

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Revista mensual núm. 494 | Mayo 2024

ISSN: 2695-6896

Novedades en el IS en 2023

Eduardo Sanz Gadea

Reflexiones sobre la deflactación del IRPF

Manuel Santolaya Blay

La aplicación del art. 37.1 b) LIRPF: operaciones entre partes vinculadas

Antonio Sánchez Gervilla

Alcance revisor de las resoluciones de los TEAR

Carmen Banacloche Palao

Enajenación de activos sobre ingresos futuros en los clubes de fútbol

Miguel Ángel Villacorta Hernández

Registro contable de una tarifa de pesca

Ángel Montes Carrillo

CEF.- Oposiciones

Desde 1977 formamos a funcionarios que ocupan los cargos de mayor responsabilidad en España.
Descubre el **#MétodoCEF.-**

¿Te reservamos
una plaza?

Preparadores
especializados y
temarios propios

- ✓ Administración General
- ✓ Administración Local
- ✓ Banco de España
- ✓ Comunidades Autónomas
- ✓ Cuerpos de Informática
- ✓ Empleo y Seguridad Social
- ✓ Ministerio de Hacienda
- ✓ Ministerio de Justicia
- ✓ Ministerio del Interior
- ✓ Unión Europea

Más de **30.000 opositores**
aprobados gracias al
método CEF.-

Presencial | Telepresencial | Online

➤ www.cef.es

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Núm. 494 | Mayo 2024

Directora editorial

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

Consejo de redacción

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

Coordinadoras

M.^a José Leza Angulo. Área tributaria del CEF
M.^a de los Ángeles Díez Moreno. Área tributaria del CEF
Berta Gaubert Viguerras. Área contable del CEF

Comité científico

Emilio Álvarez Pérez-Bedía. Presidente del REA
Oriol Amat Salas. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad Pompeu Fabra
José Manuel Calderón Carrero. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de A Coruña
Macario Cámara de la Fuente. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Jaén
Luis Castrillo Lara. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. EU de Burgos
Vicente Climent Escriche. Socio de Garrigues Abogados
María Antonia García Benau. Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valencia
Francisco Alfredo García Prats. Catedrático. Universidad de Valencia
José Antonio Gonzalo Angulo. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Alcalá
Pedro Manuel Herrera Molina. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UNED
Xavier Llopart Pérez. Catedrático de Organización de Empresas. Universidad de Barcelona
Salvador Llopis Nadal. Socio de Cuatrecasas
Félix Javier López Iturriaga. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valladolid
Luis Alberto Malvárez Pascual. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Huelva
Javier Martín Fernández. Catedrático de la UCM y Socio Director de F&J Martín Abogados
Francesco Moschetti. Profesor de la Universidad de Padua y Despacho Tributarista Studio Legale Tributario
Carlos Palao Taboada. Abogado Montero-Aramburu. Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario
José Pedreira Menéndez. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Oviedo
Gaspar de la Peña Velasco. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UCM. Abogado
Rosa Puigvert Colomer. Directora técnica de Censores Jurados de Cuentas
Jesús Rodríguez Márquez. Profesor de Derecho Financiero y Tributario. UCM. Presidente del Consejo por la Defensa Contribuyente
Aurora Ribes Ribes. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Alicante
Luz María Ruibal Pereira. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Santiago de Compostela
José Andrés Sánchez Pedroche. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UDIMA. Abogado
María Teresa Soler Roch. Catedrática emérita. Universidad de Alicante
Rosalía Soler Villa. Socia en EY RR. HH. de Auditoría
Félix Alberto Vega Borrego. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UAM

Evaluadores externos

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

Edita

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

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Redacción, administración y suscripciones

P.º Gral. Martínez Campos, 5, 28010 Madrid

Tel. 914 444 920

Correo electrónico: info@cef.es

Suscripción anual (2024) (11 números) 192 € en papel / 100 € en digital

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

Suscriptores 25 €

No suscriptores 30 €

Edita

Centro de Estudios Financieros, SL

Correo electrónico: revistacyt@udima.es

Edición digital: <https://revistas.cef.udima.es/index.php/rcyt>

Depósito legal: M-1947-1981

ISSN: 2695-6896

ISSN-e: 2792-8306

Entidad certificada por:



Imprime

Artes Gráficas Coyve

C/ Destreza, 7

Polígono industrial Los Olivos

28906 Getafe (Madrid)

Indexación y calidad



Esta editorial es miembro de la UNE, lo que garantiza la difusión y comercialización de sus publicaciones a nivel nacional e internacional.

Todos los derechos reservados.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF., salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 45). Transcurrido un año desde la fecha de publicación, los trabajos quedarán bajo Licencia Creative Commons Reconocimiento-No comercial-Sin obra derivada 4.0 Internacional (CC BY-NC-ND 4.0).

Sumario

Tributación

Estudios

- | | |
|--|--------|
| El impuesto sobre sociedades en 2023
<i>Corporate income tax in 2023</i>
Eduardo Sanz Gadea | 5-90 |
| Reflexiones sobre la deflactación del IRPF
<i>Reflections on personal income tax deflation</i>
Manuel Santolaya Blay | 91-124 |

Casos prácticos

- | | |
|--|---------|
| @ Supuesto práctico profesional (ejercicio propuesto para el ingreso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado)
Rafael Enric Herrando Tejero | 125-126 |
|--|---------|

Análisis doctrinal y jurisprudencial

- | | |
|---|---------|
| Las ganancias y pérdidas patrimoniales en la transmisión de participaciones sociales: la prueba y la presunción del artículo 37.1 b) de la LIRPF (operaciones entre partes vinculadas). (Análisis de la RTEAC de 28 de noviembre de 2023, RG 4826/2020)
Antonio Sánchez Gervilla | 127-135 |
| Examen del alcance revisor de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales. (Análisis de la RTEAC de 12 de diciembre de 2023, RG 7616/2021)
Carmen Banacloche Palao | 136-148 |

Contabilidad

Estudios

Tratamiento contable de la enajenación de activos que representan derechos sobre ingresos futuros. Incidencia en los clubes de fútbol	149-186
<i>Accounting treatment of the disposal of assets that represent rights to future income. Incidence in football clubs</i>	
Miguel Ángel Villacorta Hernández	

Análisis doctrinal

Registro contable de una tarifa de pesca. (Análisis de la consulta 3 del BOICAC 134, de junio de 2023)	187-190
Ángel Montes Carrillo	

Casos prácticos

@ Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en la escala superior de finanzas, subgrupo A1, cuerpo superior de la Administración de la Xunta de Galicia	191-192
Ulpiano L. Villanueva Rodríguez	

Advertido error en el «Supuesto práctico resuelto del proceso selectivo para el ingreso en el funcionario de carrera en la escala de administración especial, Técnico/a Medio/a de Gestión Administrativa Financiera (Grupo A, Subgrupo A2 de titulación) de la Diputación de Bizkaia», por Robert Ugalde Zabala, se ha procedido a efectuar la oportuna rectificación en las páginas 18 y 19 del archivo digital.

@ | Solo disponible en <https://revistas.cef.udima.es/index.php/rcyt>

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

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



El impuesto sobre sociedades en 2023

Eduardo Sanz Gadea

Inspector de Hacienda del Estado (jubilado) (España)

Extracto

La finalización de la legislatura, con su punto culminante en las elecciones de 23 de julio de 2023, ha determinado una pausa en la producción legislativa respecto del impuesto sobre sociedades. Inversamente, la OCDE y la Unión Europea han desplegado una notable actividad. La presente colaboración da cuenta de las incidencias más destacadas, respecto del impuesto sobre sociedades, acaecidas en dicho año, al tiempo que describe los aspectos más relevantes de la acción de aquellas organizaciones internacionales en relación con la imposición sobre el beneficio de las entidades.

Palabras clave: organización no lucrativa; amortización; convención multilateral; pilar I; pilar II; BEFIT.

Publicado: 03-05-2024

Cómo citar: Sanz Gadea, P. (2024). El impuesto sobre sociedades en 2023. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 494, 5-90. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.21479>



Corporate income tax in 2023

Eduardo Sanz Gadea

Abstract

The end of the legislature, with the national elections on July 23, 2023, has stopped the law-making activity regarding corporate income tax. Conversely, the OECD and the European Union have been very active. This paper reports on the most important corporate income tax incidents that occurred during that year and describes the most relevant aspects of the actions of those international organizations in relation to the taxation of corporations' profit.

Keywords: non-profit organization; depreciation; multilateral convention; pillar I; pillar II; BEFIT.

Published: 03-05-2024

Citation: Sanz Gadea, P. (2024). El impuesto sobre sociedades en 2023. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 494, 5-90. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.21479>



Sumario

1. Introducción
2. Impuesto sobre sociedades
 - 2.1. Gastos financieros
 - 2.2. Entidades no lucrativas
 - 2.3. Incentivos fiscales
 - 2.3.1. Amortización acelerada de vehículos eléctricos
 - 2.3.2. Amortización libre de energías renovables
 - 2.3.3. Acontecimientos de excepcional interés público
 - 2.4. Exenciones
 - 2.5. Obligación de retener
 - 2.5.1. Inversión colectiva
 - 2.5.2. Servicios financieros
 - 2.6. Modelos de declaración
 - 2.7. Jurisdicciones no cooperativas
3. Proyectos e iniciativas de la OCDE en la imposición sobre los beneficios
 - 3.1. La Convención multilateral relativa al montante A del pilar I
 - 3.1.1. Introducción
 - 3.1.2. Grupos multinacionales afectados
 - 3.1.2.1. Perímetro del grupo multinacional
 - 3.1.2.2. Cifra de negocios
 - 3.1.2.3. Rentabilidad
 - 3.1.3. Jurisdicciones fiscales afectadas
 - 3.1.4. Distribución del beneficio entre las jurisdicciones fiscales
 - 3.1.5. Tributación del beneficio atribuido
 - 3.1.6. Eliminación de la doble imposición
 - 3.1.7. Declaración y pago
 - 3.1.8. Técnicas de seguridad jurídica
 - 3.1.9. Impuestos que suprimir
 - 3.1.10. Relación con los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición
 - 3.1.11. Relación con el derecho de la Unión Europea
 - 3.1.12. Inserción en el consenso de tributación internacional del beneficio
 - 3.1.13. Aspectos críticos
 - 3.1.14. Alternativas al sistema de la convención

- 3.2. La Convención multilateral relativa a la cláusula de sujeción a imposición del pilar II
 - 3.2.1. Introducción
 - 3.2.2. Cálculo del impuesto
 - 3.2.3. Rentas afectadas
 - 3.2.4. Exclusiones subjetivas
 - 3.2.5. Exclusiones objetivas
 - 3.2.6. Eliminación de la doble imposición
 - 3.2.7. Relación con la Directiva 2003/49/CE del Consejo
- 3.3. El montante B del pilar I
 - 3.3.1. Elementos básicos
 - 3.3.2. Operaciones afectadas
 - 3.3.3. Matriz de fijación de precios
- 4. Proyectos e iniciativas de la Unión Europea en la imposición sobre los beneficios
 - 4.1. Propuesta de Directiva del Consejo relativa a las empresas en Europa: Marco para el impuesto sobre sociedades
 - 4.1.1. Introducción
 - 4.1.2. Las entidades afectadas
 - 4.1.3. La técnica de determinación de la base imponible
 - 4.1.4. La base imponible individual preliminar
 - 4.1.4.1. El resultado contable individual
 - 4.1.4.2. Los ajustes
 - 4.1.4.3. Las amortizaciones
 - 4.1.4.4. Imputación temporal
 - 4.1.4.5. Riesgos
 - 4.1.5. La base imponible del grupo
 - 4.1.6. Reparto de la base imponible BEFIT
 - 4.1.6.1. El reparto BEFIT frente al reparto CCCTB
 - 4.1.6.2. Reglas complementarias
 - 4.1.7. La base imponible individual definitiva
 - 4.1.8. Eliminación de la doble imposición
 - 4.1.9. Retenciones
 - 4.1.10. Otros aspectos concernientes a la determinación de la base imponible individual
 - 4.1.11. Administración
 - 4.1.12. Los objetivos de la Comisión
 - 4.1.13. Hacia un impuesto sobre el beneficio de las entidades comunitario
 - 4.2. Propuesta de Directiva sobre precios de transferencia
 - 4.2.1. La incorporación del principio de libre competencia al derecho de la Unión Europea
 - 4.2.1.1. Los elementos del principio de libre competencia
 - 4.2.1.2. La función de las directrices de la OCDE
 - 4.2.1.3. La técnica jurídica de incorporación del principio de libre competencia

- 4.2.2. Ámbito de aplicación
- 4.2.3. Entidades vinculadas
- 4.2.4. Los ajustes
 - 4.2.4.1. La tipología de ajustes
 - 4.2.4.2. El ajuste primario
 - 4.2.4.3. El ajuste correlativo
 - 4.2.4.4. El ajuste compensatorio
 - 4.2.4.5. El ajuste correlativo en sede de las inspecciones conjuntas
 - 4.2.4.6. El ajuste secundario
 - 4.2.4.7. El ajuste a la baja
 - 4.2.4.8. Los ajustes y las normas de contabilidad
- 4.2.5. El análisis de comparabilidad
- 4.2.6. Métodos para determinar el precio de transferencia
- 4.2.7. Determinación del rango de plena competencia
- 4.2.8. La documentación
- 4.2.9. Habilitación al Consejo
- 4.3. Propuesta de Directiva relativa a la aplicación de las reglas de la sede
 - 4.3.1. Características básicas del régimen
 - 4.3.2. Características procedimentales
 - 4.3.3. Ámbito de aplicación
 - 4.3.3.1. Requisito de tamaño
 - 4.3.3.2. Requisito de autonomía
 - 4.3.3.3. Requisito de operatoria a través de establecimiento permanente
 - 4.3.3.4. Requisito de la residencia
 - 4.3.3.5. Requisito de forma jurídica y sujeción impositiva
 - 4.3.4. Normas antiabuso
 - 4.3.5. Engarce con el sistema internacional de tributación sobre el beneficio de las entidades
 - 4.3.6. Aplicación de incentivos fiscales
 - 4.3.7. Selección del régimen más favorable
 - 4.3.8. Distorsiones de la competencia
 - 4.3.9. Conflicto de intereses
 - 4.3.10. Relación con el convenio multilateral relativo al montante A del pilar I

Referencias bibliográficas

Nota: Este trabajo ha sido realizado en el marco del Grupo de Investigación «Fiscalidad Empresarial (GI-19/1)» de la Universidad a Distancia de Madrid (Plan Nacional I+D+i) (número de identificador: A-81618894-GI-19/1), del que es IP María del Carmen Cámara Barroso.

