus previsiones, partiendo de las experiencias internacional y de la UE ya comentadas.

La implantación de la relación cooperativa también exige que el obligado tributario cumpla con determinados estándares de transparencia y gestión del riesgo. En este sentido, debe resaltarse que, en 2015, entraron en vigor reformas legales que colocan a España en la vanguardia del buen gobierno de las organizaciones y el mantenimiento de una práctica tributaria correcta constituye, sin lugar a dudas, parte del mismo. Ello permite a la Administración mantener una relación más fluida con ellas, basada en la confianza y en la cooperación.

La primera de estas reformas es la del TR-LSC. La misma ha incluido, como gran novedad, la inclusión del riesgo tributario como un componente más del sistema de gestión del riesgo en las sociedades cotizadas. Para ello se incrementa la responsabilidad de los miembros del Consejo de Administración, que no podrán, en ningún caso, alegar su ignorancia en esta materia.

La segunda, la reforma del CP, operada por Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo. Entre otras novedades, ha venido a incidir en el régimen de responsabilidad penal de las personas jurídicas frente a determinados delitos, entre los que se encuentran los cometidos contra la Hacienda Pública. Ahora bien, la entidad queda exenta de responsabilidad si cuenta con un sistema de prevención, detección, vigilancia y control de riesgos penales (en terminología anglosajona, *compliance*).

Los mencionados Códigos de Buenas Prácticas de la AEAT perfeccionan la normativa tributaria en la recíproca relación de cooperación entre esta última y los sujetos que los suscriban. Ahora bien y en nuestra opinión, ambos presentan un contenido excesivamente amplio, por lo que, además de adherirse a ellos, se hace necesario la implantación de un Manual de Buenas Prácticas Tributarias (*tax compliance*), y con dos tipos de medidas.

Las primeras, de carácter más general y que podemos englobar bajo la denominación de «*gestión del riesgo tributario*». Las segundas, tendentes a evitarlo o minimizarlo en situaciones particulares, ya sea en relación con la aplicación del Sistema tributario o con determinadas de sus figuras en especial.

En esta línea, la norma UNE 19602 es un estándar para ayudar a las organizaciones a prevenir y gestionar los riesgos tributarios y tiene una doble finalidad. De un lado, da pautas para implantar un sistema de cumplimiento y, en caso de producirse riesgos, facilitará la creación de mecanismos de detección y corrección, así como cánones de aprendizaje para evitarlos en el futuro.

De otro, la certificación de acuerdo con la UNE 19602, puede ser un elemento de prueba para demostrar, ante la Administración o los Tribunales, la voluntad de la organización de cumplir con sus obligaciones.

Sin duda, la relación cooperativa y las buenas prácticas tributarias han venido para quedarse. Hoy en día resulta insostenible la actual situación de conflictividad, siendo aquéllas la única solución. En definitiva, un cambio de modelo de la relación jurídico tributaria. Pese a ello se observa, en nuestro país, reticencias en las dos partes de la misma. Algunos, desde la Administración, la siguen configurando como una relación de poder, mientras que ciertos intermediarios fiscales consideran la conflictividad como la única fuente de su negocio. Esperemos que cada vez sean los menos.

4. A vueltas con las sociedades profesionales/patrimoniales interpuestas: ¿simulación vs vinculación? ¿qué hay del IVA? y del ajuste secundario?

César García Novoa

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Santiago de Compostela
Miembro de AEDAF

Mucho se ha hablado en los últimos meses sobre la trascendencia fiscal de las sociedades instrumentales, a la luz de ciertos casos de personajes populares, desde actores a comunicadores, pasando por políticos o incluso ministros. Fruto de la actualidad de este tema fue la reciente *Nota de la Agencia Tributaria*, sobre interposición de sociedades por personas físicas del mes febrero pasado, que pretendía fijar la posición de la Administración en las inspecciones a este tipo de entidades.

