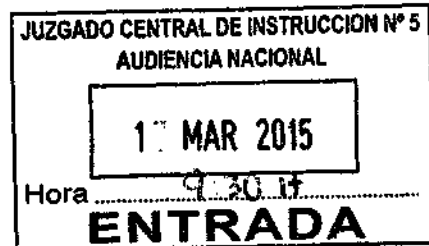




Agencia Tributaria

Departamento de Inspección Financiera y Tributaria
Oficina Nacional de Investigación del Fraude

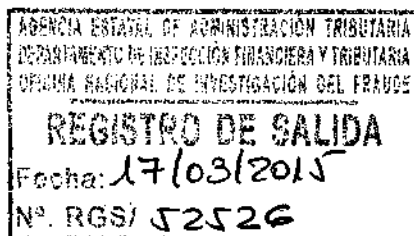
JUZGADO CENTRAL DE INSTRUCCIÓN Nº 5
AUDIENCIA NACIONAL
MADRID
DILIGENCIAS PREVIAS 275/2008, PIEZA SEPARADA "INFORME UDEF-BLA Nº
22.510/2013"




En cumplimiento del ordinal segundo de la parte dispositiva del Auto de ese Juzgado de fecha 10 de marzo de 2015 (DP 275/2006, Pieza Separada "Informe UDEF-BLA Nº 22.510/13") adjunto se remite informe emitido en fecha 12 de marzo de 2015 por el funcionario NUMA 21536 designado por la AEAT en labores de auxilio relativo al *Impuesto sobre el Valor Añadido 2008 y obligado tributario Partido Popular*.

En relación con el objeto de este oficio se considera oportuno hacer notar que las conclusiones a las que llega el informe remitido se predicen respecto del obligado tributario Partido Popular únicamente respecto de las consecuencias en materia de legalidad ordinaria y en concreto en materia de responsabilidad tributaria por deudas no ingresadas en periodo voluntario por el sujeto pasivo UNIFICA, en tanto que el Partido Popular tiene en el caso de las operaciones examinadas la condición de destinatario de las operaciones y no de sujeto pasivo del IVA.

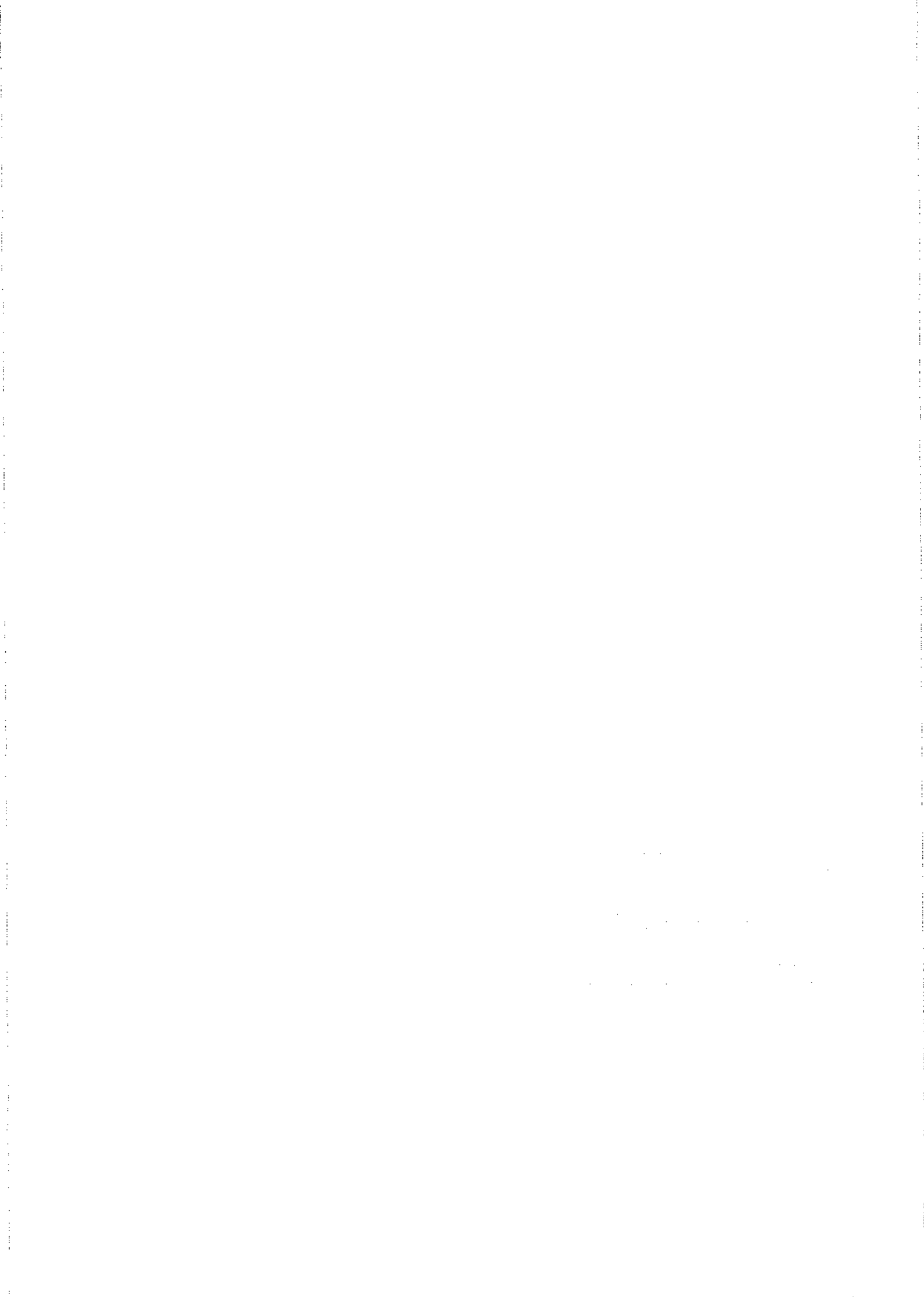
Madrid, 16 de marzo de 2015
LA INSPECTORA JEFE DE LA ONIF




Agencia Tributaria
Marga García-Valdecasas Salgado

ILMO. SR. MAGISTRADO-JUEZ DEL JUZGADO CENTRAL DE INSTRUCCIÓN NÚMERO CINCO DE LA AUDIENCIA NACIONAL

Paseo de la Castellana, 147
28046 MADRID
Telf. 91 7498500





AI JUZGADO CENTRAL DE INSTRUCCIÓN N. 5 DE LA AUDIENCIA NACIONAL D.P. 275/08 PIEZA SEPARADA INFORME UDEF-BLA N° 22.510/2013

1. Objeto del Informe.

Se ha recibido en la Agencia Tributaria oficio del ILMO SR Magistrado Juez del Juzgado Central de Instrucción n. 5 acordando que a la mayor brevedad y en todo caso en el plazo de cinco días se emita informe sobre las consecuencias que en el ámbito de la regulación del Impuesto sobre el Valor Añadido habrían producido para el Partido Popular los presuntos abonos efectuados a la mercantil UNIFICA SERVICIOS INTEGRALES S.L. (en adelante UNIFICA) al margen de la facturación y sin declaración ante la Hacienda Pública, en relación a los trabajos de reforma llevados a cabo sobre la sede central del Partido Popular entre 2005 y 2010.

Por ser de naturaleza totalmente dispar, se ha emitido aparte el informe también requerido sobre la tributación de las donaciones irregulares en el Impuesto sobre Sociedades del Partido Popular.