El autor agradece a Silvia López Ribas sus acertadas observaciones.

1. Introducción

En 2023 no se han producido modificaciones de relieve en el impuesto sobre sociedades. Hubiera podido aportar alguna novedad la transposición de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, en materia de gastos financieros, pero ha prevalecido el carácter continuista. También podría haberlo hecho la transposición de la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo, de 15 de diciembre de 2022, relativa a la imposición mínima global, pero la misma se producirá en 2024, por más que hubiera debido hacerlo en 2023.

En síntesis, la relación de modificaciones que afectan al impuesto sobre sociedades es la siguiente:

- Real Decreto-Ley 1/2023, de 10 de enero, de medidas urgentes en materia de incentivos a la contratación laboral y mejora de la protección social de las personas artistas: disposición adicional decimoquinta. Beneficios fiscales aplicables a la celebración de la Bienal Manifesta 15 Barcelona.
- Real Decreto-Ley 4/2023, de 11 de mayo, por el que se adoptan medidas urgentes en materia agraria y de aguas en respuesta a la sequía y al agravamiento de las condiciones del sector primario derivado del conflicto bélico en Ucrania y de las condiciones climatológicas, así como de promoción del uso del transporte público colectivo terrestre por parte de los jóvenes y prevención de riesgos laborales en episodios de elevadas temperaturas: artículo 13. Exención de las ayudas de la política agraria comunitaria.
- Real Decreto-Ley 5/2023, de 28 de junio, por el que se adoptan y prorrogan determinadas medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra de Ucrania, de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad; de transposición de directivas de la Unión Europea en materia de modificaciones estructurales de sociedades mercantiles y conciliación de la vida familiar y la vida profesional de los progenitores y los cuidadores; y de ejecución y cumplimiento del derecho de la Unión Europea: artículo 190. Amortización acelerada de vehículos eléctricos y nuevas infraestructuras de recarga.
- Real Decreto-Ley 6/2023, de 19 de diciembre, por el que se aprueban medidas urgentes para la ejecución del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia en materia de servicio público de justicia, función pública, régimen local y mecenazgo: artículo 129. Entidades sin fines lucrativos y mecenazgo.

- Real Decreto-Ley 8/2023, de 27 de diciembre, por el que se adoptan medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo, así como para paliar los efectos de la sequía: artículo 18. Libertad de amortización para inversiones que utilicen energía procedente de fuentes renovables.
- Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifican la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo, de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias: disposición final quinta. Limitación en la deducibilidad de gastos financieros. Transposición de la Directiva 2016/1164.
- Real Decreto 249/2023, de 4 de abril, por el que se modifican el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo; el Reglamento general de recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio; el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio; el Reglamento del impuesto sobre sucesiones y donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre; el Reglamento del impuesto sobre el valor añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre; el Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del impuesto sobre sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio: obligación de retener, inversión colectiva.
- Real Decreto 1008/2023, de 5 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de retribuciones en especie, deducción por maternidad, obligación de declarar, pagos a cuenta y régimen especial aplicable a trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español, y el Reglamento del impuesto sobre sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, en materia de retenciones e ingresos a cuenta: obligación de retener, servicios financieros.
- Orden HFP/523/2023, de 22 de mayo, por la que se aprueban los modelos de declaración del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre la renta de no residentes, correspondientes a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2022, se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación electrónica.

- Orden HFP/115/2023, de 9 de febrero, por la que se determinan los países y territorios, así como los regímenes fiscales perjudiciales, que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas.

En el ámbito internacional, las iniciativas y proyectos del G20/OCDE y de la Unión Europea han proseguido su desarrollo, procurando un conjunto de instrumentos relativos a la imposición sobre el beneficio.

En relación con el G20/OCDE, deben citarse los siguientes:

- *Administrative Guidance for Implementation of Pillar Two Global Minimum Tax* (febrero, julio y diciembre).
- *Manual on the Handling of Multilateral Mutual Agreement Procedures and Advance Pricing Arrangements Pursuant to Tax Certainty Agenda* (febrero).
- *Tax Dispute Resolution: Revised Methodology for the BEPS Action 14 Peer Reviews* (febrero).
- *Document de Consultation Publique: Pillier UN-Montant B* (julio).
- *Multilateral Convention to Facilitate the Implementation of the Pillar Two Subject to Tax Rule* (septiembre).
- *Multilateral Convention (MLC) to Implement Amount A, Together with Its Explanatory Statement (ES) and the Understanding on the Application of Certainty for Amount A of Pillar One (UAC)* (octubre).
- *Minimum Tax Implementation Handbook* (octubre).
- *Economic Impact Assessment of Pillar One* (octubre).
- *Key Provisions of the OECD's Multilateral Convention for Amount A of Pillar One* (octubre).
- *OECD Secretary-General Tax Report to G20* (octubre).
- Declaración de resultados sobre el enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía (noviembre).
- *Update to Pillar One Timeline by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS* (diciembre).

En relación con la Unión Europea, deben citarse:

- Propuesta de Directiva del Consejo relativa a las empresas en Europa: Marco para el impuesto sobre sociedades (BEFIT).
- Propuesta de Directiva del Consejo sobre precios de transferencia.

- Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establece un sistema de imposición en la sede destinado a las microempresas y a las pequeñas y medianas empresas, y por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE.

Relacionadas, indirectamente, con la imposición sobre el beneficio de las entidades, cabe citar la propuesta de Directiva del Consejo relativa a una mitigación más rápida y más segura de las retenciones en origen practicadas en exceso (FASTER) y la iniciativa relativa al control de la planificación fiscal agresiva (SAFE).

Puede apreciarse que, en 2023, el grueso de los eventos relacionados con la imposición sobre el beneficio de las entidades se ha producido en el contexto de la fiscalidad internacional, lo que hubiera cobrado tintes más intensos si la transposición de la Directiva 2022/2523, relativa a la imposición mínima global, se hubiera producido, de acuerdo con lo previsto en la misma, en dicho año. Será 2024 el año que conocerá tal transposición y, probablemente, también aquel en el que se producirá, en su caso, la respuesta legislativa a la declaración de inconstitucionalidad de las modificaciones introducidas por el Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social, en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades.

2. Impuesto sobre sociedades

2.1. Gastos financieros

La disposición final quinta de la Ley 13/2023 ha dado nueva redacción al artículo 16 de la Ley 27/2014 al objeto de transponer lo previsto en el artículo 4 de la Directiva 2016/1164, relativo a la «limitación de los intereses».

La nueva redacción reproduce la precedente, excepto por lo que se refiere a la determinación del «beneficio operativo», esto es, la base para calcular el importe de los gastos financieros netos fiscalmente deducibles.

La nueva redacción se aplicará en relación con los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024.

Respecto de esta materia, se remite a los comentarios vertidos en esta misma revista (Sanz Gadea, 2023).

2.2. Entidades no lucrativas

La Decisión de ejecución del Consejo, de julio de 2021, aprobó el Plan de Recuperación y Resiliencia de España en ejecución del Reglamento (UE) n.º 2021/241 del Parlamento

Europeo y del Consejo, de 12 de febrero de 2021, por el que se establece el Mecanismo de Recuperación y Resiliencia. En el anexo a esa decisión se desglosan las actuaciones que llevar a cabo contando con la financiación concerniente al referido plan. El componente 24, «Revalorización de la industria cultural», prevé la «mejora de la regulación del mecenazgo y el régimen de incentivos fiscales» (hito 352).

El artículo 129 del Real Decreto-Ley 6/2023 modifica un conjunto de artículos de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, en el sentido de ampliar los incentivos fiscales al mecenazgo e introducir determinadas modificaciones técnicas.

El apartado uno da nueva redacción al artículo 3 de la Ley 49/2002 al objeto de no considerar como retribución «los seguros de responsabilidad civil contratados por la entidad sin fines lucrativos en beneficio de los patronos, representantes estatutarios y miembros del órgano del gobierno, siempre que solo cubran riesgos derivados del desempeño de tales cargos en la entidad» y clarificar la admisibilidad de la aplicación indirecta de las rentas a la realización de los fines de interés general.

El apartado dos da nueva redacción al artículo 7 de la Ley 49/2002, concerniente a la delimitación de las actividades económicas cuyos rendimientos están exentos, al objeto de añadir las relativas a las «acciones de inserción sociolaboral de personas en riesgo de exclusión social» (nueva letra ñ) del art. 7.1.º), introducir la «innovación» y hacer una remisión al artículo 35 de la Ley 27/2014 (nueva redacción del número 3.º), y mencionar a las «altas capacidades» (nueva redacción del número 7.º).

El apartado cuatro da nueva redacción al artículo 17.1 de la Ley 49/2002, concerniente a donativos, donaciones y aportaciones deducibles, al objeto de considerar como tal la «cesión de uso de un bien mueble o inmueble, por un tiempo determinado, realizada sin contraprestación» (nueva letra f). En congruencia con esta modificación, el apartado cinco da nueva redacción al artículo 18.1 de la Ley 49/2002 para cuantificar la base de cálculo en el:

importe de los gastos soportados por el cedente en relación con tales bienes durante el periodo de cesión, siempre que tuvieran la consideración de gastos fiscalmente deducibles de haberse cedido de forma onerosa y sean distintos de tributos y de los intereses de los capitales ajenos y demás gastos de financiación, y estén debidamente contabilizados cuando el cedente esté obligado a llevar contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio o legislación equivalente (nueva letra g).

El apartado siete da nueva redacción al artículo 20 de la Ley 49/2002, concerniente a la deducción en la cuota del impuesto sobre sociedades, al objeto de elevar todos los parámetros determinantes de la misma. Así, del 35 al 40 % del porcentaje aplicable a la base de cálculo de la deducción, del 40 al 50 % del porcentaje aplicable a la base de cálculo respecto de la deducción sostenida a favor de una misma entidad y del 10 al 15 % del límite sobre base imponible. Congruentemente, el apartado ocho da nueva redacción al artículo 21

de la Ley 49/2002, concerniente al impuesto sobre la renta de no residentes, al objeto de elevar del 10 al 15 % el límite sobre base imponible en relación con los contribuyentes no residentes sin establecimiento permanente.

El apartado nueve da nueva redacción al artículo 25.1 de la Ley 49/2002, relativo a los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general, al objeto de precisar que la ayuda económica pueda ser «en especie o consista en una prestación de servicios realizada en el ejercicio de la actividad económica propia del colaborador», así como para permitir que la actividad de difusión sea realizada por el propio «colaborador» y declarar exentas las rentas que, en su caso, pudieran ponerse de manifiesto con ocasión de una ayuda económica, lógicamente, referidas a las realizadas en especie.

De acuerdo con lo previsto en la disposición adicional novena del Real Decreto-Ley 6/2023, las normas precedentes entrarán «en vigor el 1 de enero del año 2024». Es habitual, en relación con las modificaciones de carácter fiscal, tomar como referencia de efectos el periodo impositivo respecto de aquellos tributos que lo tengan. En este sentido, parece pertinente entender que las anteriormente descritas serán aplicables en relación con los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024.