Cuando se habla de *sociedades interpuestas* como equiparables a *sociedades ficticias*, es necesario recordar, en principio, que toda sociedad, en especial las de carácter mercantil, es ficticia, y por tanto, interpuesta entre la persona física y los terceros. La creación de una sociedad siempre es una interposición ficticia, en la medida en que supone el surgimiento de un ente con capacidad propia de actuar en Derecho y de concertar negocios, recayendo los efectos de tales negocios en la persona interpuesta. La esencia de la persona jurídica radica, precisamente, en la creación de un sujeto al que se atribuye una capacidad jurídica que el ordenamiento, por definición y por naturaleza, sólo debería reconocer a las personas físicas. Por tanto, decir *sociedades ficticias* constituye en realidad un pleonismo. Todas las sociedades, en cierto sentido, lo son, ya que son creaciones del Derecho, frente a la *realidad de los hechos* que es el substrato colectivo real que hay detrás de toda persona jurídica.

En segundo lugar, cuando los Planes de Control Tributario se refieren a sociedades interpuestas y deslizan su supuesto carácter simulado como argumento para someterlas a inspección, están incluyendo en un mismo concepto situaciones diferentes. Y no hay mayor error metodológico que pretender aplicar soluciones idénticas a situaciones divergentes.

Así, cuando se habla de sociedades instrumentales o interpuestas suele hacerse referencia, al menos, a cuatro situaciones diferentes.

En primer lugar, a las sociedades de profesionales, tanto a las que ejercen actividades profesionales al amparo de la Ley 2/2017, de 15 de marzo, como a las integradas por profesionales, incluidas las de medios o sociedades en las que los socios no prestan servicios personales, aunque puedan dirigir y ordenar el desarrollo de la actividad de la propia sociedad. En tanto, este tipo de sociedades son las que han generado mayor conflictividad, debido a las regularizaciones practicadas por la Agencia Tributaria, a ellas le vamos a dedicar el mayor espacio en esta colaboración. En cualquier caso, lo característico de estas sociedades es que el servicio profesional se lleva a cabo a través de una entidad colectiva. Pero dado el carácter personalísimo de la actividad profesional, el socio presta a su vez, un servicio a la sociedad. Desde la Ley 2/2017, cualquier actividad profesional puede desarrollarse a través de sociedades.

En segundo lugar, estarán las sociedades creadas para percibir retribuciones, incluidas las retribuciones por servicios profesionales. Esto es, sociedades que se crean no para suministrar el servicio sino para recibir la contraprestación por una actividad que, normalmente se lleva a cabo por cuenta ajena. Así, se convierte una actividad en régimen de dependencia en un servicio facturado por una sociedad. Destacan aquí los supuestos, muy comentados en los medios, de presentadores, actores o comunicadores cuyas retribuciones se obtienen a través de entidades interpuestas.

En tercer lugar, estarían las sociedades patrimoniales. Más allá de la definición de las mismas, contenida en el artículo 5,2 de la Ley del Impuesto de Sociedades, se trata fundamentalmente de entidades que tienen la titularidad de bienes inmuebles de uso personal del socio, sobre todo de viviendas. La polémica sobre este tipo de sociedades se vio alimentada por el caso reciente de algunos políticos y altos cargos. En estos supuestos, la sociedad pone a disposición del socio un bien inmueble por lo que, a diferencia del caso de las profesionales, es la sociedad la que presta un servicio al socio.

Finalmente, tendríamos el ejemplo de sociedades que podrían calificarse como patrimoniales (titulares de bienes), pero al mismo tiempo son instrumento para la percepción de rentas. El supuesto más claro sería el de sociedades que gestionan y explotan los derechos de imagen de artistas y deportistas. Singularmente, el caso de ciertos futbolistas famosos.

Pues bien, en relación con el primer supuesto, el de las sociedades de profesionales, hay que comenzar reafirmando una serie de evidencias que ni siquiera sería necesario recordar, si no fuera por la pertinaz renuencia de la Agencia Tributaria a aceptarlas.