2. Configuración del Partido Popular dentro de la estructura liquidativa del IVA.

El Partido Popular es sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido al haber realizado operaciones sujetas al impuesto de acuerdo con la definición del hecho imponible del artículo 4 Uno de la Ley 37/1992: *“Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”*

El artículo 5 a) conceptúa, con carácter general, a los empresarios o profesionales como aquellas personas que realicen una actividad empresarial o profesional, definiéndose estas en el número Dos de este artículo como *“las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”*.

Sin embargo, los partidos políticos van a estar exentos de IVA por los servicios que correspondan al cumplimiento de sus fines propios u objeto social de acuerdo con el artículo 20 uno 12º que declara *exentas “Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan*



finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la consecución de sus finalidades específicas, siempre que no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos”.

Por tanto, la actividad principal o esencial del partido político queda en su totalidad exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, lo que significa que el partido no tiene que repercutir el impuesto en las prestaciones de servicios que realice, que normalmente se manifestarán en las cuotas que cobra a sus afiliados.

Esta sujeción al impuesto pero – a reglón seguido - con una declaración de exención tiene como consecuencia que no va a poder deducir las cuotas que soporta de la adquisición de bienes y servicios a sus proveedores. En efecto, el artículo 94 Uno determina que *“los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:*

1.º Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido”.

Por tanto, en el caso de que el partido no preste otros servicios adicionales a su objeto social o actividad fundamental, al realizar solo operaciones exentas al IVA no puede deducirse las cuotas que soporta en las adquisiciones de bienes y servicios. Es por ello que se ha considerado que en estos casos, aún cuando en teoría estemos ante un sujeto pasivo de IVA, en realidad actúa como consumidor final en cuanto que debe soportar y no puede deducirse las cuotas de IVA que le repercute el vendedor (en este caso el contratista).

De esta forma las cuotas de IVA le suponen un coste al partido que no es recuperable vía mecánica de deducción o de devolución.

De acuerdo con el artículo 88 de la misma ley el sujeto pasivo tiene la obligación de repercutir el Impuesto y el destinatario la de soportar la repercusión cuando se haga conforme a la Ley. La repercusión deberá ajustarse a los siguientes requisitos:

- Formales: deberá hacerse mediante factura, consignando separadamente la cuota de la base imponible e indicarse el tipo impositivo.
- Temporales: debe hacerse al tiempo de expedir y entregar la factura o documento sustitutivo. En el caso de pagos anticipados, por la cuantía del pago y al expedir la correspondiente factura. El derecho a la repercusión se perderá cuando haya transcurrido un año desde la fecha de devengo.



De acuerdo con el artículo 78 uno *“la base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas”*.

Por tanto, UNIFICA, como sujeto pasivo de IVA, debió haber repercutido el IVA por la totalidad de la contraprestación pactada y el destinatario de la operación, el Partido Popular, estaba obligado a soportar la repercusión del IVA sin tener derecho a recuperar el pago de tales cuotas a través de su deducción de la deuda resultante de otras cuotas que hubiera repercutido a terceros o a sus afiliados, puesto que estos servicios estaban exentos.

Aunque los destinatarios de las operaciones sujetas y no exentas deben soportar la repercusión del IVA, es el que entrega el bien o presta el servicio el que es declarado, con carácter general (artículo 84 Uno 1º), como sujeto pasivo del impuesto y, por tanto, el que asume la obligación principal de ingresar a la Hacienda Pública las cuotas repercutidas, deduciéndose aquellas otras que, a su vez, otros empresarios o profesionales le hayan repercutido a él y cumplan los requisitos de deducibilidad.

Por este motivo fue a UNIFICA a quien se le ha considerado sujeto pasivo de las cuotas dejadas de ingresar que se liquidaron en el Informe de 6 de Marzo de 2015.

Como conclusión se puede acordar que si bien el Partido Popular es sujeto pasivo del IVA, al realizar una actividad económica que se configura exenta en la ley del impuesto, en las operaciones realizadas con UNIFICA adopta una posición similar a un consumidor final en cuanto que tiene que soportar el impuesto sin posibilidad de trasladárselo a otro agente económico.

3. Supuesto especial de responsabilidad solidaria establecido en la Ley 37/1992

Significativamente dentro del Título VI de la Ley 37/1992 que corresponde a los sujetos pasivos del Impuesto, se han regulado en el artículo 87 los responsables del tributo que, en el caso de los solidarios, se les sitúa casi en la línea que a los verdaderos sujetos pasivos.

En efecto, el artículo 87, apartado uno, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la nueva redacción dada a dicho precepto por el artículo 4.ocho, de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (Boletín Oficial del Estado del 31), dispone lo siguiente:

“Uno. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria que corresponda satisfacer al sujeto pasivo los destinatarios de las operaciones que, mediante acción u omisión culposa o dolosa, eludan la correcta repercusión del Impuesto.

A estos efectos, la responsabilidad alcanzará a la sanción que pueda proceder”.



En la anterior redacción esta responsabilidad solidaria se predicaba respecto *“1º Los destinatarios de las operaciones sujetas a gravamen que, mediante sus declaraciones o manifestaciones inexactas, se hubiesen beneficiado indebidamente de exenciones, supuestos de no sujeción o de la aplicación de tipos impositivos menores de los que resultan procedentes con arreglo a derecho.”*

Se puede ver claramente como la redacción anterior era más concreta en cuanto a la descripción de la actividad del destinatario de la operación que daba lugar a su responsabilidad solidaria y más restrictiva en cuanto a la delimitación del beneficio obtenido. Así, la DGT solo aplicó este artículo en los casos de deudas tributarias derivadas de una incorrecta aplicación del régimen especial de oro de inversión y de aplicación improcedente el tipo reducido de IVA en las obras de albañilería.

En efecto, en la doctrina de la Dirección General de Tributos (DGT) este artículo se ha venido aplicando en los casos en los que la aplicación de un régimen fiscal especial o de un tipo de gravamen reducido venía condicionada a que el destinatario de la operación acreditara por escrito al sujeto pasivo que cumplía determinados requisitos. Si esta acreditación era falsa porque el destinatario no los cumplía se le hacía responsable de la no aplicación del tipo general o del régimen general de IVA, más perjudicial para el destinatario del aplicado fraudulentamente.

De esta forma la DGT consideró aplicable esta responsabilidad solidaria cuando por acción u omisión dolosa o culposa el destinatario no haya manifestado que adquirió el oro con exención del IVA (DGT 6/9/2002 Y 25/11/2002). También se utilizó este precepto en la aplicación incorrecta del tipo reducido de IVA en las ejecuciones de obra de albañilería, cuando la no aplicación del tipo general se había debido a que el destinatario de las obras (y beneficiario de la aplicación del tipo reducido) había efectuado al sujeto pasivo una declaración inexacta acreditativa de que cumplía los requisitos para la aplicación del tipo reducido (DGT 11/5/01 y 7/5/01).

Sin embargo, la redacción actual ha ampliado claramente el ámbito de aplicación de la responsabilidad solidaria puesto que ahora cualquier acción u omisión (no necesariamente una declaración o certificación escrita inexacta que haya dado el destinatario de la operación a quien debe repercutirle el IVA) culposa o dolosa del destinatario puede dar lugar a la responsabilidad solidaria si ha provocado una incorrecta repercusión del impuesto.