2.3. Incentivos fiscales

2.3.1. Amortización acelerada de vehículos eléctricos

El artículo 69 de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para 2023, añadió una nueva disposición adicional decimoctava a la Ley 27/2014 al efecto de permitir la amortización acelerada de ciertos vehículos eléctricos.

El artículo 190 del Real Decreto-Ley 5/2023 ha dado nueva redacción a la referida disposición adicional al objeto de extender la amortización acelerada a las inversiones en nuevas infraestructuras de recarga de vehículos eléctricos, de potencia normal o de alta potencia, en los términos definidos en el artículo 2 de la Directiva 2014/94/UE (relativa a la implantación de una infraestructura para los combustibles alternativos).

La aceleración consiste en la amortización, a efectos fiscales, mediante un coeficiente de amortización que multiplique «por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas».

Estos elementos patrimoniales deben entrar en funcionamiento en los periodos impositivos que se inicien en los años 2023, 2024 y 2025.

Para la aplicación de la amortización acelerada se precisa estar en posesión de la documentación técnica preceptiva en los términos previstos en el Real Decreto 842/2002 (Reglamento electrotécnico para baja tensión), así como del certificado de instalación eléctrica diligenciado por la comunidad autónoma competente.

2.3.2. Amortización libre de energías renovables

El artículo 18 del Real Decreto-Ley 8/2023 ha modificado el apartado 1 de la disposición adicional decimoséptima de la Ley 27/2014, cuya redacción original fue establecida por el artículo 22 del Real Decreto-Ley 18/2022 (medidas de refuerzo de la protección de los consumidores de energía y de contribución a la reducción del consumo de gas natural en aplicación del Plan + Seguridad para tu Energía (+SE) [...]), al efecto de conceder la libertad de amortización respecto de determinadas inversiones relacionadas con las energías renovables.

La modificación consiste en extender la libertad de amortización a las inversiones que entren en funcionamiento en 2024, estando inicialmente prevista para aquellas que lo hicieran en 2023, al tiempo que se efectúan determinadas precisiones respecto de los periodos impositivos en los que podrá aplicarse la libertad de amortización, que serán aquellos que se inicien o concluyan en el año en el que entren en funcionamiento las inversiones.

2.3.3. Acontecimientos de excepcional interés público

La disposición adicional decimoquinta del Real Decreto-Ley 1/2023 ha establecido que la celebración de la Bienal Manifesta 15 Barcelona en 2024 tendrá la consideración de acontecimiento de excepcional interés público a los efectos de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002, disfrutando de los beneficios fiscales en su grado máximo.

En consecuencia, los contribuyentes podrán:

- Deducir de la cuota íntegra del impuesto sobre sociedades el 15 % de los gastos que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente, realicen en la propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento. La Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de abril de 2023 (rec. núm. 3555/2021 –NFJ092376–) ha reiterado el criterio de que la deducción «se ha de realizar sobre el coste total de los envases que incorporan el logotipo de los acontecimientos».
- Deducir de la cuota íntegra el 40 % de las donaciones y aportaciones que realicen a favor del consorcio, elevado en cinco puntos porcentuales.

2.4. Exenciones

El artículo 13 del Real Decreto-Ley 4/2023 ha modificado la disposición adicional tercera.1 a) de la ley 27/2014 al objeto de incluir, entre las exenciones de las ayudas de la política agraria comunitaria, las concernientes a «los regímenes en favor del clima y del medioambiente (ecorregímenes)».

2.5. Obligación de retener

El Real Decreto 249/2023 y el Real Decreto 1008/2023 han introducido un conjunto de modificaciones en el Reglamento del impuesto sobre sociedades, todas ellas concernientes a la obligación de retener.

2.5.1. Inversión colectiva

La homogeneización de la fiscalidad de la participación sobre los fondos y sociedades de inversión cotizadas (EFT), con independencia del lugar de su constitución, ha motivado que el artículo 7 del Real Decreto 249/2023 haya añadido un párrafo segundo a la letra y) del artículo 61 del Reglamento del impuesto sobre sociedades, a cuyo tenor se exceptúa la obligación de retener respecto de las rentas obtenidas en la transmisión o reembolso de las participaciones o acciones emitidas por instituciones de inversión colectiva constituidas en el extranjero, bajo el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Sean análogas a las reguladas en el artículo 79 del Reglamento de la Ley de instituciones de inversión colectiva, esto es, los fondos de inversión cotizados y las sicav índice cotizadas.
- No estén constituidas en una jurisdicción fiscal no cooperativa.
- Coticen en un mercado regulado o en un sistema multilateral de cotización, cualquiera que sea la composición del índice que reproduzcan.
- El reembolso o la transmisión no se produzca en un mercado situado en una jurisdicción fiscal no cooperativa.

2.5.2. Servicios financieros

El artículo 2 del Real Decreto 1008/2023 ha dado nueva redacción a la letra e) del artículo 61 del Reglamento del impuesto sobre sociedades, que exceptúa la obligación de retener respecto de las rentas derivadas de un conjunto de operaciones realizadas por las entidades pertenecientes al sector de prestación de servicios financieros. Trae causa la nueva redacción de las previsiones establecidas por la Ley 6/2023, de los mercados de valores y de los servicios de inversión, por la que se deroga el Real Decreto legislativo 4/2015, del texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, así como de lo previsto en el reglamento de aquella, relativo al régimen de las empresas de servicios de inversión y de asesoramiento financiero, aprobado por el Real Decreto 813/2023. Así, quedan exceptuados de la obligación de retener:

- Los intereses percibidos por las sociedades de valores, como consecuencia de los créditos o préstamos otorgados en relación con operaciones de compra o venta de los instrumentos financieros previstos en la Ley 6/2023.

- Los intereses percibidos por las empresas de servicios de inversión, respecto de las operaciones activas de préstamos o depósitos concertados con las entidades españolas o extranjeras, que figuren inscritas en alguno de los registros relativos a entidades financieras, mantenidos por la CNMV, el Banco de España o la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, o en registros de igual naturaleza de la Unión Europea.
- Los intereses percibidos por las entidades de contrapartida central, así como por las entidades que tengan la condición de miembro de una entidad de contrapartida central, como contraprestación a las garantías constituidas en el ámbito de su actividad.
- Los intereses percibidos por las entidades gestoras de los sistemas de pagos reconocidos de conformidad con la Ley 41/1999, así como por las entidades que tengan la condición de participantes en estos sistemas, procedentes de garantías constituidas en aplicación de lo previsto en la letra d) del artículo 2 de dicha ley, o de las cuentas exclusivamente afectas a la realización de las operaciones propias del correspondiente sistema de pagos.

En síntesis, la excepción a la obligación de retener versa sobre los intereses percibidos por las sociedades de valores, las empresas de servicios de inversión, las entidades de contrapartida central y sus entidades miembros y las entidades gestoras de los sistemas de pagos, percibidos como consecuencia del ejercicio de sus actividades económicas. Responde, por tanto, al mismo criterio que inspira la excepción a la obligación de retener prevista en la letra c) del citado artículo 61, concerniente a los intereses y comisiones de préstamos que constituyan ingreso de las entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito inscritos en los registros especiales del Banco de España, residentes en territorio español. En efecto, los intereses que constituyan los ingresos propios de la actividad de las entidades no son aptos para fundamentar la obligación de retener.

2.6. Modelos de declaración

La Orden HFP/523/2023 aprobó los modelos de declaración del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre la renta de no residentes, correspondientes a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2022.

Se trata del modelo 200, declaración individual, y del modelo 220, declaración de grupos fiscales.

Recogen las modificaciones introducidas por la Ley 11/2021 en relación con el tipo de gravamen de las instituciones de inversión colectiva (art 29.4 a) de la Ley 27/2014); la Ley 22/2021,

respecto de la tributación mínima (art. 30 bis de la Ley 27/2014); el Real Decreto-Ley 31/2021, respecto del régimen económico y fiscal de Canarias; la Ley 12/2022, respecto de los planes de pensiones de empleo (art. 38 ter de la Ley 27/2014), y el Real Decreto-Ley 18/2022, en relación con las asimetrías híbridas mediante entidades en atribución (art. 6.2 de la Ley 27/2014).

Incorporan un conjunto de nuevos cuadros informativos: régimen de disolución y liquidación de las sicav (disp. trans. cuadragésima primera de la Ley 27/2014); cifra de negocios de actividades agrícolas y ganaderas (Plan Estratégico de la Política Agraria Común); compensación de bases imponibles negativas de las entidades navieras en Canarias (art. 76 de la Ley 19/1994, de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias); deducción por inversiones y gastos de las autoridades portuarias (art. 38 bis de la Ley 27/2014); y deducción por producciones cinematográficas extranjeras (art. 36.2 de la Ley 27/2014) y en Canarias (disp. adic. decimocuarta de la Ley 19/1994).

2.7. Jurisdicciones no cooperativas

El artículo decimosexto.uno de la Ley 11/2021 (de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal [...]) dio nueva redacción a la disposición adicional primera (definición de jurisdicción no cooperativa) de la Ley 36/2006 (de medidas para la prevención del fraude fiscal) al objeto de regular la jurisdicción no cooperativa, figura que viene a reemplazar las de paraísos fiscales y países o territorios con los que no exista efectivo intercambio de información o de nula o baja tributación, las cuales se hallan recogidas en numerosas disposiciones fiscales, entre ellas, en la Ley 27/2014, y de ahí el interés de la materia respecto del impuesto sobre sociedades.

Los elementos o criterios por los que debe guiarse la identificación de la jurisdicción no cooperativa son tres, a saber, el grado de transparencia fiscal, la existencia de regímenes fiscales perjudiciales y la existencia de baja o nula tributación.

La nueva redacción de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006 no estableció el concepto de jurisdicción no cooperativa, limitándose a definir los elementos a los que debería ajustarse una futura disposición reglamentaria, con el rango de orden ministerial, la cual habría de identificar «los países y territorios, así como los regímenes fiscales perjudiciales». Por tanto, a diferencia de la lista contenida en el Real Decreto 1080/1991, la futura lista podría referirse no solo a países o territorios, sino a determinados regímenes fiscales existentes en ciertas jurisdicciones fiscales.

El artículo único de la Orden HFP/115/2023 cita 24 jurisdicciones no cooperativas, precisando, respecto de Samoa, que afecta al régimen fiscal conocido como *offshore business*.

La orden entró en vigor el 12 de febrero de 2023, siendo de aplicación a los periodos impositivos iniciados a partir de esa fecha. No obstante, para los países o territorios incluidos en la lista de su artículo único que no estuvieran previstos en el Real Decreto 1080/1991, lo hizo a los seis meses desde el día mencionado.

3. Proyectos e iniciativas de la OCDE en la imposición sobre los beneficios

La remodelación del sistema internacional de tributación sobre el beneficio ha alcanzado, en 2023, un punto de madurez con la publicación de la Convención Multilateral relativa al montante A del pilar I, la Convención Multilateral relativa a la cláusula de sujeción a imposición del pilar II, y los avances concernientes al montante B del pilar I¹.

En 2022, los trabajos relativos a la imposición mínima global, del pilar II, se concretaron en la publicación de las denominadas «reglas modelo», a tenor de las cuales, en orden a su armónico establecimiento en el contexto de la Unión Europea, se aprobó la Directiva 2022/2523, la cual debió ser transpuesta antes de 31 de diciembre de 2023. En España, esa transposición se realizará, previsiblemente, en 2024. No obstante, durante 2023, la OCDE ha ido publicando un conjunto de documentos, anteriormente aludidos, destinados a facilitar el establecimiento y aplicación de la imposición mínima global.

Seguidamente, se describen los instrumentos jurídicos más relevantes publicados en 2023.

3.1. La Convención multilateral relativa al montante A del pilar I

3.1.1. Introducción

Tras el Informe final de la acción 1 del Proyecto BEPS, se abrió un largo periodo de debate, desarrollado en el denominado Marco inclusivo del G20/OCDE, concerniente a la inserción en el sistema de tributación internacional sobre el beneficio de las entidades del obtenido sin mediar una presencia física, determinante de la existencia de un establecimiento permanente. La Convención multilateral para establecer el montante A del pilar I cristaliza el consenso obtenido por el marco inclusivo. Su objetivo es asignar a las denominadas jurisdicciones fiscales de mercado nuevos derechos de imposición sobre una parte de los beneficios generados por los grandes grupos multinacionales (Calderón Carrero, 2023).

La convención multilateral entrará en vigor cuando sea ratificada por 30 Estados que representen, al menos, el 60 % de las entidades matrices últimas de los grupos multinacionales, susceptibles de entrar en su campo de aplicación.

¹ Declaración de resultados sobre el enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía (OCDE, noviembre de 2023).