Así, hay que recordar que el recurso a las sociedades profesionales es una opción legítima que incluso podríamos entender amparada por la libertad económica prevista en el artículo 38 de la Constitución. Se puede utilizar cualquier fórmula mercantil para ejercer la actividad profesional (incluso unipersonal, como las SLU o las SAU) o para generar una sociedad de medios para compartir gastos. Y caben, obviamente, relaciones profesionales o relaciones laborales por cuenta ajena entre la sociedad y el socio. Relaciones que, por ejemplo, han suscitado controversia respecto al IVA, contrastando la postura de la Dirección General de Tributos (consultas de 7 de julio de 2005 y 11 de enero de 2006) y de la Nota N.º 1/12 del Departamento de Gestión de la Agencia Tributaria, que hacen pivotar la sujeción a IVA del servicio prestado por el socio a la sociedad sobre la concurrencia de *dependencia y ajenidad*, frente a la sentencia *Van der Steen* del TJUE, de 18 de octubre de 2007 (Asunto C-355/06), que da prevalencia a la mera existencia de un contrato de trabajo.

Aceptar las sociedades profesionales significa que quienes acuden a ellas asumen sus *ventajas y desventajas*. Entre las ventajas estaría la tributación al tipo fijo del 25 % del Impuesto de Sociedades y la posibilidad (que no puede negarse) de remansar beneficios. Y ello, en tanto en nuestro ordenamiento ya no existe una transparencia fiscal obligatoria para este tipo de entidades. Al mismo tiempo, los gastos se regirán por las disposiciones generales sobre deducibilidad previstas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Entre las servidumbres inherentes a la interposición de una sociedad profesional están las referidas a las distintas formas de que dispone el socio para *bajar* los beneficios. En lo relativo a los dividendos, la doble imposición no corregida IRPF-Impuesto de Sociedades. En lo concerniente a las retribuciones salariales y profesionales (estas últimas con IVA), la aplicación del régimen de operaciones vinculadas.

Llama poderosamente la atención la postura de la Administración Tributaria en numerosas inspecciones, calificando estas entidades como simuladas, y atribuyendo las rentas a los socios a través de lo que se ha dado en llamar una transparencia fiscal *de facto*. Postura, por otra parte, inadmisibles, ya que se puede acudir a la simulación de manera apriorística, sin verificar si esta figura concurre realmente. La simulación no se define en el artículo 16 de la Ley General Tributaria, lo que supone una implícita remisión al concepto *civil* de la misma. Como dice el Tribunal Supremo en la clásica sentencia de 20 de septiembre de 2005 (recurso de casación núm. 6683/2000), *para apreciar la existencia de un negocio simulado debe probarse suficientemente la simulación; esto es, los elementos integrantes de su concepto: declaración deliberadamente disconforme con la auténtica voluntad de las partes y finalidad de ocultación a terceros, en este caso a la Administración Tributaria*. Si no hay *causa simulationis* ni ocultación no hay simulación. Y no puede haber ocultación por ejemplo, cuando el nombre de la sociedad coincide con la de alguno de los socios.

Por eso, el recurso a la simulación en estos casos debe descartarse. En relación con sociedades profesionales, la única medida contemplada en el ordenamiento frente a conductas elusivas es la aplicación del régimen de operaciones vinculadas. El espurio recurso a la simulación debe ceder a favor del único mecanismo realmente previsto en la ley para evitar que las operaciones entre el socio y la sociedad sirvan para obtener un ahorro fiscal. Tal mecanismo no es otro que la valoración de tales operaciones a precios de mercado por aplicación de las reglas de operaciones vinculadas.

Así lo recoge el TEAC en la resolución en unificación de doctrina 08483/2015, de 2 de marzo de 2016. Pero la doctrina contenida en esta resolución tiene un punto criticable. La misma dice que cuando el servicio que presta la persona física a la sociedad vinculada y el que presta la sociedad vinculada a terceros independientes es sustancialmente el mismo y del análisis del supuesto de hecho se deriva que la sociedad carece de medios para realizar la operación si no es por la necesaria e imprescindible participación de la persona física... *es acorde con la metodología de operaciones vinculadas considerar que la contraprestación pactada por esta segunda operación es una operación no vinculada comparable*. Para el TEAC, en este caso, no es necesario incorporar una corrección valorativa por el mero reconocimiento de la existencia de la sociedad, y ello sin perjuicio de las correcciones que en aplicación del método del precio libre comparable proceda realizar por los gastos fiscalmente deducibles que se centralizan en la sociedad.