Por tanto, esta incorrecta repercusión no se circunscribe ya a la aplicación de un tipo reducido o de una exención o no sujeción, sino también a otros casos como puede ser que no se haya repercutido el impuesto a la totalidad de la base imponible o a una parte de la misma. Es el caso de que el sujeto pasivo y el destinatario del impuesto convienen en expedir y recibir una factura en la que se recoge solo una parte de la contraprestación y, por tanto, de la base imponible, máxime cuando se formalizan otro tipo de documentos, como las certificaciones de finales de obra, concordantes con esa realidad parcial de las operaciones.



Con el término deuda tributaria debe entenderse no solo la cuota dejada de ingresar, sino también los intereses y la sanción que pudiera corresponder. La propia DGT ha considerado compatible la aplicación de la responsabilidad solidaria del artículo 87 con la sanción específica que para estas operaciones se recoge en el número 2º del apartado dos del artículo 170 de la misma Ley (DGT 21/2/2003 Y 14/3/2003).

Establece el artículo 170 dos que constituirá infracción tributaria:

“2º La obtención, mediante acción u omisión culposa o dolosa, de una incorrecta repercusión del impuesto, siempre y cuando el destinatario de la misma no tenga derecho a la deducción total de las cuotas soportadas.

Serán sujetos infractores las personas o entidades destinatarias de las referidas operaciones que sean responsables de la acción u omisión a que se refiere el párrafo anterior.”

4. Régimen sancionador aplicable al sujeto pasivo UNIFICA y consecuencias fiscales para el Partido Popular.

Aparte de la responsabilidad solidaria y de las infracciones tributarias específicas de los destinatarios de las operaciones de IVA, la incompleta repercusión del IVA en las operaciones sujetas, en el caso de darse dolo o culpa, puede acarrear la comisión de una o varias infracciones tributarias y, en su caso, otro supuesto de responsabilidad solidaria previsto con carácter general en la Ley General Tributaria (LGT).

Así para el caso de que como consecuencia de una incompleta repercusión de las cuotas de IVA se haya dejado de ingresar en las correspondientes declaraciones mensuales presentadas por UNIFICA la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta liquidación, se producirá el tipo de infracción tributaria del artículo 191 LGT. La comisión de esta infracción es incompatible con el tipo penal del artículo 305 CP.

Esta infracción se daba en uno de los periodos mensuales del ejercicio 2009 (Julio), para las liquidaciones efectuadas de acuerdo con los datos de los denominados Papeles de Bárcenas.

Para los periodos en los que se haya repercutido parcialmente la cuota de IVA correspondiente y de la liquidación mensual no resulte cuota a ingresar sino, como era el caso de las liquidaciones de los años 2006, 2007 y 2008, el resultado sea la acreditación de cuotas a compensar en periodos futuros, resulta de aplicación el tipo del artículo 195. Este artículo establece que constituye infracción tributaria determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios, a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propia o de terceros. La sanción se fija en el 50% de la cuota deducible indebidamente acreditada.



Agencia Tributaria

Esta infracción se consume por el mero hecho de la impropia acreditación, aunque no se hubiera realizado una posterior compensación de las cuotas indebidamente acreditadas. Se trata de una infracción independiente de la consistente en dejar de ingresar u obtener indebidamente devoluciones, sin perjuicio del carácter deducible de la primera, del importe de la sanción que se imponga como consecuencia de la efectiva compensación (TEAC 19-10-2012, Rec 1747/12).

Como acabamos de decir las sanciones impuestas por esta infracción son deducibles, en la parte proporcional correspondiente, de las que pudieran proceder por las infracciones cometidas ulteriormente por el mismo sujeto infractor, como consecuencia de la compensación o deducción de los conceptos aludidos, sin que el importe a deducir pueda exceder de la sanción correspondiente a dichas infracciones.

El sujeto infractor en este caso es UNIFICA, como persona que presenta las correspondientes declaraciones mensuales de IVA acreditando partidas a compensar impropias, ahora bien, en el caso de que se determinara que el Partido Popular hubiera sido el causante o hubiera colaborado activamente en la realización de esta infracción tributaria podría aplicarse el supuesto de responsabilidad solidaria del artículo 42.1.a) LGT. La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida al deudor principal en periodo voluntario. Dentro del citado alcance se incluyen las sanciones porque expresamente así lo disponen los artículos 42.1.a) y 182.1 de la LGT.

En Zaragoza, a 12 de Marzo de 2015.

NUMA 21536

ILMO SR. MAGISTRADO INSTRUCTOR DEL JCI N. 5 AUDIENCIA NACIONAL



JUZGADO CENTRAL DE INSTRUCCIÓN Nº 5 AUDIENCIA NACIONAL
17 MAR 2015
Hora 09:30 H
ENTRADA

JUZGADO CENTRAL DE INSTRUCCIÓN Nº 5
AUDIENCIA NACIONAL
MADRID

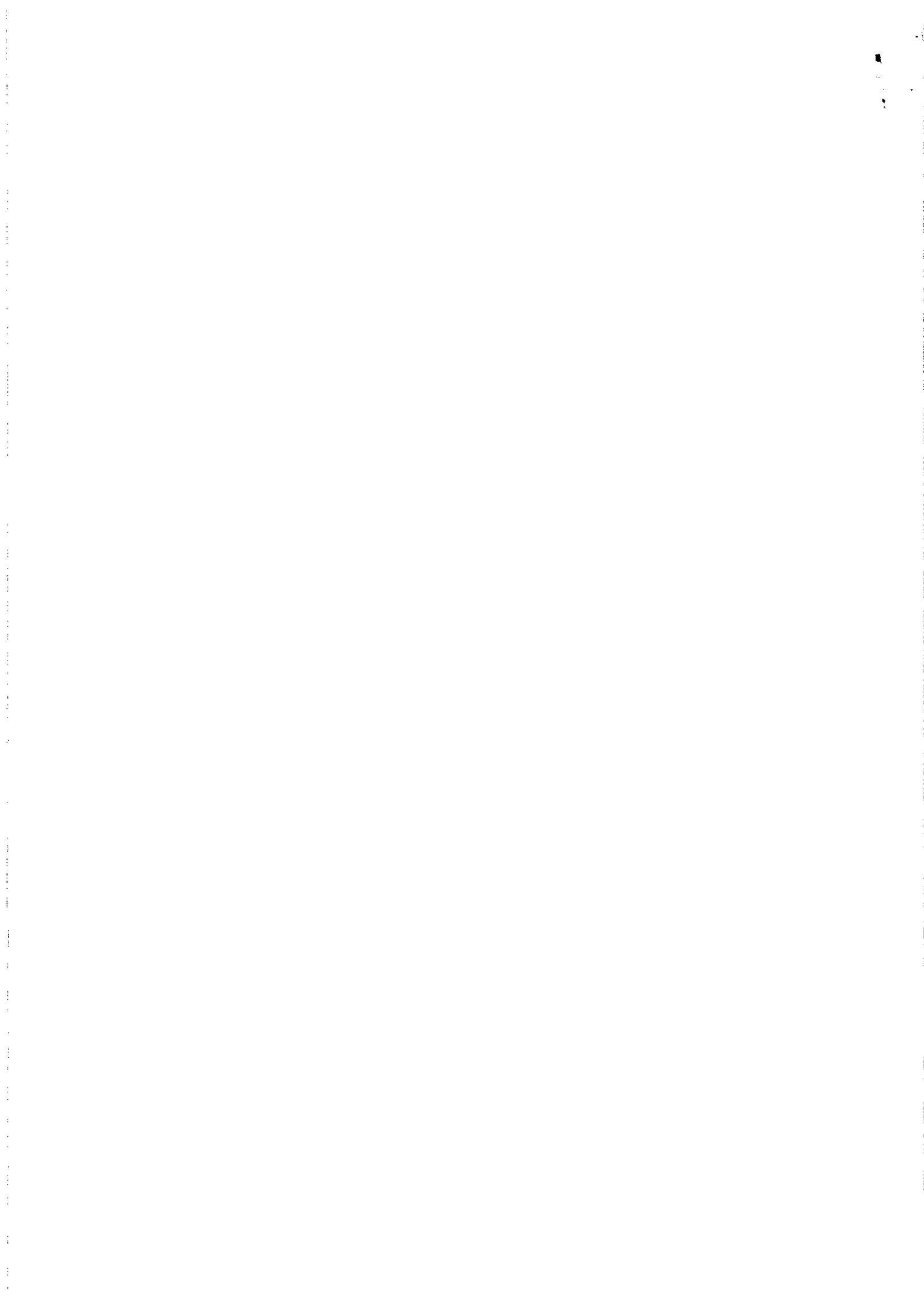
DILIGENCIAS PREVIAS 275/2008, PIEZA SEPARADA "INFORME UDEF-BLA Nº 22.510/2013"