La convención multilateral² consta de 53 artículos, agrupados en 7 partes y 9 anexos. Ese material normativo, asistido de los correspondientes comentarios³, puede ser agrupado de la siguiente manera⁴:

- Parte I. Aplicación y ámbito subjetivo. Artículo 1.
- Parte II. Definiciones. Artículos 2 y 3 y anexos B y C.
- Parte III. Atribución y tributación de los beneficios. Artículos 4 a 8 y anexo D.
- Parte IV. Eliminación de la doble imposición. Artículos 9 a 13.
- Parte V. Administración. Artículos 14 a 37 y anexos E, F y G.
- Parte VI. Supresión de impuestos. Artículos 38 a 40 y anexos A y H.
- Parte VII. Disposiciones finales. Artículos 41 a 53 y anexo I.

La arquitectura de la convención multilateral se despliega a través de los siguientes estadios:

- Determinación de los grupos multinacionales afectados.
- Determinación de las jurisdicciones fiscales afectadas.
- Determinación del beneficio del grupo multinacional que distribuir.
- Distribución del beneficio entre las jurisdicciones fiscales afectadas.
- Medidas para eliminar la doble imposición.
- Declaración y pago.
- Seguridad jurídica.

Una apretadísima síntesis de la convención multilateral puede ser descrita de la siguiente manera:

- Grupos multinacionales afectados: cifra de negocios superior a 20.000 millones de euros, cuya rentabilidad exceda del 10 % sobre la cifra de negocios. Eventualmente, una entidad aislada, esto es, que no forme parte de un grupo, podrá también estar afectada si en ella concurren las dos características precedentes.

² *The Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy* (octubre de 2023).

³ *Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy* (octubre de 2023).

⁴ *Key Provisions of the OECD's Multilateral Convention for Amount A of Pillar One* (octubre de 2023).

- Jurisdicciones fiscales de mercado: aquellas en las que el grupo realice operaciones por importe superior a 1 millón de euros o 250.000 euros para jurisdicciones fiscales cuyo PIB sea inferior a 40.000 millones de euros. La jurisdicción fiscal de la entidad matriz también podrá ser considerada como de mercado.
- Beneficio atribuido a las jurisdicciones fiscales de mercado: la cuarta parte del beneficio del grupo que exceda del 10 % sobre la cifra de negocios.
- Criterio de atribución: prorrata de operaciones imputables a la jurisdicción fiscal.
- Minoración del beneficio imponible de las entidades que hayan obtenido los beneficios atribuidos, bajo diversas alternativas, a los efectos de eliminar la doble imposición.
- Determinación de la entidad del grupo que debe efectuar los pagos a las jurisdicciones de mercado.
- Aspectos administrativos y de aplicación.
- Supresión de los impuestos digitales.

3.1.2. Grupos multinacionales afectados

La identificación de los grupos multinacionales afectados exige determinar el perímetro, la cifra de negocios y la rentabilidad.

3.1.2.1. Perímetro del grupo multinacional

El artículo 2 w) define el «grupo» como el conjunto formado por la entidad matriz última y todas las entidades cuyos activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo deban incluirse en las cuentas consolidadas. Esto es, se define el grupo por referencia a la obligación de consolidación contable, la cual debe realizarse de acuerdo con normas de contabilidad generalmente aceptadas (art. 2 g). A estos efectos, se tomarán en consideración las normas internacionales de información financiera (NIIF) y las normas contables aplicables en un conjunto de países⁵, o bien otras en cuanto la Conferencia de Partes así lo acepte por ser equivalentes a aquellas (art. 2 a).

La NIIF 10 establece que una entidad (dominante) que controla una o varias otras entidades (dependientes) debe presentar estados financieros consolidados. Entidad

⁵ Australia, Brazil, Canada, Member States of the European Union, Member States of the European Economic Area, Hong Kong (China), Japan, Mexico, New Zealand, the People's Republic of China, the Republic of India, the Republic of Korea, Russia, Singapore, Switzerland, the Republic of Türkiye, the United Kingdom, and the United States of America.

dominante es aquella que controla y no es controlada por otra, siendo tres los elementos determinantes del control: poder sobre la participada, exposición a la obtención de unos rendimientos variables y capacidad de utilizar el poder para influir en el importe de sus rendimientos. El poder, normalmente, vendrá conferido por la posesión de unos derechos que otorgan la capacidad de dirigir las actividades relevantes, es decir, aquellas que afectan de forma significativa a los rendimientos de la participada. El poder es el elemento nuclear del control. La NIIF 10 advierte que el poder puede concretarse sin dificultad a través de los derechos de voto, pero que ofrece mayor dificultad cuando se derive de acuerdos contractuales.

Con ocasión de la publicación del Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y de Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad, la Comisión de la Unión Europea entendió que la definición de grupo, obligado a la consolidación contable, correspondía a cada Estado miembro⁶. Ahora bien, los Estados miembros deben atenerse a los criterios previstos en el artículo 21 de la Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se derogan las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo, en orden a la obligación de presentación de estados financieros consolidados.

Respecto de las entidades dominantes residentes en países distintos de aquellos que pertenezcan a la Unión Europea, deberá atenderse a las normas contables generalmente aceptadas vigentes en los mismos. Esto puede dar lugar, ante idénticos o similares supuestos de hecho, a perímetros de grupo diferentes.

La determinación del perímetro del grupo es un elemento esencial del régimen fiscal diseñado por la convención multilateral, de manera que podría entenderse oportuno que la misma hubiera establecido las normas precisas al efecto. Sin embargo, ello hubiera podido producir, en ciertos casos, una separación entre el grupo de consolidación contable y el grupo afecto a aquella, lo cual hubiera creado importantes dificultades de aplicación.

3.1.2.2. Cifra de negocios

La cifra de negocios está constituida por los ingresos reflejados en las cuentas consolidadas, excluidas las cantidades que, en su caso, respondan a impuestos sobre las ventas o el consumo (art. 2 c).

⁶ Comentarios referentes a ciertos artículos del Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad, y de la Cuarta Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, y la Séptima Directiva 83/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983, sobre contabilidad.

Se excluyen los ingresos correspondientes a las entidades financieras y crediticias, aseguradoras (anexo C, sección 2) y extractivas (anexo C, sección 3).

3.1.2.3. Rentabilidad

La rentabilidad se concreta mediante la relación existente entre el beneficio del grupo antes de la imposición sobre el beneficio y la cifra de negocios (art. 3.3).

El beneficio del grupo se determina corrigiendo el importe que del mismo consta en las cuentas anuales consolidadas por un conjunto de partidas que, a su vez, albergan diversas subpartidas, las cuales pueden ser agrupadas en dos categorías, a saber, ingresos y gastos excluidos y otros ajustes (art. 3.2 b), en relación con el anexo B, sección 2). Las pérdidas procedentes de ejercicios anteriores minoran el beneficio del grupo.

En cuanto comprendidas entre las partidas determinantes del beneficio consolidado, deben ser excluidas las siguientes (anexo B, sección 2.1 a):

- La concerniente a la imposición sobre el beneficio.
- Los dividendos, cobrados o devengados, procedentes de los derechos sobre los beneficios o los fondos propios de entidades. Esos dividendos serán otros que los procedentes de entidades que pertenezcan al grupo, por cuanto esos dividendos no forman parte del beneficio consolidado. No se establece un porcentaje mínimo de participación ni un tiempo de tenencia de la participación.
- Las plusvalías o minusvalías, cambios en el valor razonable o relativos a la contabilización por el método de la participación. Igualmente, estas partidas procederán de la participación sobre entidades que no pertenezcan al grupo. Igualmente, no se contemplan precisiones relativas al porcentaje de participación o al tiempo de tenencia.
- Gastos por pagos ilegales. A tal efecto, se tomará en consideración el ordenamiento jurídico de la jurisdicción donde resida la entidad matriz última y el correspondiente a la entidad que efectuó el pago o realizó el gasto. Cabe interpretar que la ilegalidad desde la perspectiva de la entidad matriz última prevalece sobre la no ilegalidad desde la perspectiva de la entidad dependiente que efectuó el pago o realizó el gasto.
- Multas y sanciones superiores a 50.000 euros.
- Beneficios o pérdidas de las entidades excluidas, entendiéndose por tales: las de carácter gubernamental, las organizaciones internacionales, las no lucrativas, los fondos de pensiones, los fondos de inversión mobiliaria, los fondos de inversión inmobiliaria y las entidades participadas por alguna de las precedentes en, al menos, el 95 %, cuya función sea de tenencia de activos o invertir fondos en beneficio de ellas, o bien realizar actividades auxiliares.

Además de las exclusiones precedentes, deben ser practicados los ajustes siguientes (anexo B, sección 2.1 b):

- Relativos a errores contables y cambios en las políticas contables de ejercicios previos a la aplicación de la convención multilateral.
- Exclusión de los importes correspondientes a la valoración por el valor razonable o al deterioro de obligaciones y activos distintos de las participaciones. Posterior inclusión de los importes derivados de la transmisión o liquidación, calculados en relación con el valor de adquisición, corregido en el importe de las amortizaciones. Se trata, bien se ve, de diferir el importe del deterioro o de la diferencia de valor derivada de la valoración por el valor razonable hasta el momento en que el elemento patrimonial afectado cause baja.
- Congelación de valor de activos y obligaciones de las entidades del grupo respecto de las que, sobre o con posterioridad a la entrada en vigor de las normas de la convención multilateral, se haya realizado una inversión superior a 10 millones de euros. Esta congelación de valor implicará un ajuste, de carácter temporal, sobre las amortizaciones y los resultados derivados de la ulterior transmisión de los elementos afectados.
- Distribución, a partes iguales, de los resultados derivados de la transmisión de activos patrimoniales entre el periodo impositivo en el que se produjo aquella y los cuatro siguientes cuando su importe exceda de 10 millones de euros.
- Deducción de las pérdidas de periodos precedentes, en orden cronológico, con el límite del beneficio ajustado del grupo.

3.1.3. Jurisdicciones fiscales afectadas

Son jurisdicciones fiscales afectadas y, por tanto, les serán atribuidos derechos de imposición, aquellas que tengan un nexo respecto de las operaciones del grupo multinacional afectado. El nexo es diferente según cual sea la naturaleza de las operaciones. Se contemplan las siguientes categorías (art. 7 y anexo D):

- Bienes terminados.
- Contenidos digitales.
- Componentes.
- Propiedad intangible.
- Servicios, comprensiva de un subconjunto en el que se integran los prestados *online*, publicidad, *cloud computing*, transporte, consultoría y otros similares.

- Datos de usuarios.
- Propiedad inmueble.
- Subsidios gubernamentales.
- No procedentes de clientes.

Para cada categoría se establece un punto de conexión o nexo, tales como el lugar de entrega al consumidor o el lugar de los receptores de la publicidad o el de los usuarios o el del inicio o finalización del transporte o, entre otros, el lugar de utilización de los servicios prestados o el de ubicación de los inmuebles. Estos puntos de conexión responden a una filosofía semejante a la que anima a las normas relativas al lugar de realización del hecho imponible del impuesto sobre el valor añadido.

Los puntos de conexión abarcan un amplio espectro que desborda los primeros planteamientos surgidos a raíz de la acción 1 del Proyecto BEPS y que, desde luego, van más allá de la preocupación inicial, esto es, la configuración de derechos de imposición en relación con la denominada «economía digital».

La información necesaria para asignar la cifra de negocios a las distintas jurisdicciones fiscales no la proporciona la contabilidad. Por esta razón, los grupos afectados deberán identificar, separadamente, los ingresos, atendiendo a su naturaleza o sustancia antes que a su forma, y establecer un método eficiente, siguiendo un conjunto de criterios preestablecidos o, en su defecto, aplicar claves de reparto, en orden a efectuar tal asignación (art. 6).

Cuando la cifra de negocios atribuible a una determinada jurisdicción fiscal exceda de 1 millón de euros o de 250.000 euros, si el PIB de la misma es inferior a 40.000 millones de euros, aquella tendrá derechos de imposición.

La asignación de la cifra de negocios a las distintas jurisdicciones fiscales es el elemento nuclear de la convención multilateral. En efecto, el derecho de imposición nacido a favor de las mismas se justifica en la existencia de un punto de conexión que vincula las operaciones del grupo y, por ende, parte de su cifra de negocios, a su territorio. De esta manera, junto al punto de conexión clásico, constituido por una presencia física determinante de un establecimiento permanente, surge una pluralidad de puntos de conexión.

3.1.4. Distribución del beneficio entre las jurisdicciones fiscales

El 25 % de la diferencia entre el beneficio del grupo, calculado en la forma anteriormente expuesta, y el 10 % de su cifra de negocios, igualmente calculada en la forma expuesta, se atribuye a las distintas jurisdicciones fiscales en función de la cifra de negocios asignada (art. 5.1 a). Por tanto, también la jurisdicción fiscal de la residencia de la entidad matriz última podrá participar en la atribución.