Esta resolución prescinde de lo ya tributado por la sociedad a la hora de efectuar la liquidación al socio-persona física tomando en consideración el valor de mercado del servicio prestado por tal socio a la sociedad. Y ello tanto a la hora de practicar la liquidación como de determinar el perjuicio económico para imponer la posible sanción. La consecuencia es que se puede estar gravando una renta inexistente, cuando esa no es la finalidad del régimen de operaciones vinculadas, sino el reparto correcto del rendimiento gravable entre las distintas partes intervinientes en la operación. Y en lo relativo a la sanción, la cuantía defraudada que debe tomarse en consideración no puede ser otra que la diferencia de tributación que se haya producido, considerando lo que hayan tributado el socio y la sociedad en su conjunto, pues ese es el verdadero perjuicio económico para la Administración.

Pero, en relación con la aplicación de las operaciones vinculadas a sociedades profesionales, lo cierto es que el artículo 18 de la Ley del Impuesto de Sociedades que contempla su régimen jurídico no es, precisamente, un dechado de virtudes normativas. Y ello porque está pensado para operaciones de grandes sociedades mercantiles, incluso de sociedades con actividad económica internacional. En una pequeña sociedad, y no digamos en una sociedad profesional, no se puede fijar un estándar de comparabilidad similar al de una gran empresa. Y el denominado *puerto seguro* del artículo 18,6 de la Ley 27/2014 no funciona como un instrumento de seguridad jurídica. La medida consistente en imponer que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de servicios a la entidad no sea inferior al 75% del resultado previo a la deducción de las retribuciones, obliga a descapitalizar la sociedad y es una fórmula que, de manera indirecta, impone la transparencia fiscal. El requisito de que las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales no sean inferiores a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales o a 5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos

Múltiples (este año, 32.279,15 euros), va contra la libertad de pactos y dificulta la aplicación del *safe harbour* a las pequeñas sociedades o a las que tengan pocos beneficios.

Por otro lado, la regulación del ajuste secundario en el artículo 18,11 de la Ley del Impuesto de Sociedades no ha mejorado el régimen anterior que sufrió el varapalo de la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2014. Como se recordará, esta resolución judicial anuló cuatro artículos del Reglamento del Impuesto de Sociedades referidos a este ajuste. Actualmente se ha regulado la posibilidad de enervar los efectos fiscales de la transferencia de renta mediante un *pacto de restitución* (siguiendo el modelo del *reverse charge*) pero no queda suficientemente claro que, al igual que el ajuste primario constituye una norma de valoración, el secundario es una regla de calificación. Por ello, la carga de la prueba a la hora de calificar las transferencias de renta corresponde a la Administración, debiéndose reconocer siempre al contribuyente la posibilidad de acreditar lo contrario.

Pero no son sólo las sociedades profesionales las que experimentan los embates de la furia *transparentadora* de la Administración. También los otros tipos de sociedades que hemos señalado al principio.

Así, en las sociedades creadas para percibir una retribución se ha abusado del recurso a la simulación. Especialmente llamativo es el caso de las sociedades de deportistas profesionales para la percepción de derechos de imagen y las denominadas *sociedades en cascada* (profesionales que cobran sus retribuciones de una sociedad profesional a través de otra sociedad). Respecto a este último tipo de entidades, la Agencia Tributaria, con el aval de algunos pronunciamientos jurisprudenciales (por ejemplo, sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 28 de enero de 2015 –rec. 1496/2012–), las viene calificando automáticamente como simuladas. Es de esperar que la sentencia en casación que debe dictar el Tribunal Supremo aclare este punto, ya que el Auto de 10 de mayo de 2018 (recurso de casación núm. 6108/2017), emplaza claramente al Alto Tribunal a que se pronuncie sobre si *puede apreciarse la existencia de simulación en el ejercicio de una actividad profesional a través de una sociedad expresamente constituida para facturar los servicios prestados*.