En cumplimiento del ordinal primero de la parte dispositiva del Auto de ese Juzgado de fecha 10 de marzo de 2015 (DP 275/2008, Pieza Separada "Informe UDEF-BLA Nº 22.510/13") se traslada criterio de este centro acompañado de informe emitido en fecha 12 de marzo de 2015 por el funcionario NUMA 21536 designado por la AEAT en labores de auxilio relativo al *Impuesto de Sociedades 2008 y obligado tributario Partido Popular, para su consideración.*

En relación con la reiteración del requerimiento se considera oportuno hacer notar los siguientes extremos:

1º) La presente remisión se realiza por imperativo legal y con el fin de evitar posibles responsabilidades penales derivadas del incumplimiento de lo dispuesto en el Auto precitado en el encabezamiento de este escrito. A este respecto se considera que la labor de auxilio encomendada por ese Juzgado en la presente causa ya fue prestada en su integridad y de acuerdo con el marco legal en los informes precedentes que ya obran en poder del órgano jurisdiccional instructor. Esta, y no otra, es la regla general de actuación en todos los procedimientos penales en que se solicita el auxilio de la AEAT: el cumplimiento escrupuloso de las resoluciones judiciales.

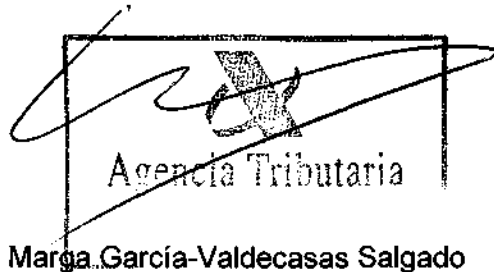
2º) Como bien se pone de manifiesto en la primera página del informe que se remite, el criterio oficial de la AEAT, y que por otro lado ha sido ya manifestado en los informes precedentes, es absolutamente contrario al utilizado en este caso por expreso mandato de la autoridad judicial. Cabe a este respecto señalar que los cálculos han sido realizados por uno de los miembros del auxilio judicial que, de entre las distintas alternativas sobre el tratamiento de los ingresos, ha plasmado la que ha considerado más acorde a los criterios que el Juzgado ha establecido en su Auto como de aplicación obligatoria (por ejemplo, se han computado todos los ingresos por donaciones y no sólo los excesos superiores a 100.000 euros a los que se refiere la LO 8/2007, de 4 de julio).





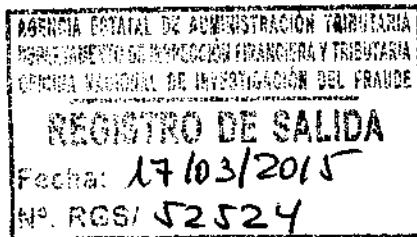
En dicho informe, en aplicación de los criterios establecidos en el Auto judicial, se ha descartado la deducción de cualquier gasto de forma que, tal como se dijo en el informe de auxilio judicial de fecha 17 de octubre de 2014, la "base imponible" así determinada (computando ingresos pero no gastos) resulta irreal y contraria al principio de verdad material, y contrario al criterio sostenido de forma repetida por la Agencia Tributaria.