El beneficio atribuido a cada jurisdicción fiscal responde a una fórmula de reparto que puede esquematizarse de la siguiente manera:

$$(\text{Resultado contable consolidado corregido y ajustado} - \text{Cifra negocios consolidada corregida y ajustada}/10\%) 25\% = \text{Montante A}$$

$$\text{Montante A} \times \text{Cifra negocios asignada según nexo}/\text{Cifra de negocios consolidada corregida y ajustada} = \text{Cantidad atribuida del montante A}$$

Consecuentemente, el beneficio atribuido no es el que estrictamente corresponda a las operaciones realizadas en la jurisdicción fiscal de que se trate. Así, es posible que las operaciones realizadas en una determinada jurisdicción fiscal determinen pérdidas y, sin embargo, se le atribuyan beneficios e, inversamente, que no se atribuyan beneficios a una jurisdicción fiscal, a pesar de que en la misma se desarrollen operaciones que los rindan. Este efecto es consecuencia del carácter objetivo y global de la fórmula de reparto. La alternativa hubiera sido una estricta contabilidad de costes, geográficamente desagregada. Las extremas dificultades de efectuar tal ejercicio y los varios puntos conflictivos que ofrecería seguramente lo han descartado, por más que, desde un punto de vista teórico, se revele mucho más idóneo que el previsto en la convención multilateral.

Si el denominado *adjusted elimination profit (or loss)* del grupo en una determinada jurisdicción fiscal es igual o superior a 50 millones de euros, la cantidad del montante A derivada de la aplicación de la fórmula precedente deberá ser minorada en el importe del denominado *marketing and distribution profits safe harbour*. Esta minoración tiene por objeto excluir del montante A el importe de los beneficios obtenidos por el grupo en la jurisdicción fiscal respecto de los que la misma ostente derechos de imposición, de acuerdo con las normas internas o de los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición.

Intuitivamente se comprende que esos beneficios son los obtenidos a través de las entidades del grupo residentes en la jurisdicción fiscal o de los establecimientos permanentes del grupo en ella ubicados. Sin embargo, no sería correcto excluir del montante A esos beneficios. En efecto, habiendo sido calculado el montante A por medios globales y de carácter objetivo, la exclusión ha de responder a esa misma metodología.

Esa metodología se desenvuelve a través de un proceso basado en el cálculo del denominado *jurisdictional offsetting profits*, el cual se determina multiplicando el denominado *adjusted jurisdictional excess profits* del grupo en la jurisdicción fiscal por el denominado *jurisdictional offset percentage*.

En síntesis, la minoración será la mayor de estas dos cantidades: el 10 % del beneficio del grupo multiplicado por el cociente de las amortizaciones y salarios relativos a la jurisdicción fiscal entre las amortizaciones y salarios del grupo, o el 3 % de la cifra de negocios imputable a la jurisdicción fiscal. En caso de que la jurisdicción fiscal concernida practique retenciones, las mismas también se toman en consideración.

La diferencia entre el beneficio asignado a la jurisdicción fiscal y la cantidad que prevalezca es el *jurisdictional excess profits*.

El *jurisdictional offset percentage* será del 90 % o del 25 % o del 35 %, atendiendo al importe de la amortización y de los salarios correspondientes a la jurisdicción fiscal.

3.1.5. Tributación del beneficio atribuido

El beneficio atribuido se sujetará a las normas fiscales establecidas en la correspondiente jurisdicción fiscal. No obstante, el tipo de gravamen no podrá ser superior al aplicable respecto de los beneficios obtenidos por las entidades residentes que revistan características similares. En la misma línea, las sanciones administrativas, los intereses de demora y las condiciones de acceso a los recursos administrativos y judiciales, concernientes a las obligaciones inherentes al beneficio atribuido, no pueden ser más gravosas (art. 20).

En España, esto se traducirá en que el beneficio atribuido tributará a los tipos de gravamen del impuesto sobre sociedades, por lo común, al tipo general de gravamen. Cuestión distinta es si tal tributación se producirá bajo el impuesto sobre la renta de los no residentes o bajo una figura tributaria autónoma.

Como se verá más adelante, el grupo debe designar una entidad, perteneciente al mismo, que efectuará el pago del impuesto correspondiente al derecho de imposición atribuido. Esa entidad es la obligada al pago, pero lo hace en razón de un hecho imponible que toma cuerpo en sede del grupo. La capacidad económica se predica respecto del grupo, de manera tal que bien podría afirmarse que es él el verdadero contribuyente. El grupo, en cuanto tal, carece de residencia, de manera tal que no puede ser considerado como no residente respecto de las jurisdicciones fiscales concernidas. Se trata, por tanto, de un contribuyente especial, que escapa a la dicotomía residente/no residente. Desde esta consideración, parece más certero pronosticar que la convención multilateral requerirá la aprobación de una figura tributaria específica distinta del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre la renta de no residentes.

No obstante, como se verá seguidamente, la eliminación de la doble imposición exige la identificación de las entidades del grupo con derecho a ello, las cuales deben financiar a la entidad pagadora, lo que podría llevar a concluir que son estas entidades los verdaderos contribuyentes. Bajo tal perspectiva, realizarían el hecho imponible propio de la imposición sobre la renta de no residentes, excepto si fueren residentes en la propia jurisdicción de mercado, en el caso, la española.

Sin embargo, el derecho de imposición no deriva de las actividades realizadas por esas entidades en el territorio de las jurisdicciones fiscales de mercado, sino de las realizadas por cualesquiera entidades del grupo que incurran en el punto de conexión o nexo. Consecuentemente, parece más pertinente sostener la idoneidad de la figura tributaria específica.

3.1.6. Eliminación de la doble imposición

El beneficio atribuido a las jurisdicciones fiscales de mercado anida en las cuentas de las entidades del grupo, las cuales están llamadas a tributar ante las jurisdicciones fiscales en las que residan, o en aquellas otras en las que tengan establecimientos permanentes. Por tanto, ha de establecerse una técnica apropiada para eliminar la doble imposición (arts. 9 a 13, ambos inclusive).

A tal efecto, deben ser identificadas las jurisdicciones fiscales obligadas a la eliminación de la doble imposición (*relieving jurisdiction*) y las entidades del grupo con derecho a la eliminación de la doble imposición (*relief entities*), por cuanto parte de sus beneficios hayan formado parte del montante A, atribuido a las jurisdicciones fiscales de mercado. Esta identificación se realiza, como no podía ser de otra manera en el contexto del sistema de la convención multilateral, mediante un método puramente global y objetivo, ya que no es posible establecer un vínculo directo entre el beneficio contabilizado y el atribuido a las jurisdicciones fiscales de mercado.

La técnica tributaria, en orden a eliminar la doble imposición, se despliega en los siguientes estadios:

- Determinación agregada del retorno sobre depreciación y salarios de las entidades residentes en cada jurisdicción fiscal y de los establecimientos permanentes en ellas ubicados (anexo B, secciones 4 y 5). A estos efectos, debe calcularse el beneficio acumulado de aquellas y estos, corregido en la forma expuesta para calcular los beneficios del grupo y otros adicionales, como los concernientes a los precios de transferencia y a las entidades transparentes, así como el importe acumulado de la depreciación y salarios. El cociente entre esas dos magnitudes determina el referido retorno.
- Imputación de la obligación de eliminar la doble imposición a las jurisdicciones fiscales (arts. 9 a 11). La obligación de eliminar la doble imposición recae sobre las jurisdicciones fiscales en las que residan entidades o se ubiquen establecimientos permanentes que formen parte del grupo, cuyos beneficios (o pérdidas) acumulados representen el 95 % o más del beneficio del grupo o en las jurisdicciones fiscales cuyos beneficios (o pérdidas) acumulados sean iguales o superiores a 50 millones de euros. Para determinar el importe que cada una de las referidas jurisdicciones fiscales debe asumir, se utiliza el retorno sobre depreciación y salarios, de manera tal que permite ordenarlas según un sistema de tercios en función de dicho indicador. En consecuencia, la obligación de eliminar la doble imposición recae, sucesivamente, sobre las jurisdicciones fiscales en las que el grupo registra, a través de las entidades residentes en las mismas o de los establecimientos permanentes en ellas ubicados, los mayores retornos.
- Identificación de las entidades o establecimientos permanentes que, residiendo o estando ubicados, respectivamente, en las jurisdicciones fiscales obligadas tendrán

derecho a la eliminación de la doble imposición (art. 13). A tal efecto, se tomará en consideración el beneficio contable, el beneficio fiscal o el denominado *excess profit*, el cual se determina en función del retorno sobre depreciación y salarios, siendo también posible una metodología específica pactada con el grupo multinacional.

La eliminación de la doble imposición puede ser efectuada mediante alguna de las siguientes técnicas (art. 12):

- Pago, en correspondencia al impuesto satisfecho por la entidad designada para efectuar el pago del impuesto, a favor de la jurisdicción de mercado.
- Crédito fiscal, en correspondencia al impuesto satisfecho por la entidad designada para efectuar el pago del impuesto a favor de la jurisdicción de mercado, aplicado en la imposición sobre el beneficio de la misma, pudiendo tener carácter monetizable.
- Minoración del beneficio gravable, considerando el importe correspondiente del montante A.

La eliminación de la doble imposición deberá ser solicitada por las entidades objetivamente identificadas, de acuerdo con los procedimientos establecidos en la jurisdicción fiscal en la que residan.

La eliminación de la doble imposición afecta a la imposición sobre el beneficio de las entidades que forman parte del grupo, en España, al impuesto sobre sociedades. Corresponde al legislador escoger, de entre las técnicas para eliminar la doble imposición, aquella que entienda como la más idónea.

La opción por el método de exención de las rentas obtenidas a través de establecimiento permanente (art. 22 de la Ley 27/2014) podría sugerir que, tal vez, el legislador español se inclinará por la minoración del beneficio gravable. Sin embargo, la especificidad del sistema de la convención multilateral probablemente apunte hacia un pago en efectivo. Ahora bien, no parece que ese pago deba corresponder exactamente con el impuesto inherente al derecho de imposición atribuido a las jurisdicciones de mercado, de acuerdo con el principio, generalmente aceptado, de imputación ordinaria.

3.1.7. Declaración y pago

La declaración tributaria y la documentación adjunta se presentarán por la entidad designada que, generalmente, será la matriz última del grupo multinacional, ante la Administración fiscal de la jurisdicción fiscal de su residencia, la cual la compartirá con las restantes jurisdicciones fiscales interesadas (arts. 14 y 15).

El pago se realiza ante las Administraciones fiscales de cada una de las jurisdicciones fiscales interesadas a cargo de la entidad designada al efecto que, generalmente, será la

entidad matriz última, la cual recibirá los fondos correspondientes de las entidades del grupo que tengan derecho a la eliminación de la doble imposición. Esa aportación de fondos es requisito para solicitar tal eliminación (arts. 13 y 16).

La declaración tributaria comprenderá todos los datos contables y fiscales para determinar el importe del montante A atribuible a cada jurisdicción, así como las porciones del mismo imputables a todas y cada una de las entidades del grupo que tengan derecho a la eliminación de la doble imposición.

Las autoridades fiscales exigirán que el grupo establezca las políticas y procedimientos de control interno en orden a asegurar la correcta aplicación de las obligaciones establecidas por la convención (art. 19).

3.1.8. Técnicas de seguridad jurídica

Las jurisdicciones habrán de aceptar el equilibrio entre la atribución de derechos de imposición y la eliminación de la doble imposición. Habrá, por tanto, jurisdicciones ganadoras y perdedoras, lo que crea una tensión, ya conocida en el vigente sistema de tributación internacional sobre el beneficio, ahora acrecentada. De aquí que el buen funcionamiento del sistema de la convención multilateral requiera una estrecha colaboración entre las Administraciones tributarias y, de estas, con los grupos multinacionales.

Los grupos multinacionales habrán de prestar una colaboración activa en la gestión del sistema, cuya evidente complejidad recae, en primer término, sobre ellos. Al tiempo, habrán de aceptar que el juego conjunto de la atribución de derechos de imposición y la eliminación de la doble imposición no será neutral, en términos de recaudación, derivándose de ello, seguramente, una mayor carga fiscal. De aquí la importancia de las técnicas de seguridad jurídica y cooperación (arts. 14 a 37).

A priori, son varios los puntos potencialmente conflictivos. Así, sobre la propia sujeción del grupo multinacional, condicionada a un test de rentabilidad, a diferencia de lo que ocurre en relación con el impuesto sobre los beneficios de las entidades, donde la personalidad jurídica procura un criterio sólido, o la conexión de las operaciones con la jurisdicción fiscal apropiada, entre otros.

Establecer un marco de seguridad jurídica que pueda ágilmente dar respuesta a los problemas que se planteen es un objetivo relevante de la convención multilateral. Cabe distinguir tres técnicas, a saber, la seguridad jurídica anticipada, la seguridad jurídica relativa al campo de aplicación y la seguridad jurídica global. La entidad matriz última y la autoridad fiscal de la jurisdicción en la que aquella resida son los sujetos principales de esas técnicas. Los desacuerdos que puedan existir entre las Administraciones tributarias concernidas serán remitidos a un comité de decisión que resolverá la cuestión de manera definitiva, de manera tal que el grupo multinacional obtendrá una decisión vinculante (arts. 22 a 37).