Por último, y en relación con las sociedades de tenencia de inmuebles, que también son tratadas por la Nota de la Agencia Tributaria del pasado mes de febrero, se insiste en la necesidad de que se impute un alquiler a precios de mercado y que el mismo se recoja en el correspondiente contrato. No obstante, y en relación con las mismas, no cabe aceptar ni que se atribuya una renta al socio vía ajuste secundario, ni que se diga que la sociedad no percibe renta porque la misma no se refleja en la contabilidad. Y ello, en tanto la renta imputada a una sociedad consecuencia de una valoración a precios de mercado de la cesión del inmueble al socio es fruto de un ajuste extracontable.

En suma, estamos ante una situación derivada de un puro afán recaudatorio, que lleva a desconocer la personalidad de una sociedad legítima y no simulada, para atribuir en bloque la renta a los socios, muchas veces sin que haya finalizado el procedimiento inspector ante la sociedad. Y, con frecuencia sólo se atribuyen al socio los ingresos ya que los gastos (que, incluso, pudieron ser aceptados en sede de la sociedad) no se imputan aduciendo que el socio no tiene facturas o que no se emitieron en su nombre sino en nombre de la sociedad. Afortunadamente, en vía penal, las sentencias de los juzgados han frenado esta tendencia en lo relativo a la determinación del tipo de defraudación tributaria (por ejemplo, la sentencia del Juzgado de lo Penal 31 de marzo de 2015 –*Caso Sagardoy*–). Y el Tribunal Constitucional en su resolución 57/2010, de 4 de octubre, en el conocido asunto *El Pocero*, ha señalado que, a efectos penales, la personalidad jurídica independiente de una sociedad debe ser respetada.

En suma, se olvida que toda sociedad *puesta es interpuesta*, pero que no por puesta o interpuesta puede ser prejuzgada como simulada o fraudulenta, si la misma existe y realiza efectivamente una actividad económica. Y que la situación de un profesional, a la hora de ejercer su actividad, no puede ser peor que la de un pequeño empresario, agricultor o autónomo. Y, desde luego, no son los operadores económicos los responsables de que el legislador se haya embarcado en los últimos años en una política de rebajar el tipo del Impuesto de Sociedades y de, simultáneamente, incrementar el marginal máximo del IRPF, fomentando el ejercicio de actividades a través de sociedades mercantiles.

5. 720: ¿Una luz al final del túnel?

Esaú Alarcón García

Abogado y Doctor en Derecho

Miembro de la Sección de Derechos y Garantías y Práctica Tributaria de AEDAF

En la presente ponencia se han analizado las cuestiones que se han considerado más destacadas del dictamen motivado emitido por la Comisión Europea con relación a un procedimiento de infracción seguido frente a la regulación española de la obligación de información para determinados bienes y derechos en el extranjero.

Como es sabido, la resolución de la guardiana de los Tratados comunicada al Reino de España concluye que las medidas introducidas por la Ley 7/2012 para bienes y derechos en el extranjero restringen las libertades fundamentales consagradas en el TFUE. A pesar de que tales restricciones podrían estar justificadas por la necesidad de prevenir el fraude, el abuso y la evasión fiscales o garantizar la eficacia de los controles fiscales, tal y como han sido concebidas legalmente resultarían desproporcionadas.

De esta manera, según el parecer del organismo investigador comunitario, la normativa española violaría la libre circulación de personas –ex artículo 21 TFUE–, la libre circulación de trabajadores –ex artículo 45 TFUE y artículo 28 del Acuerdo EEE–, la libertad de establecimiento –ex artículo 49 TFUE y 31 del Acuerdo EEE–, la libre prestación de servicios –ex artículo 56 TFUE y artículo 36 del Acuerdo EEE– y la libertad de circulación de capitales –ex artículo 63 TFUE y artículo 40 del Acuerdo EEE–, en la medida en que establece un régimen de declaración de bienes y derechos en el extranjero discriminatorio y desproporcionado a la luz de la jurisprudencia comunitaria y, en particular, al imponer:

- a. Multas pecuniarias fijas por incumplimiento de la obligación informativa –modelo 720– superiores a las previstas para el caso general de infracciones similares establecidas en la LGT.
- b. La imputación de una ganancia patrimonial no justificada derivada de la falta de presentación o prestación tardía del modelo 720 acompañada de la denegación de la prueba de que la propiedad de los activos se produjo en un período impositivo determinado.
- c. Una multa pecuniaria proporcional impuesta sobre la renta derivada de la imputación de la ganancia patrimonial no justificada asociada a los activos respecto de los que no se haya presentado o se haya presentado tardíamente la declaración modelo 720.