Madrid, 16 de marzo de 2015
LA INSPECTORA JEFE DE LA ONIF

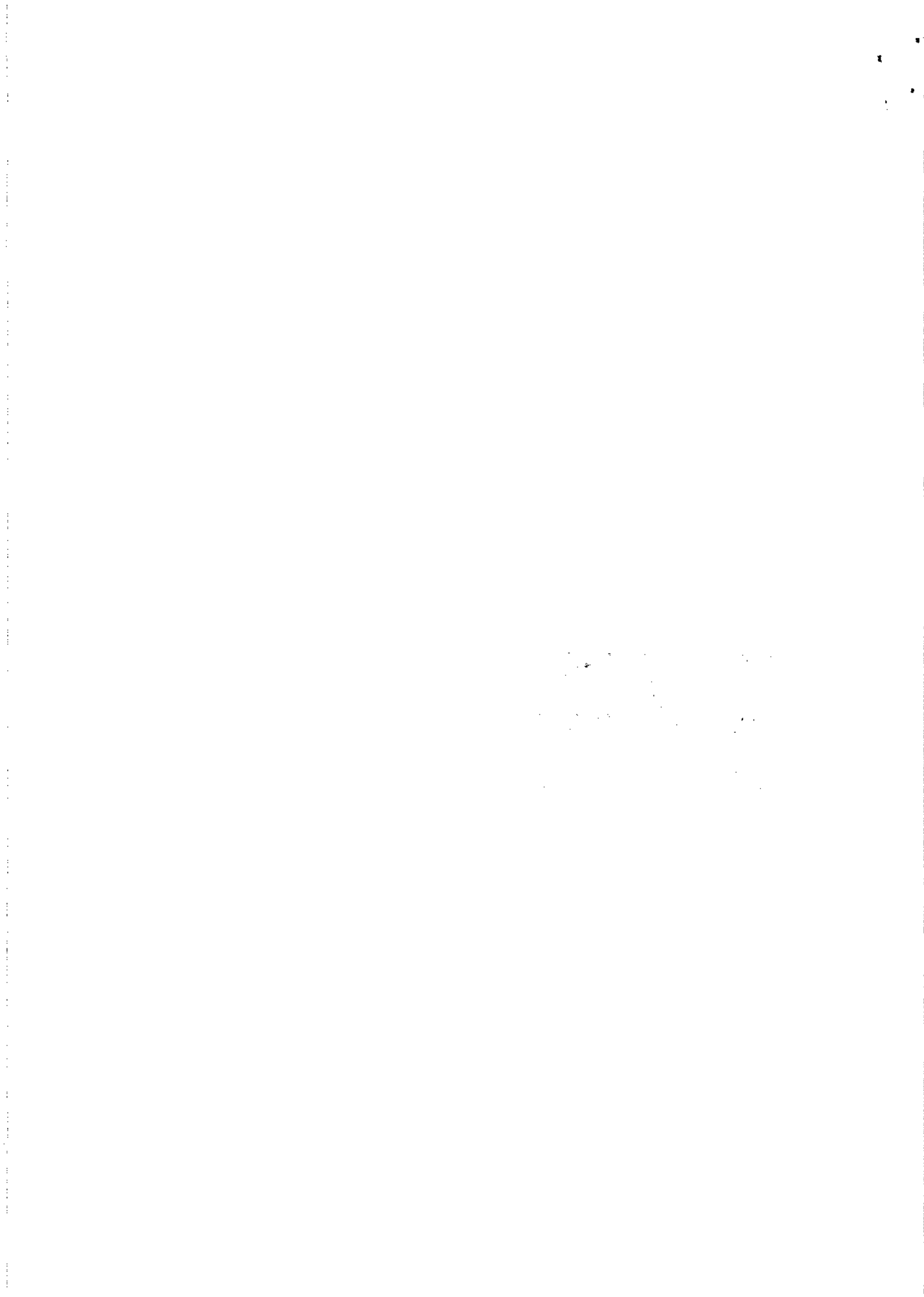


Agencia Tributaria

Marga García-Valdecasas Salgado



ILMO. SR. MAGISTRADO-JUEZ DEL JUZGADO CENTRAL DE INSTRUCCIÓN NÚMERO CINCO DE LA AUDIENCIA NACIONAL





**AI JUZGADO CENTRAL DE INSTRUCCIÓN N. 5 DE LA AUDIENCIA NACIONAL
D.P. 275/08 PIEZA SEPARADA INFORME UDEF-BLA N° 22.510/2013**

1. Objeto del Informe.

Se ha recibido en la Agencia Tributaria Auto de 10 de marzo de 2015 del ILMO SR Magistrado Juez del Juzgado Central de Instrucción n. 5 acordando reiterar el requerimiento dirigido a la Unidad de Auxilio Judicial de la AEAT en los términos acordados por proveído de 25.02.2015 a la mayor brevedad, y en todo caso en el plazo de 5 días.

En el Oficio de 25.02.2015 se acordó proceder a emisión de informe sobre la tributación que eventualmente habría de corresponder al Partido Popular por el Impuesto sobre Sociedades en el ejercicio 2008 en relación con las aportaciones económicas que en concepto de donaciones aparecen anotadas en los registros contables opacos objeto de análisis.

Por ser de naturaleza totalmente dispar, se ha emitido aparte el informe también requerido en el mismo Auto sobre las consecuencias que en el ámbito de la regulación del Impuesto sobre el Valor Añadido habrían producido para el Partido Popular los presuntos abonos efectuados a la mercantil UNIFICA SERVICIOS INTEGRALES S.L. (en adelante UNIFICA) al margen de la facturación y sin declaración ante la Hacienda Pública, en relación a los trabajos de reforma llevados a cabo sobre la sede central del Partido Popular entre 2005 y 2010.

2. Cálculo de la liquidación por el Impuesto sobre Sociedades del Partido Popular ejercicio 2008.

La estimación de cuotas del Impuesto sobre Sociedades dejadas de ingresar que abajo se recoge se hace sobre la hipótesis de que las donaciones irregulares no están amparadas por la exención del artículo 10 de la L.O. 8/2007, consecuencia jurídica de la que este auxilio judicial discrepa por interpretar que este tipo de donaciones son ingresos propios de la actividad principal del sujeto pasivo cubiertos por la exención al haberse acreditado que se han afectado a la finalidad específica u objeto social de la entidad.

No obstante lo anterior, para el caso de que se considere que esas donaciones tributarán de forma efectiva en el Impuesto sobre Sociedades del donatario, corresponde hacer una estimación de cuotas dejadas de ingresar.

Debemos partir de la hipótesis inicial de que el total donaciones irregulares anotadas en los denominados Papeles de Bárcenas como recibidas en 2008 asciende a



1.055.000 €, si bien el auxilio se ha centrado únicamente en la parte de esta cantidad global que se habría afectado al pago de las obras de reforma de la sede Génova de Madrid. Por ello, los cálculos que abajo se recogen parten únicamente de la cifra de los pagos en 2008 de las obras de reforma, esto es **888.000 €**

El Oficio de 25 de Febrero de 2015 del Magistrado-Juez nos aclaró que hiciéramos la liquidación deduciendo como gasto aquellas partidas que se ajustaran a los criterios y requisitos de legalidad tributaria, por lo que en la liquidación no se minoran los ingresos sujetos con aquellas partidas anotadas como salidas en los papeles de Bárcenas, y que suponen 1.646.710 € en 2008. Únicamente se van a tener en cuenta los gastos que figuren contabilizados en las contabilidades remitidas por la formación política al Tribunal de Cuentas, que figuran incorporadas a las presentes Diligencias Previas.

La L.O. 8/2007 no establece normas de determinación de la base imponible, lo cual no excluye en absoluto la deducción de gastos para determinar tal base, sino que simplemente resultan de aplicación las normas tributarias generales y, especialmente, las correspondientes a las entidades sin fines lucrativos, a las que se remite el artículo 9 dos L.O. 8/2007.

Ahora bien, en 2008 había dos regímenes fiscales de entidades sin fines lucrativos, aparte del propio régimen que inauguró la L.O. 8/2007 para los partidos políticos:

- El régimen especial de la Ley 49/2002 aplicable fundamentalmente a las fundaciones y a las asociaciones declaradas de utilidad pública.
- El régimen de exención parcial establecido en los artículos 120 a 122 del Texto Refundido 4/2004 del Impuesto sobre Sociedades, denominado de exención parcial.

Este segundo es el que ha venido aplicándose a los partidos políticos hasta la aprobación de la L.O. 8/2007 y es considerado el régimen fiscal *general* de las entidades sin fines lucrativos.

Establece el artículo 122.2 que no tendrán carácter deducible (el subrayado es nuestro):

*“a) los gastos imputables **exclusivamente** a las rentas exentas. Los **gastos parcialmente imputables** a las rentas no exentas serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de **explotaciones económicas no exentas** respecto de los ingresos totales de la entidad.”*

De acuerdo con este artículo se deducirán de los ingresos sujetos y no exentos – las donaciones irregulares – dos tipos de gastos:

1. Los imputables exclusivamente a las rentas no exentas.
2. Los gastos que sean parcialmente imputables a las rentas no exentas.

En nuestro caso, tenemos dos bloques de rentas: Por una parte las derivadas de las donaciones que no respetan los términos legales, que se integrarían en una



actividad que genera ingresos sujetos y no exentos. En segundo lugar, las rentas derivadas del objeto social o finalidad específica, en la que se integrarían las cuotas de los afiliados, las donaciones que respetan los términos legales, las subvenciones recibidas de acuerdo con la ley y otro tipo de rentas de la actividad propia.

Respecto de la primera actividad, la generadora de rentas sujetas y no exentas, no se han determinados gastos exclusivamente afectos a la misma, salvo que pudiera decirse que las salidas de efectivo de los Papeles tengan esa consideración pero su no contabilización de acuerdo con las normas fiscales les excluye de deducción.

Por lo que respecta a los posibles gastos comunes con el segundo bloque generador de rentas, la actividad propia, aunque en teoría podría considerarse que al menos se han compartido determinados gastos, como pudieran ser los gastos de personal de los empleados que se hubieran encargado de la gestión de la Tesorería oculta y una parte de los gastos por naturaleza ubicados en la sede central de Génova, como puedan ser las amortizaciones, suministros etc, en realidad la generación de las rentas no declaradas contablemente no ha necesitado una ampliación de las unidades de esos gastos contabilizados oficialmente por lo que, en la hipótesis inicial de separación de actividades, no parece que haya habido gastos comunes que corresponda imputar a ambas actividades.