3.1.9. Impuestos que suprimir

La convención multilateral obliga a la supresión de los denominados impuestos sobre los servicios digitales y medidas similares y, claro está, conlleva el compromiso de no establecerlos (art. 38).

El anexo A contiene la relación de los impuestos que deben ser suprimidos, encontrándose entre ellos el impuesto sobre servicios digitales, aprobado por la Ley 4/2020, de 15 de octubre.

La supresión es absoluta, esto es, no solo frente a las entidades que forman parte del grupo multinacional afectado.

El establecimiento de un impuesto de esa naturaleza trae como consecuencia que la jurisdicción en cuestión pierda sus derechos sobre el montante A del pilar I (art. 39.1).

Los impuestos sobre los servicios digitales o asimilados se caracterizan por las siguientes notas (art. 39.2 y anexo H):

- El punto de conexión con la jurisdicción es el lugar de ubicación de los consumidores o usuarios o cualquier otro referido al mercado.
- El contribuyente es una persona o entidad no residente.
- Establecen límites o condiciones que exoneran a las personas o entidades residentes.
- No recaen en el campo de aplicación de los convenios para evitar la doble imposición.

No serán considerados impuestos sobre los servicios digitales o asimilados (art. 39.3):

- Las reglas concernientes a garantizar la existencia de un establecimiento permanente, sobre la base de la presencia física.
- Impuestos sobre el valor añadido y otros sobre el consumo.
- Impuestos sobre los actos traslativos.

3.1.10. Relación con los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición

La convención multilateral crea nuevos derechos de imposición y correlativas obligaciones para eliminar la doble imposición. Los derechos de imposición, tal y como están previstos en los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición, así como las correspondientes reglas para evitar la doble imposición, no están afectados por el convenio. No obstante, un eventual conflicto se resolvería a favor de la convención multilateral (art. 46).

La convención multilateral crea nuevos derechos de imposición respecto del beneficio derivado de la realización de actividades económicas sin preterir los preexistentes. Consecuentemente, los derechos de imposición sobre el beneficio de las entidades se originarán por las siguientes causas:

- El lugar de la residencia, regida por los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición, en el territorio de una jurisdicción.
- El lugar fijo de negocios determinante de un establecimiento permanente, en los términos previstos en los convenios bilaterales.
- La concurrencia de un punto de conexión, respecto del territorio de una determinada jurisdicción fiscal, en los términos previstos en la convención multilateral.

Las tres causas tienen en común la referencia al territorio de la jurisdicción, difiriendo en la forma en cómo se configura la misma y en el cálculo del beneficio atribuido. Ese cálculo se establece, en las dos primeras, por remisión al beneficio de las entidades y los establecimientos permanentes, sobre la base de las respectivas contabilidades, en tanto que, en la tercera, se establece por remisión a una parte del beneficio del grupo multinacional, individualizado por métodos objetivos.

La residencia de las entidades es la causa básica. Su efecto es atraer hacia la jurisdicción concernida la totalidad del beneficio, aun cuando se hubiere obtenido, total o parcialmente, mediante actividades realizadas en el territorio de otras jurisdicciones. Ese efecto, antes de la convención multilateral, estaba modulado por la obligación de eliminar la doble imposición en relación con el beneficio obtenido a través de establecimiento permanente. La convención multilateral lo modulará adicionalmente, igualmente, por causa de la eliminación de la doble imposición, correlativa a la asignación de derechos de imposición a las jurisdicciones de mercado.

3.1.11. Relación con el derecho de la Unión Europea

La convención multilateral no regula materias afectadas por el derecho de la Unión Europea.

La obligación de eliminar la doble imposición creada por la convención multilateral coexistirá con la obligación, a tal efecto, establecida por la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, sin que entre ellas puedan presentarse interferencias. Corresponderá a los Estados miembros establecer la forma de aplicación de tales obligaciones, en el bien entendido de que el valor económico de la eliminación de la doble imposición prevista en la norma comunitaria no podrá disminuir por razón de la prevista en la convención multilateral.

Por otra parte, el beneficio por distribuir entre las jurisdicciones de mercado no se verá afectado por las normas comunitarias, por cuanto las mismas no versan sobre el beneficio

contable del grupo multinacional. Cuestión distinta es que las normas comunitarias concernientes a la consolidación contable puedan influir en la determinación del beneficio contable del grupo, pero esto no suscita conflicto alguno.

La convención multilateral no versa sobre las materias reguladas por las normas previstas en la Directiva 2016/1164. En efecto, la norma barrera la deducción de intereses, incide sobre el beneficio fiscal de las entidades afectadas, pero no lo hace sobre el beneficio contable del grupo multinacional, y lo mismo puede afirmarse de las concernientes a la transparencia fiscal internacional y a las asimetrías híbridas y la tributación de salida.

3.1.12. Inserción en el consenso de tributación internacional del beneficio

La convención multilateral admite un análisis desde la perspectiva de la técnica tributaria y otro desde su idoneidad para alcanzar un equilibrio entre las aspiraciones de las distintas jurisdicciones.

El consenso internacional, plasmado en los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición, consiste en que los beneficios deben ser gravados por la jurisdicción en la que se desarrollan las actividades económicas que los generan. A tal efecto, como se ha indicado, se aceptan dos puntos de conexión, esto es, el lugar de la residencia de las entidades y la ubicación de los establecimientos permanentes.

Con el desarrollo de las tecnologías del transporte y la comunicación, esos dos puntos de conexión se han revelado insuficientes. En particular, las jurisdicciones en las que se consumen los bienes o se utilizan los servicios o se obtienen los datos reclaman su derecho a gravar el beneficio. Ahí está el origen y justificación de los denominados «impuestos digitales». En efecto, aun cuando estos impuestos recaigan, por regla general, sobre la cifra de negocios realizada en una determinada jurisdicción, pretenden, vicariamente, recaer sobre el beneficio. Sin embargo, nada garantiza que esto sea así.

El panorama fiscal con el que se encontraban los propulsores de la convención multilateral, congregados en el Marco inclusivo del G20/OCDE, era el de una notable insatisfacción de las jurisdicciones de mercado y una acrecentada difusión de los impuestos digitales. Ambas realidades, íntimamente concatenadas, ponían en cuestión la estabilidad del sistema de tributación internacional sobre el beneficio de las entidades. La convención multilateral trata de restaurar esa estabilidad. A tal efecto, antes que alterar los pilares de ese sistema, los conserva y fortalece mediante la adición de una estructura fiscal de nuevo cuño, pero que guarda relación de armonía con los principios del sistema preexistente. Esa estructura novedosa se caracteriza por:

- Asegurar que la imposición recaiga sobre el beneficio, rechazando la imposición sobre la cifra de negocios. Para ello, como se ha visto, toma como punto de partida el beneficio contable del grupo multinacional, fiscalmente ajustado. Por consiguiente, la magnitud gravable será el beneficio.

- Otorgar nuevos derechos de imposición sobre el beneficio de los grupos multinacionales a las jurisdicciones en las que aquellos realicen actividades económicas. Para ello, establece puntos de conexión entre las actividades económicas y los territorios. Por consiguiente, se respeta el principio de territorialidad.
- Garantizar que se elimine la doble imposición, lo que, ciertamente, no sucede en el ámbito de los impuestos digitales, por cuanto los mismos caen fuera del campo de aplicación de los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición.

La convención multilateral redistribuirá los derechos de imposición sobre el beneficio de las entidades entre las jurisdicciones sin aumentar, por tanto, el importe total del beneficio gravable. En la medida en que esa redistribución responde a criterios vinculados al principio de territorialidad, interpretado a través de los nexos, amparados en el consenso de los países participantes en el Marco inclusivo del G20/OCDE y se asegura, al tiempo, la eliminación de la doble imposición, así como la supresión de los perturbadores impuestos digitales, puede concluirse que la convención multilateral procura una mejora del vigente sistema de tributación internacional sobre el beneficio de las entidades sin afectar a sus pilares básicos. El conjunto resultante será más equitativo y eficaz. Cuestión distinta es si el paso dado es corto.

Esa redistribución implicaría, sobre datos de 2021, que las jurisdicciones de mercado recibirían entre 17,4 y 31,7 miles de millones, siendo, principalmente, las jurisdicciones cedentes las denominadas *hub jurisdictions*, esto es, aquellas en las que la inversión exterior supera el PIB, lo que, en términos porcentuales, respecto de la imposición sobre el beneficio, supondría ganancias entre el 2,5 % y el 3 % para las jurisdicciones de baja renta, entre el 1,2 % y el 1,6 % para las de renta media y entre el 0,9 % y el 1,4 % para las de alta renta, en tanto que las jurisdicciones fiscales en las que anidan los *investments hubs* perderían entre el 0,5 % y el 7,9 %⁷.

3.1.13. Aspectos críticos

Aun cuando, tras la implantación de la convención multilateral, el sistema de tributación internacional sobre el beneficio pueda ganar en eficiencia y equidad, no por ello aquella está exenta de críticas.

La primera versa sobre el elevado umbral de sujeción.

En efecto, 20.000 millones de euros es una cifra solamente alcanzada por un reducido conjunto de grupos multinacionales, alrededor de 100. En el caso de las entidades cotizadas en el Ibex 35, solamente 12 superan la cifra de negocios de 20.000 millones y, de

⁷ *Update to the Economic Impact Assessment for Pillar One* (octubre de 2023).

entre ellas, solo 3 registran beneficios que exceden del 10 % de la cifra de negocios, teniendo 2 la condición de entidad crediticia, de manera tal que solamente 1 quedaría afectada (datos de 2022).

El propio umbral es, en sí mismo, cuestionable. En efecto, la legitimidad para gravar el beneficio no debe estar supeditada al tamaño del grupo multinacional, sino, más bien, a la existencia de un punto de conexión indicativo de que el mismo realiza unas ciertas actividades económicas, básicamente, la entrega de bienes o la prestación de servicios o la captación de datos en una determinada jurisdicción. La misma observación cabe respecto del umbral relativo a los beneficios. Sin embargo, es lo cierto que comenzar aplicando el nuevo sistema respecto de un reducido número de contribuyentes es una medida prudente en orden a su eficaz gestión.

La segunda crítica versa sobre la determinación del beneficio.

El sistema que pone en pie la convención multilateral implica la renuncia implícita a determinar el verdadero beneficio derivado de la realización de actividades económicas en las jurisdicciones de mercado. Por el contrario, el vigente sistema de tributación sobre el beneficio de las entidades permite gravar, a través de la identificación del establecimiento permanente y de la concreción de los activos y actividades económicas realizadas por el mismo, el verdadero beneficio.

De aquí que se haya postulado el ensanchamiento del concepto de establecimiento permanente para integrar en el mismo la realidad constituida por la presencia económica significativa (*significant economic presence*), concretada en operaciones continuadas, en particular, suministrando bienes y servicios, captando datos de usuarios o promocionando la participación en el mercado local.

La tercera crítica versa sobre la eliminación de la doble imposición.

La técnica tributaria de eliminación de la doble imposición, prevista por la convención multilateral, no descansa en una relación directa entre las entidades con derecho a ello y las actividades que las mismas hayan podido realizar en el territorio de las jurisdicciones de mercado. La relación se construye en términos de grupo. Esto plantea un problema en relación con los accionistas minoritarios. Sin embargo, la asociación entre el derecho a la eliminación de la doble imposición y la financiación del pago de la obligación derivada del montante A lo suaviza.

Podría aducirse que el derecho a la eliminación de la doble imposición debería asignarse a las entidades que realizan actividades económicas en las jurisdicciones de mercado, por cuanto, precisamente, los derechos de imposición nacen de los puntos de conexión o nexo de aquellas con el territorio de las mismas. Sin embargo, el importe del beneficio atribuido no deriva del generado por tales actividades, sino del beneficio total del grupo, y de

ahí que no pueda vincularse el derecho a la eliminación de la doble imposición con la realización de actividades económicas ante las jurisdicciones de mercado.

3.1.14. Alternativas al sistema de la convención

La alternativa más inmediata sería el perfeccionamiento de los impuestos digitales introduciendo algún factor en orden a tomar en consideración el beneficio imputable a las actividades económicas realizadas en la jurisdicción de mercado, identificadas a través de los pertinentes puntos de conexión. Sin embargo, no es fácil definir ese factor.

El sistema de la convención multilateral, aunque toscamente, lo concreta entendiendo que a esas actividades les corresponde el 25 % del beneficio que exceda del 10 % de la cifra de negocios del grupo, en tanto que a las restantes actividades les corresponde el remanente del beneficio. De esta manera, la mayor parte del beneficio se reserva a las actividades distintas de las realizadas en las jurisdicciones de mercado, si bien, en términos porcentuales, va creciendo a favor de ellas a medida en que lo hace la proporción entre el beneficio del grupo y su cifra de negocios.