Ante este escenario y dada la ausencia de respuesta oficial al dictamen motivado por parte de los representantes de la administración tributaria española, así como la imposibilidad de llevar a cabo un cambio normativo, se aconseja la posibilidad de plantear la suspensión de los procedimientos tributarios en curso, por diversas vías, aunque es un escenario que los órganos de la AEAT nunca han permitido.

Por último, se recuerda la existencia de jurisprudencia comunitaria de larga raigambre que permite a los órganos administrativos y jurisdiccionales la inaplicación de toda normativa nacional que resultara claramente contraria a los Tratados de la UE, lo que podría resultar una salida razonable ante las evidentes carencias de esta novedosa obligación informativa.

Lo más destacado de la Revista Interactiva de Actualidad (RIA)

1. La presión fiscal de la AEAT sobre las sociedades profesionales

RIA N.º 9-2019

José Pedreira Menéndez, miembro de la Sección del IRPF, comenta la reciente Nota publicada por la AEAT sobre la interposición de sociedades por profesionales.

2. A vueltas con el régimen sancionador de vinculadas al albur de la reciente jurisprudencia y praxis de la inspección

RIA N.º 10-2019

David Cañabate Clau, miembro de la Sección de Fiscalidad Internacional y Precios de Transferencia, comenta en esta nota la STS 3632/2018, de 15 de octubre de 2018, que parece cerrar la discusión sobre la compatibilidad del régimen sancionador especial del antiguo artículo 16.10 TRLIS, con el régimen sancionador general establecido en el artículo 191 LGT en los casos en los que el contribuyente no estuviera sujeto a las obligaciones de documentación en esta materia.

3. La exención del artículo 7.p) LIRPF

RIA N.º 12-2019

Nota elaborada por José Pedreira Menéndez, Carlos Romero Plaza y Juan Ferrer Jaraiz, miembros de la Sección de IRPF, en la que, a través de un análisis doctrinal y jurisprudencial al respecto, se trata de dar respuesta a algunas de las cuestiones conflictivas que se pueden plantear en relación con la aplicación de la exención por trabajos realizados en el extranjero, regulada en el artículo 7.p) de la Ley del IRPF.

4. Comentario sobre la Resolución TEAC de 19 de febrero 2019, rec. 6257/2017, relativa al cómputo de los plazos por meses en el procedimiento inspector

RIA N.º 15-2019

Mercedes Navarro Egea, miembro de la Sección de Derechos y Garantías y Práctica Tributaria, comenta en esta nota la reciente interpretación del TEAC sobre la forma de computar determinados plazos en el procedimiento inspector, concretamente el plazo máximo establecido en el artículo 150.1 de la LGT y el plazo de un mes del artículo 156.3 de la LGT para que se tenga por dictada y notificada la liquidación.

5. **Guía para el laberinto de la plusvalía municipal**

RIA N.º 18-2019

En este documento, Javier Máximo Juárez, miembro de la Sección de Empresa Familiar, hace un repaso de la situación actual del Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (plusvalía municipal) cuando se cumplen dos años de la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 de 11 de mayo, que declaró inconstitucionales determinados preceptos de la Ley de HH.LL.

6. **Métodos de determinación de bases imponibles. Comentario a la Sentencia de la Sección Tercera de la Sala de lo C.A. del TSJ de la Comunidad Valenciana, de 2 de abril de 2019, rec. 903/2016-**

RIA N.º 18-2019

Francisco Serantes Callón comenta, en esta nota, la tendencia de los Inspectores de la AEAT de acudir al método de estimación directa de bases imponibles en supuestos en los que lo procedente sería acudir al método de estimación indirecta. Concretamente, se refiere a aquellos casos en los que el actuario ha calificado determinadas facturas de «falsas» o «falseadas» al ser emitidas por proveedores que carecen de trabajadores, de compras, de local, de medios de transportes, etc.

Documentos disponible en la página web de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), WWW.AEDAF.es