Aparte el tenor literal de la norma parece excluir que sea aplicable la deducción de gastos comunes en los casos en los que, tales rentas sujetas, no deriven de actividades económicas, concepto en el que – sin ningún género de dudas - no pueden englobarse las donaciones irregulares, puesto que aparte de la ordenación de medios materiales y humanos, una actividad económica exige que haya contraprestación y las donaciones, por su propia naturaleza, son adquisiciones lucrativas.

Bajo esta hipótesis no se han acreditado gastos deducibles de los ingresos sujetos y no exentos.

Por lo que se refiere a otras sujetas y no exentas, dado que la letra e) del apartado dos del artículo 10 LO 7/2008 declara exentos los rendimientos procedentes de bienes y derechos que integren el patrimonio del partido político, solo van a tributar de forma efectiva aquellas rentas derivadas de transmisiones onerosas de bienes o derechos no afectos a la actividad social o afectos si no se produce reinversión en la actividad social (letra d del mismo artículo).

Ello supone que quedan exentos los intereses de cuentas bancarias, los de letras del tesoro y otros activos financieros, los arrendamientos de inmuebles y otros bienes del patrimonio.

Por tanto, van a quedar exentos los ingresos por arrendamientos, que en la Memoria se cifran en 72.034,90 €. Por lo que se refiere a los ingresos financieros declarados en la Memoria, por importe de 303.633,86 €, solo vamos a considerar sujetos y no exentos los derivados de transmisiones onerosas, como los de los Fondos de



Inversión que, de acuerdo con los datos de la BDC que se insertan abajo ascendieron a **9.429,61 €** en 2008.

Estás en: Inicio > BDCNETIN > MOD. 187 FONDOS DE INVERSIÓN - 2008 RESUMEN GENERAL DE OPERACIONES

FECHA RESUMEN: 12-03-2015

TITULAR			
			700.000,00
			43.220,81
			9.429,51

	2	712.000,00	0,00
	10	684.779,19	0,00
TOTALES DEL TITULAR	12	1.396.779,19	0,00

Por la redacción del artículo 122.1.a) no se pueden incorporar estos ingresos financieros sujetos al numerador de la fracción de determinación de los gastos comunes deducibles, puesto que solo se incorporan las rentas derivadas de explotaciones económicas no exentas, por lo que no hay deducción de gastos asociada a estas rentas derivadas de transmisiones onerosas de bienes. Quizá el legislador ha considerado que en realidad no hay gastos comunes respecto de estas rentas, lo cual es discutible.

Por tanto, la base imponible se determinará por la suma algebraica de las donaciones irregulares (888.000 €) y las plusvalías de los fondos de inversión (9.429,51 €).

No hay que realizar ajustes extracontables para determinar la base imponible derivados de las rentas exentas porque el apartado tercero del artículo 11 establece que los partidos políticos vendrán obligados a presentar y suscribir declaración por el Impuesto sobre Sociedades con relación a las rentas exentas. Es decir, no se incluyen las rentas exentas, como ocurría hasta 2007 incluido.

Resulta aplicable el tipo de gravamen del 25% establecido en el artículo 11.uno L.O 8/2007 para la determinación de la cuota íntegra.

Por la premura en la realización de este Informe no se ha podido acreditar la existencia de deducciones. Por ello, la cuota líquida coincide con la cuota íntegra del impuesto.

De la cuota líquida resultan deducibles las siguientes retenciones e ingresos a cuenta de capital mobiliario soportados (4.190,34 €). No constan en BDC pagos a cuenta de las transmisiones de los fondos de inversión.



Estás en: Inicio > BDCNETIN > MOD. 196 CUENTAS BANCARIAS - 2008 RESUMEN GENERAL DE OPERACIONES

FECHA RESUMEN: 20-02-2015

IMPORTE TOTAL	62.690,84	RETENCIONES	4.190,34
IMPORTE TITULAR	62.690,84	RETENCIONES TITULAR	4.190,34

Ayuda(PDF)

No constan en la BDC pagos fraccionados por lo que la cuota diferencial a ingresar coincide con la cuota del ejercicio.

LIQUIDACIÓN IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 2008	Importes
Donaciones irregulares	888.000,00
Rentas derivadas de transmisiones onerosas	9.429,51
Base Imponible	897.429,51
Tipo Gravamen	25%
Cuota íntegra	224.357,38
Deducciones	0,00
Cuota líquida	224.357,38
Retenciones IRPF	4.190,34
Cuota del ejercicio a ingresar	220.167,04

Por tanto, la **cuota dejada de ingresar** por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008 del Partido Popular ascendería a **220.167,04 €**.

3. Liquidación alternativa deduciendo gastos comunes de la actividad propia.

Sin perjuicio de que esta liquidación parece la que obedece más a los estrictos términos de la Ley Orgánica 8/2007, el actuario firmante de este informe incorpora también otra liquidación para su consideración por el Ilmo Sr Magistrado Instructor, en la que se sigue unos criterios no tanto jurídicos sino de fondo económico de las operaciones sujetas, criterio este imperante después de la reforma mercantil operada por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable, que dispuso que para lograr la imagen fiel "en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no solo a la forma jurídica" (artículo 34.2 del Código de Comercio). Este nuevo planteamiento también se recoge en el Plan General de Contabilidad aprobado por RD 1514/2007 y en su adaptación sectorial a las entidades sin fines lucrativos. Así, Consulta 4 del BOICAC 79/2009 afirma que "la prevalencia del fondo sobre la forma incluido en el



apartado 1 del Marco Conceptual de la Contabilidad constituye la piedra angular que sustenta el tratamiento contable de las transacciones..”.

Probablemente una interpretación más de tipo económico es la que siguió Alfonso GOTA LOSADA en su Tratado del Impuesto sobre Sociedades (Editorial Banco de España 1989) en el que aunque analiza en el tomo III las Entidades Sujetas y Exentas, solo dedica dos páginas a la tributación de los partidos políticos y eso que con la configuración de la exención parcial del artículo 5.2 de la Ley 61/1978, había un número más elevado de rentas sujetas al Impuesto que en el marco de la LO 8/2007, que ha excluido de tributación las rentas derivadas del patrimonio del partido. Señala el que fue Director General de Tributos y Presidente del Tribunal Económico Administrativo Central que *“creemos que es absolutamente innecesario sujetar a los partidos políticos al Impuesto sobre Sociedades. Estos se financian básicamente con cargo a los Presupuestos Generales del Estado, percibiendo una cantidad fija por escaño y por cada voto obtenido. Además obtienen cuotas de sus miembros, donativos de diversas instituciones, empresas etc y en algunas ocasiones pueden conseguir rendimientos de actividades industriales, como por ejemplo espectáculos esporádicos. En cualquier caso, es evidente que los rendimientos de explotaciones económicas serán siempre ocasionales y puramente marginales.”*

Como vamos a analizar a continuación, de la remisión que hace el artículo 9 dos de la LO 8/2007 a las normas de las entidades sin fines lucrativos, se infiere que podrían ser deducibles los gastos parcialmente imputables a las rentas no exentas. El mandato judicial no habló nada de estos gastos, no prohibió su deducción, excluyendo solamente los gastos que se manifiestan en las salidas de efectivo de los denominados Papeles de Bárcenas, que adolecen del requisito de estar debidamente contabilizados y consignados en la cuenta de resultados.