La alternativa más técnica, pero también la más compleja, consistiría en la identificación de las distintas actividades realizadas por las entidades del grupo. Estas actividades constituirían una cadena generadora de valor cuyos eslabones se conectarían mediante unos precios teóricos internos de transferencia que permitirían asignar una porción del beneficio a cada una de esas actividades y, por ende, atribuirlo a las jurisdicciones fiscales en las que se realizaran en función del pertinente punto de conexión. Bien se comprende que este ejercicio, propio de una contabilidad estándar de costes, no se puede trasladar, operativamente, a un ámbito fiscal en el que pugnan los intereses de las distintas jurisdicciones fiscales y los del grupo fiscal.

El sistema de la convención multilateral, con toda su complejidad, es una opción muchísimo más operativa de la que proporcionaría una contabilidad estándar de costes en el sentido esbozado. Con todo, la supresión del umbral del 10 % sobre la cifra de negocios traería menor complejidad y mayor equidad.

La alternativa más sólida sería la del establecimiento permanente configurado a través de la presencia económica significativa. La presencia económica significativa se produce mediante la realización continuada de actividades económicas en el territorio de una determinada jurisdicción. Se construye sobre la experiencia del establecimiento permanente determinado por la presencia física, por más que esa experiencia no haya estado exenta de problemas, sean inherentes a la propia existencia del establecimiento permanente o a la determinación del beneficio obtenido a través del mismo.

Precisaría, al igual que el sistema de la convención multilateral, del auxilio de un conjunto de puntos de conexión que vinculen la actividad económica con el territorio de una determinada jurisdicción, así como de una regla objetiva para cuantificar el beneficio derivado

de la actividad económica, por cuanto la determinación directa del beneficio, en ausencia de una contabilidad específicamente dirigida a ese objeto, se revelaría impracticable.

Esa regla objetiva podría, igualmente, construirse sobre el patrón de la convención multilateral, si bien referida al beneficio de la entidad del grupo que realizara la actividad económica. Ciertamente, el beneficio individual no es tan fiable como el consolidado, por cuanto aquel puede estar distorsionado por precios de transferencia u otras operaciones intragrupo, pero tiene dos ventajas. En primer lugar, no plantea el problema del solapamiento de los derechos de imposición por cuanto la cifra de negocios que habría que tomar en consideración sería, exclusivamente, la imputable a la presencia económica significativa, sin incluir, por tanto, la correspondiente a entidades del grupo o establecimientos permanentes residentes o ubicados, respectivamente, en el territorio de la jurisdicción concernida. Y, en segundo lugar, no requeriría la identificación de las jurisdicciones obligadas a la eliminación de la doble imposición ni, por ende, de las entidades con derecho a la misma, pues tal derecho recaería en la entidad que realiza actividades económicas en una determinada jurisdicción mediante la presencia económica significativa.

3.2. La Convención multilateral relativa a la cláusula de sujeción a imposición del pilar II

3.2.1. Introducción

La convención multilateral, destinada a establecer la denominada «regla de sujeción al impuesto», fue adoptada el 15 de septiembre de 2023 por el Marco inclusivo del G20/OCDE. En su virtud, una nueva norma, portadora de dicha regla, se añadirá a los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición de acuerdo con un procedimiento específico, sin necesidad de un acuerdo bilateral.

La regla de sujeción a impuestos no altera el articulado de los convenios bilaterales. Se incorpora a ellos a modo de norma anexa, con el mismo valor jurídico de las normas del articulado. Su efecto jurídico es similar al de las declaraciones protocolarias. No están admitidas las reservas (art. 9).

La cláusula de sujeción a impuestos no se albergará en el Modelo de convenio para evitar la doble imposición de la OCDE.

La convención multilateral está compuesta por 14 artículos, divididos en tres partes y cinco anexos. El contenido de la cláusula de sujeción a impuestos está recogido en el anexo I.

En síntesis, tal cláusula permite al Estado de la fuente de determinadas rentas gravar el importe pagado cuando esas rentas estén sujetas a un tipo de gravamen inferior al 9 % en el Estado de la residencia de su perceptor (párrafo 1).

3.2.2. Cálculo del impuesto

El importe del impuesto será: $I (9\% - \text{tgf} - \text{tgr})$, donde I es el importe pagado; tgf , el tipo de gravamen en el Estado de la fuente, y tgr , el tipo de gravamen nominal del Estado de la residencia (parágrafos 2, 3 y 5).

El tipo de gravamen del Estado de la residencia será corregido para neutralizar los efectos de un régimen preferencial que verse sobre la renta afectada (parágrafo 6). El régimen preferencial implica una desviación, favorable, respecto del régimen general, consistente en una reducción permanente de la renta gravada o de la cuantía del impuesto que recae sobre ella, ya opere en base imponible o como deducción de la cuota.

Este impuesto será tomado en consideración para determinar el tipo efectivo de gravamen de la imposición mínima global del pilar II.

3.2.3. Rentas afectadas

Están afectadas las rentas transfronterizas, pagadas entre entidades vinculadas, que respondan a algunas de las siguientes categorías: intereses; cánones; derechos de distribución de bienes o servicios, primas de seguro y reaseguro; comisiones financieras; derechos de uso de instalaciones industriales, comerciales o científicas; prestación de servicios, excluido el transporte marítimo, así como cualquier renta relativa al régimen fiscal del tonelaje (parágrafo 4). Reviste especial importancia la aplicación a los servicios intragrupo.

3.2.4. Exclusiones subjetivas

La cláusula de sujeción a impuestos no se aplica respecto de las rentas pagadas por personas físicas o cuando los perceptores sean determinadas entidades (fondos de pensiones, ONG, organismos administrativos y asimilados, etc.) y, lo que es más relevante, cuando el pagador y el perceptor no se hallen vinculados (parágrafos 8 b, 10 y 11). Por tanto, tal cláusula operará, exclusivamente, en las relaciones entre entidades vinculadas, entendiéndose por tales aquellas en las que concurren las circunstancias previstas en el artículo 5.8 del modelo de convenio de la OCDE. El tamaño de las entidades vinculadas es irrelevante.

3.2.5. Exclusiones objetivas

La cláusula de sujeción al impuesto no se aplica respecto de aquellas rentas que no procuren a su perceptor un margen bruto de, al menos, el 8,5 % (parágrafo 9). Tampoco se aplica si el importe de la renta pagada a la entidad vinculada no excede de 1 millón anual de euros o de 250.000 euros tratándose de Estados de la fuente cuyo PIB sea inferior a 40.000 millones de euros (parágrafo 12).

3.2.6. Eliminación de la doble imposición

El Estado de la residencia del perceptor de la renta no está obligado a habilitar exenciones o créditos en relación con el impuesto derivado de la cláusula de sujeción a impuesto (párrafo 15). Esto es lógico, por cuanto el engarce entre la imposición en la fuente y en la residencia está embebido en la técnica para calcular el importe del referido impuesto.

3.2.7. Relación con la Directiva 2003/49/CE del Consejo

La Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, establece la exención de tales rentas en el Estado miembro de la fuente cualquiera que sea la intensidad de su tributación en sede del Estado miembro de la residencia.

Por razón de la preferencia del derecho de la Unión Europea, a tales rentas no les será aplicable la cláusula de sujeción a impuestos, aun cuando pudieran concurrir las circunstancias inherentes a la misma.

3.3. El montante B del pilar I

3.3.1. Elementos básicos

El montante B, cuyo contenido esencial se incorporará, a partir de 2024⁸, a las Directrices sobre precios de transferencia de la OCDE, tiene por objeto facilitar la aplicación del principio de libre concurrencia, respecto de determinadas operaciones, mediante un método simplificado, asistido de ciertos mecanismos correctores que toman en consideración circunstancias geográficas o de funcionalidad⁹.

3.3.2. Operaciones afectadas

Dos son las operaciones afectadas:

- Adquisición de bienes a entidades vinculadas para revenderlos al por mayor a terceros.
- Transacciones propias de agentes comerciales y comisionistas, concernientes a la distribución al por mayor de bienes de entidades vinculadas a terceros.

⁸ Declaración de resultados sobre el enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía (OCDE, julio de 2023).

⁹ *Document de consultation publique: Pillier UN-Montant B* (julio de 2023).

Los servicios y los productos de base (hidrocarburos, minerales, mineraloides, agrícolas, entre otros) están excluidos.

3.3.3. Matriz de fijación de precios

El método simplificado se concreta en la matriz de fijación de precios. Dicha matriz establece 15 porcentajes para determinar el margen neto de explotación, correspondiente a las operaciones vinculadas afectadas, tomando en cuenta tres grupos sectoriales (englobando cada uno de ellos un nutrido conjunto de actividades de diversa naturaleza) y el grado de intensidad de los activos y gastos de explotación aplicados en la realización de las operaciones.

Esos porcentajes oscilan entre 1,5 % y 5,5 %, correspondiendo el más bajo al primer grupo sectorial y a la menor intensidad de activos y gastos, y el más alto al tercer grupo y a la mayor intensidad de activos y gastos.

La aplicación de estos porcentajes permite la determinación de un precio que se supone congruente con el que sería adoptado entre partes independientes. Por tanto, al menos formalmente, no implica un abandono del principio de libre competencia. En este sentido, puede entenderse a modo de aplicación simplificada de dicho principio.

Esa simplificación es su ventaja, pero el encuadramiento de las distintas actividades en cada uno de los tres grupos, así como la determinación de la intensidad aludida, arroja dudas acerca de su operatividad.

4. Proyectos e iniciativas de la Unión Europea en la imposición sobre los beneficios

4.1. Propuesta de Directiva del Consejo relativa a las empresas en Europa: Marco para el impuesto sobre sociedades

4.1.1. Introducción

La propuesta de directiva BEFIT¹⁰ es el proyecto estrella de la Comisión de la Unión Europea en relación con el impuesto sobre el beneficio de las entidades. Su antecedente se halla en un informe emitido durante el mandato del comisario Bolkenstein¹¹. En síntesis, proponía una base imponible común, determinada respecto de los grupos de sociedades establecidos en

¹⁰ *Proposal for a Council Directive on Business in Europe: Framework for Income Taxation* [–BEFIT– COM 2023 (532) final].

¹¹ *Commission Staff Working Paper: Company Taxation in the Internal Market* [COM (2001) 582 final].

la Unión Europea, que sería distribuida en función de una fórmula de reparto predeterminada (número de empleados, salarios, activos tangibles), entre las entidades integradas en aquellos.

En 2011, la Comisión presentó una propuesta de directiva¹², posteriormente retirada, seguramente porque constató que era imposible alcanzar la unanimidad (Botella García-Lastra, 2016, p. 685). En 2016, el proyecto fue relanzado, desglosado en dos propuestas de directiva: una, relativa a la base imponible común consolidada¹³, y otra, al reparto de la misma mediante fórmula predeterminada¹⁴.

En septiembre de 2023, el proyecto, con ciertas modificaciones notables, ha sido nuevamente revitalizado mediante la presentación de una propuesta de directiva.

La propuesta de directiva aborda las siguientes materias:

- Delimitación de las entidades afectadas, esto es, las integrantes del denominado grupo BEFIT (art. 1.2 a).
- Determinación de la base imponible de las entidades afectadas (art. 1.2 b) y c).
- Administración de la nueva estructura fiscal (art. 1.2 e).
- Normas simplificadas para la aplicación del principio de libre competencia, en operaciones realizadas con entidades vinculadas no pertenecientes al grupo BEFIT (art. 1.2 d).

Las entidades afectadas dejarían de tributar por el impuesto sobre el beneficio de las entidades nacionales y pasarían a hacerlo por la nueva estructura fiscal en lo que concierne a la determinación de la base imponible.

4.1.2. Las entidades afectadas

Están afectadas las entidades que tengan su residencia fiscal en un Estado miembro, siempre que concurren las siguientes condiciones:

- Pertenezcan a un grupo cuya cifra de negocios sea de 750 millones de euros o más en, al menos, dos de los cuatro ejercicios precedentes y se halle obligado a consolidar contablemente (art. 2.1 a).

¹² *Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base* [CCCTB- COM (2011) 121 final].

¹³ Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible común del impuesto sobre sociedades [COM (2016) 685 final].

¹⁴ Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible común consolidada del impuesto sobre sociedades [COM (2016) 683 final].

- Adopten la forma jurídica prevista (anexo I) y estén sujetas al impuesto sobre el beneficio de las entidades del Estado miembro correspondiente (anexo II). En España, todos los contribuyentes del impuesto sobre sociedades (art. 2.1 b).
- Sea la entidad dominante o una dependiente sobre la que la primera tenga un porcentaje de participación, directo o indirecto, en el capital o en los beneficios, al menos, del 75 % (art. 5).