Recordemos que la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, incluso para las entidades en régimen de exención parcial, se determina a partir del resultado contable del sujeto pasivo (artículo 10 Ley del Impuesto sobre Sociedades, LIS) y que como tal resultado debe integrar tanto ingresos como gastos. De acuerdo con el principio contable de correlación de ingresos y gastos el resultado del ejercicio estará constituido por los ingresos de dicho periodo menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquéllos. La conjunción de este principio contable con el fiscal de gravamen de los tributos de acuerdo con la capacidad económica del sujeto pasivo (artículo 31 C.E.) impide integrar solo en la base imponible los ingresos obtenidos por el sujeto pasivo desdeñando los gastos incurridos.

Lo que está sujeto o exento es una renta, magnitud compuesta, integrada tanto por ingresos como por gastos. No son solo los ingresos los que se declaran exentos.

Fiscalmente este principio se articula aplicando dos reglas básicas:



- Permitiendo la deducción total de los gastos afectados exclusivamente a las rentas sujetas y negando también en su totalidad los gastos afectados exclusivamente a las rentas exentas.
- Respecto de los gastos comunes se establece una regla objetiva de deducción proporcional, regla un tanto simple pero que es la única admitida por la norma fiscal (contablemente se permiten otros criterios de distribución de los gastos comunes utilizando técnicas de contabilidad de costes, siempre que sean razonables y uniformes).

Establece el artículo 122.2 que no tendrán carácter deducible (el subrayado es nuestro):

*“a) los gastos imputables **exclusivamente** a las rentas exentas. Los **gastos parcialmente imputables** a las rentas no exentas serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de **explotaciones económicas no exentas** respecto de los ingresos totales de la entidad.”*

Para entender bien este artículo debemos remontarnos a sus antecedentes legislativos. El artículo 122.2 (del Real Decreto Legislativo 4/2004 TRLIS, refunde (es el mismo) el artículo 135.2.a) de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades (LIS). Pero no es la redacción original de la Ley 53/1995, sino que esta redacción – que es la que ha llegado hasta el 2008 - fue dada por la Disposición adicional segunda 6 de la Ley 49/2002, es decir, la ley de régimen fiscal de las fundaciones y de las asociaciones declaradas de utilidad pública. El problema es que la transposición se realiza literalmente, sin darse cuenta que los dos regímenes son diferentes, mucho más beneficioso el de la Ley 49/2002. El error está en la regla de distribución de gastos, donde solo se consideran en el numerador las rentas procedentes de las explotaciones económicas no exentas. Esto es correcto en el régimen fiscal de la Ley 49/2002, porque este tipo de rentas – las procedentes de explotaciones económicas diferentes a las incluidas expresamente en el ámbito de la exención y que se detallan en el artículo 7 de la propia Ley 49/2002 – son las únicas rentas que tributan en las fundaciones y en las asociaciones declaradas de utilidad pública. En cambio, para el resto de entidades sin fines lucrativos – a los que se aplica el régimen de exención parcial de la LIS – hay otro tipo de rendimientos y rentas que también tributan, como las rentas procedentes del patrimonio (arrendamientos, ingresos financieros etc) o las ganancias patrimoniales procedentes de transmisiones onerosas no reinvertidas.

Con anterioridad a esta modificación (antes del ejercicio 2003) las entidades sin fines lucrativos a las que se aplicaba el régimen de exención parcial – entre ellas los partidos políticos - no podían deducir los gastos parcialmente imputables a las actividades que constituían el objeto social puesto que el artículo 135.2 de la LIS establecía que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles



*“a) Los gastos imputables, **directa o indirectamente**, a la obtención de rentas que procedan de la realización de actividades que constituyan el **objeto social o finalidad específica**.”*

Con esta redacción la afectación de un gasto, siquiera fuera de forma parcial o indirecta, a las actividades del objeto social, impedía su deducibilidad de forma absoluta.

Por tanto, a partir de 2003 los gastos parcialmente imputables a las rentas exentas y no exentas van a ser deducibles – una parte - de las rentas no exentas en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Incluso se establece un **criterio objetivo de determinación de deducibilidad**: serán deducibles en la misma proporción que representen los ingresos sujetos y no exentos respecto de los ingresos totales de la entidad, sujetos y exentos.

Repetimos que el numerador no son solo los ingresos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas, sino todos los ingresos considerados no exentos.

La regla proporcional del artículo 122.2.a) se “*corta-pegó*” (válganos esta vulgar expresión) del artículo 8.2.a) de la Ley 49/2002, donde sí tiene sentido porque las rentas procedentes de las explotaciones económicas son las únicas no exentas. De aceptarse esta interpretación, las entidades sin fines lucrativos a las que se aplica el régimen de exención parcial de la LIS que no realizaran ninguna actividad económica sujeta, que es la situación normal, no podrían deducir los gastos comunes parcialmente afectos a las rentas derivadas de su patrimonio, lo que implicaría que no se respetaría el principio de capacidad económica en el gravamen de los tributos (artículo 31 Constitución Española).

Por ello, la doctrina ha interpretado que la regla proporcional de la deducibilidad de los gastos comunes tiene que realizarse considerando en el numerador los ingresos sujetos y en el denominador todos los ingresos, sujetos y no sujetos o exentos.

En nuestro caso tanto el numerador -los ingresos sujetos y no exentos (las donaciones irregulares) – como el denominador - los ingresos totales – son magnitudes de la actividad propia o principal del partido político. Las donaciones irregulares no son otro tipo de rentas diferentes al objeto social como pudieran ser las rentas del patrimonio o las derivadas de otras explotaciones económicas no exentas. Estamos ante rendimientos de una única actividad, la actividad principal del partido, por ello no podemos identificar o separar dentro de los gastos del partido algunos que total o parcialmente no se puedan considerar imputables a la obtención de las donaciones regulares o irregulares.

Por tanto, en esta segunda hipótesis partimos de la tesis de que el fondo económico de ambos tipos de donaciones, las regulares y las irregulares, es idéntico. Estamos antes adquisiciones lucrativas que se han afectado al objeto social o finalidad



específica de la entidad y que, por tanto, se incorporan como ingresos propios de la actividad en los dos casos. Bajo esta hipótesis solo hay una actividad.

Vamos a hacer una breve referencia a las normas contables para probar que las donaciones irregulares se integran dentro de los ingresos propios de la entidad social. Al no haber en 2008 adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado en 2007, la equiparación la vamos a realizar con lo más acorde que son las Normas de adaptación del PGC y normas de información presupuestaria de las Entidades sin fines lucrativos, aprobadas por el Real Decreto 776/1998, de 30 de Abril. En este documento se incorporan las Donaciones y legados afectos a la actividad propia de la entidad a la cuenta 726, que pertenece al **subgrupo 72** que lleva por denominación "**Ingresos propios de la entidad**". Dentro de este subgrupo también están las cuotas de usuarios, cuotas de afiliados, las subvenciones y los ingresos de patrocinadores y colaboradores.

Como no podía ser de otra manera también en el PGC adaptado a las formaciones políticas, aprobado por Resolución de 8 de Octubre de 2013, y que entró en vigor en 2014, se incluyen en la cuenta 714 las donaciones y legados de carácter privado, ingresos incluidos en el **subgrupo 71** denominado "**Ingresos ordinarios de origen privado**".

Por tanto, las donaciones, regulares o irregulares, si se obtienen y destinan al cumplimiento del objeto social no son más que ingresos ordinarios de la actividad principal de la formación política. Las donaciones irregulares no integran otra actividad, son ingresos de la actividad principal del partido, aun cuando no figuren en los registros contables oficiales e incumplan los requisitos legales aplicables.

Resultado de todo ello es la deducibilidad de los gastos comunes de la actividad principal en la misma proporción en que se distribuyan los ingresos sujetos respecto de la totalidad de los ingresos propios de la entidad.

En este punto cabe plantear la siguiente cuestión ¿permitir la deducción de una parte de los gastos de la actividad principal no sería una aplicación de resultados?. El **artículo 122.2.b)** LIS señala que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles

"b) las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los que se destinen al sostenimiento de las actividades exentas".

Se trata de un precepto común a todas las redacciones históricas de este régimen de exención parcial. Ya estaba en el artículo 351.b) del Reglamento del Impuesto de Sociedades aprobado por R.D 2631/1982. De ahí pasó al artículo 51 de la Ley 30/1994 y de ahí a la actual LIS y al régimen de la Ley 49/2002, art. 8.2.c). Pues bien, ya desde el Reglamento de Sociedades de 1982 se obligaba a las entidades sin fines lucrativos a establecer una doble cuenta de resultados, una por la actividad o actividades exentas y otra por la actividad mercantil (conjunto de actividades económicas que pudieran realizar). Ello se ha exigido incluso en la Adaptación



sectorial del PGC donde impone registrar en cuentas separadas los ingresos y gastos de la actividad mercantil. En la actualidad las fundaciones y asociaciones de la Ley 49/2002 deben especificar en la Memoria Económica ambos tipos de resultados y su correspondiente desglose de ingresos y gastos afectos a cada una de las dos actividades: la actividad propia y la actividad mercantil. Pues bien, lo que impide el precepto del 122.2.b) es que los gastos de la actividad propia sean deducibles en la actividad mercantil. Es muy normal en el tercer sector que las entidades desarrollen alguna actividad mercantil para financiar, al menos parcialmente, la actividad esencial de la entidad que suele ser deficitaria. Esto no está prohibido por la ley fiscal, lo que se prohíbe es deducir los gastos "sociales" a la hora de calcular el beneficio de la actividad mercantil. Piénsese por ejemplo en un Museo que tenga en sus instalaciones un bar-restaurante que explote directamente la entidad. Aquí hay dos actividades: una actividad económica (hay enajenaciones con contraprestación) y una actividad propia de la entidad (la del Museo). El ahorro (resultado) que se genera en la actividad mercantil se puede aplicar a financiar la actividad propia, pero esa aplicación no es gasto deducible en la actividad mercantil.

En cambio, en el caso de las donaciones no hay dos actividades puesto que ambos tipos de donaciones forman parte de los ingresos propios de la entidad, del objeto social. Solo hay un resultado económico, por lo que no puede haber nunca aplicación de resultados.

De todas formas, la prohibición de deducción de partidas que representen aplicación de resultados ya se consigue en su totalidad con la regla del artículo 122.1.a) por lo que la doctrina considera redundante este precepto. Pasemos ahora a su aplicación, en cuanto que es la piedra angular de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de las entidades sin fines lucrativos.

Para el reparto de los gastos comunes se van a seguir las cifras de ingresos y gastos de la Contabilidad de Funcionamiento del partido, es decir, sin incorporar las correspondientes magnitudes de la contabilidad electoral ya que, al haber registros separados se pueden diferenciar claramente. Se ha considerado que los gastos electorales se han afectado exclusivamente a los ingresos electorales y que las donaciones irregulares no se han afectado a la contabilidad electoral.

De acuerdo con las Cuentas Anuales del Partido Popular remitidas por el Tribunal de Cuentas (Oficio 21.02.2013 Folio 262/2008/Tomo 01) los ingresos totales del contribuyente ascendieron a 82.220.757,38 €. De estos ingresos totales no están exentos todos puesto que hay rentas derivadas de transmisiones onerosas (9.429.51 €), por lo que los ingresos contabilizados exentos ascienden a 82.211.327,87 €. En cambio, los ingresos no exentos son las donaciones irregulares que hemos estimado fueron recibidas en 2008 y que ascendieron a 888.000 €, más las rentas de las transmisiones de fondos de inversión 9.429,51 €, por lo que el total ingresos no exentos asciende a 897.429,51 €. Dividiendo la segunda cifra por la suma de ambas



Agencia Tributaria

sale un porcentaje de 1,08%. Este porcentaje se aplicará a los gastos comunes, imputables a las rentas exentas y no exentas.

Al no poderse diseccionar qué gastos contabilizados puedan asignarse en su totalidad (exclusivamente) a unas u otras por el hecho de que ambos tipos de donaciones son componentes de una única actividad, se colige que todos los gastos del partido de la contabilidad de funcionamiento son gastos comunes a repartir proporcionalmente, de acuerdo con la regla objetiva del artículo 122.2.a) LIS. Por ello, los gastos comunes ascienden a 72.062.388,96 €, siendo deducibles el 1,08 % de ellos únicamente, esto es, 778.148,01€.

REPARTO GASTOS COMUNES	Contabilidad de funcionamiento
Donaciones irregulares	888.000,00
Rentas de transmisiones onerosas	9.429,51
Ingresos no exentos	897.429,51
Ingresos exentos	82.211.327,87
Total ingresos	83.108.757,38
Prorrata	1,08%
Total gastos	72.062.388,96
Gastos a repartir	72.062.388,96
Total deducible	778.148,01

La base imponible será la diferencia entre los ingresos sujetos y no exentos (897.429,51) y los gastos deducibles (778.148,01), total 119.281,50 €. Sobre esta cantidad se aplica el tipo de gravamen del 25% establecido en la LIS para las entidades a las que se aplicaba el régimen de exención parcial, resultando una cuota íntegra de 29.820,37€.

No se han acreditado deducciones de la cuota íntegra, si bien de la cuota líquida corresponde minorar 4.190,34 €, por retenciones de capital mobiliario soportadas por la entidad.

Reproducimos a continuación la liquidación resultante en esta segunda hipótesis:

LIQUIDACIÓN IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 2008	Importes
Donaciones irregulares	888.000,00
Rentas derivadas de transmisiones onerosas	9.429,51
Total ingresos sujetos	897.429,51
Gastos deducibles (gastos comunes imputables)	778.148,01
Base Imponible	119.281,50
Tipo Gravamen	25%
Cuota íntegra	29.820,37



Deducciones	0,00
Cuota líquida	29.820,37
Retenciones IRPF	4.190,34
Cuota del ejercicio a ingresar	25.630,03

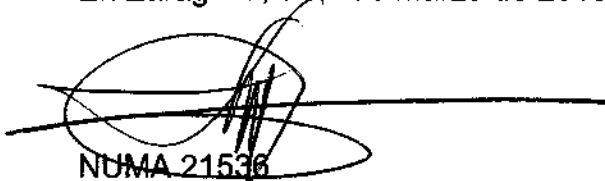
Por tanto, bajo la hipótesis de un total de donaciones irregulares de 888.000 €, resulta una **cantidad dejada de ingresar** por el Partido Popular de **25.630,03 €** para el ejercicio fiscal de 2008.

4. Conclusión.

De acuerdo con las consideraciones y cálculos de este Informe, con las limitaciones derivadas de la urgencia de su emisión, **la cuota dejada de ingresar por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008 del Partido Popular ascendería a 220.167,04 €.**

No obstante lo cual, para su consideración y el de las partes del procedimiento, se realiza un segundo cálculo por si resultara necesario disponer de las correspondientes cifras para el caso de que la interpretación de los preceptos se realice de forma diferente a la que sustenta la liquidación.

En Zaragoza, a 12 de Marzo de 2015.



NUMA 21536

ILMO SR. MAGISTRADO INSTRUCTOR DEL JCI N. 5 AUDIENCIA NACIONAL