También están afectados los establecimientos permanentes ubicados en algún Estado miembro, siempre que concurran las siguientes condiciones (art. 2.1 c):

- Pertenezcan a la entidad dominante o a una entidad dependiente, integrantes de un grupo, en el que concurran las condiciones anteriormente referidas.
- Estén sujetos al impuesto sobre el beneficio o asimilado del Estado miembro en el que se ubiquen (anexo II). En España, el impuesto sobre la renta de no residentes.
- La casa central sea la entidad dominante o una entidad dependiente en la cual aquella tenga un porcentaje de participación en el capital o en los beneficios, al menos, del 75 % (art. 5).

La entidad dominante puede residir en un Estado miembro o en un Estado tercero. En el segundo caso, las entidades y los establecimientos permanentes no quedarán afectados si su cifra de negocios acumulada no ha excedido del 5 % de la cifra de negocios del grupo o de 50 millones de euros en, al menos, dos de los cuatro ejercicios precedentes.

Se establecen reglas específicas para calcular la cifra de negocios en los casos de fusión, escisión, adquisición de entidades y ejercicios superiores a 12 meses (art. 2, apdos. 3, 4, 5 y 6).

Las entidades y establecimientos permanentes que pertenezcan a grupos obligados a consolidar contablemente, pero cuya cifra de negocios no alcance el referido umbral, podrán optar por aplicar el régimen BEFIT con tal que reúnan los restantes requisitos (art. 2.7). Las entidades aisladas no tienen esa opción, lo cual es lógico, ya que, como se verá seguidamente, la técnica de determinación de la base imponible pasa por una agregación de las bases imponibles individuales preliminares de las entidades componentes del grupo BEFIT.

La propuesta de directiva no establece las reglas concernientes a la existencia de un grupo de consolidación contable, remitiéndose a las normas de contabilidad generalmente aceptadas (art. 3.1). Como se ha expuesto anteriormente, la Comisión entiende que la definición de grupo obligado a la consolidación contable corresponde a cada Estado miembro¹⁵, si bien respetando los criterios previstos en el artículo 21 de la Directiva 2013/34. Por consiguiente, esos criterios determinarán las entidades aptas para integrarse en el grupo

¹⁵ Véase nota 6.

BEFIT, cumpliendo, eso sí, con el umbral del 75 %, anteriormente mencionado, cuya concurrencia, generalmente, dará lugar al criterio de control propio de la consolidación contable.

Por razón de la residencia de las entidades o del lugar de ubicación de los establecimientos permanentes, cabe distinguir entre grupos domésticos, esto es, aquellos en los que todos sus componentes residan o estén ubicados en un mismo Estado miembro (art. 3.2), y los grupos multinacionales, esto es, aquellos en los que, al menos una entidad o establecimiento permanente, resida o se ubique, respectivamente, en un Estado miembro distinto de aquel en el que resida la entidad dominante (art. 3.3).

Las entidades o los establecimientos permanentes, residentes o ubicados, respectivamente, en Estados terceros, no forman parte del grupo BEFIT, aun cuando la entidad dominante o la casa central tenga su residencia en un Estado miembro. Las entidades y establecimientos permanentes afectados deben residir o estar ubicados, respectivamente, en Estados miembros, si bien la entidad o la casa central dominantes pueden tener su residencia en un Estado tercero.

4.1.3. La técnica de determinación de la base imponible

Para determinar la base imponible de todas y cada una de las entidades¹⁶ del grupo BEFIT, o base imponible individual, ha de recorrerse el siguiente itinerario:

- Determinación de las bases imponibles individuales preliminares de todas y cada una de las entidades del grupo.
- Agregación de esas bases imponibles preliminares para obtener la base imponible del grupo BEFIT.
- Distribución de la base imponible del grupo BEFIT entre las entidades mediante un porcentaje construido en función de la aportación de cada una de ellas a la formación de aquella.
- Ajustes respecto de la base imponible resultante de la distribución.

Se llega así a la base imponible individual, sobre la que se aplicará el tipo de gravamen. En sentido estricto, esta es la única base imponible, ya que las magnitudes precedentes constituyen pasos intermedios para su determinación.

El tipo de gravamen no es objeto de la propuesta de directiva, de manera tal que queda a la competencia de los Estados miembros. También quedarán a esa competencia las deducciones de la cuota. No obstante, en relación con los créditos fiscales destinados a eliminar la doble imposición, se establecen ciertas precisiones.

¹⁶ La palabra 'entidades' comprende, en este contexto, también los establecimientos permanentes.

Por tanto, la base imponible de las entidades afectadas que, en síntesis, serán las pertenecientes a grupos domésticos o multinacionales, con presencia en la Unión Europea, cuya cifra de negocios ascienda a 750 millones de euros, se determinará de acuerdo con normas de origen comunitario.

4.1.4. La base imponible individual preliminar

La base imponible individual preliminar de todas y cada una de las entidades del grupo BEFIT se determina corrigiendo el resultado contable individual con los ajustes previstos (art. 7).

Se observará el paralelismo con lo establecido en el artículo 10.3 de la Ley 27/2014.

A modo de principio general, pero en perfecta congruencia con la correcta determinación del resultado contable, los gastos que se deberán considerar serán aquellos en los que se haya incurrido en interés directo de la actividad económica de la entidad (art. 4.2). Consecuentemente, cualquier otro gasto deberá ser excluido al efecto de calcular la base imponible individual preliminar.

4.1.4.1. El resultado contable individual

El resultado contable individual se determinará de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas en la Unión, esto es, las NIIF, adoptadas en los términos previstos en el Reglamento 1606/2002, y los principios de contabilidad generalmente aceptados en los Estados miembros (art. 3.11), que ha de aplicar la entidad dominante a los efectos de la formulación de las cuentas consolidadas y, en caso de no ser la dominante comunitaria, se aplicarán por la entidad del grupo designada al efecto.

La entidad dominante del grupo BEFIT ha de homogeneizar las cuentas anuales de las entidades dependientes a los efectos de formular las cuentas consolidadas. El resultado contable individual derivado de esa homogeneización es el que se debe tomar en consideración a los efectos de determinar la base imponible individual preliminar.

Esa homogeneización deberá realizarse a la vista de los reglamentos de la Comisión por los que se integran en el derecho contable de la Unión Europea las NIIF si alguna de las entidades del grupo BEFIT hubiere emitido instrumentos financieros en un mercado regulado de cualquier Estado miembro. En otro caso, la homogeneización podrá realizarse a tenor de las normas contables nacionales, las cuales deberán respetar los principios y reglas establecidas en la Directiva 2013/34.

En el contexto de la Unión Europea, se ha llegado a un elevado grado de armonización contable, lo que explica que el resultado contable se tome como punto de partida básico para determinar la base imponible individual preliminar.

Estando ampliamente difundido en las Constituciones de los Estados miembros de la Unión Europea el principio del consentimiento del impuesto, de manera tal que sus elementos básicos deben ser regulados mediante ley emanada de los respectivos parlamentos, se plantea la cuestión de si un resultado contable así determinado cumple con tal principio.

Podría darse una respuesta categórica, en sentido afirmativo, en la medida en que la futura directiva se transponga mediante una norma con rango de ley por todos los Estados miembros. Con mayor certeza, podría afirmarse la respuesta positiva si las normas contables que se aplicaran, en los términos anteriormente expuestos, tuvieran fundamento legal.

En el caso de una entidad dominante residente en España, así acontecerá, en virtud de las previsiones del Código de Comercio y de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

4.1.4.2. Los ajustes

El elenco de los ajustes es el siguiente:

- Dividendos y otras distribuciones de beneficios (art. 8).
- Pérdidas y ganancias derivadas de la transmisión de acciones (art. 9).
- Variaciones del valor razonable (art. 10).
- Activos financieros mantenidos para negociar (art. 11).
- Rentas obtenidas a través de establecimiento permanente (art. 12).
- Limitación a la deducción de gastos financieros (art. 13).
- Sanciones, multas y pagos ilegales (art. 16).
- Impuesto sobre los beneficios (art. 17).
- Diferimiento por reinversión (art. 18).
- Adquisiciones, mejoras y subvenciones (art. 19).
- Diferencias de cambio (art. 20).

Además de estos ajustes, han de realizarse otros que, igualmente, deberán practicarse en la base imponible distribuida a cada entidad del grupo BEFIT (art. 21).

Las provisiones técnicas de las compañías aseguradoras están sujetas a reglas específicas (art. 14) y las rentas de actividades afectas al régimen de tonelaje se excluyen del resultado contable (art. 15).

Como se verá seguidamente, buena parte de estos ajustes se pueden relacionar con los previstos en la Ley 27/2014.

A) Instrumentos de patrimonio

El resultado contable se ajustará para:

- Minorarlo en el 95 % de los dividendos y otras participaciones en beneficios.
- Aumentarlo o disminuirlo, respectivamente, en el 95 % de las plusvalías o minusvalías derivadas de la transmisión.
- Excluir los importes derivados de la valoración por el valor razonable.

En los tres casos, respecto de los instrumentos de patrimonio que, no estando mantenidos para negociar ni afectos a seguros *unit-linked*, otorguen un porcentaje de participación, sea en resultados, voto, capital o reservas, superior al 10 %, mantenido por tiempo superior a un año, respecto de la fecha de distribución.

Los dos primeros ajustes guardan sintonía con lo previsto en el artículo 21 de la Ley 27/2014, si bien no establecen restricciones por razón de la residencia de la entidad participada ni por el tipo de gravamen que haya recaído sobre los beneficios de los que procede el dividendo. El tercer ajuste está relacionado con lo previsto en los artículos 15 l) y 17.1 de la Ley 27/2014.

Los tres ajustes responden, básicamente, a la filosofía de la eliminación de la doble imposición económica.

B) Activos financieros mantenidos para negociar

La norma define las características de los activos financieros mantenidos para negociar en línea con lo previsto en las NIIF. Estos activos, de acuerdo con las mismas, se valoran por el valor razonable, con efecto sobre la cuenta de pérdidas y ganancias y, por tanto, sobre el resultado contable. Así lo establece el Plan General de Contabilidad siguiendo tales normas.

La norma comunitaria se limita a puntualizar que el resultado contable deberá ser ajustado para incluir las diferencias de valor puestas de manifiesto con ocasión de la reclasificación de los activos financieros, sea por entrada o por abandono de tal categoría contable.

La Ley 27/2014 nada establece sobre el particular.

C) Rentas obtenidas a través de establecimiento permanente

El resultado contable se ajustará para excluir las rentas, positivas o negativas, obtenidas a través de establecimiento permanente, sin que se efectúe distinción alguna por razón de la jurisdicción fiscal en la que se ubiquen ni de la tributación que hubiere soportado.

No se establece una definición de establecimiento permanente, de manera tal que habrá de acudir al convenio para evitar la doble imposición correspondiente o, en su defecto, a la legislación interna.

Este ajuste se relaciona con lo previsto en el artículo 22 de la Ley 27/2014.

D) Limitación a la deducción de gastos financieros

El resultado contable se aumentará en el importe de los gastos financieros netos que no fueren deducibles por aplicación de lo previsto en el artículo 2 de la Directiva 2016/1164. En síntesis, en el importe que exceda del 30 % del resultado de explotación ajustado.

No obstante, esta limitación no se aplica respecto de los intereses de operaciones realizadas entre entidades del grupo BEFIT.

Este ajuste se relaciona con el previsto en el artículo 16 de la Ley 27/2014.

E) Sanciones, multas y pagos ilegales

El resultado contable se aumentará en el importe de las sanciones y multas, así como en el de los gastos considerados ilegales por una comprobación administrativa, incluyendo los intereses de demora.

Este ajuste se relaciona con el previsto en el artículo 15 c) y f) de la Ley 27/2014.

F) Impuesto sobre los beneficios

El resultado contable se ajustará en el importe de los siguientes impuestos:

- El impuesto sobre el beneficio, en cuanto partida de gasto de la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Los impuestos similares al impuesto sobre los beneficios.
- El impuesto complementario, previsto en la Directiva 2022/2523.
- El impuesto complementario nacional, previsto en la Directiva 2022/2523.

Este ajuste se relaciona con el previsto en el artículo 15 b) de la Ley 27/2014.

G) Diferimiento por reinversión

El resultado contable se minorará en el importe de las plusvalías obtenidas en la transmisión de activos tangibles siempre que el importe obtenido sea reinvertido bajo el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- El activo haya sido poseído, al menos, durante los tres años precedentes a la fecha de transmisión.
- La reinversión se realice dentro de los dos ejercicios fiscales siguientes a aquel en el que tuvo lugar la transmisión o en el ejercicio fiscal precedente.

Este ajuste no está previsto en la Ley 27/2104. Si lo estuvo en la redacción original de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del impuesto sobre sociedades (Ley 43/1995).

H) Adquisiciones, mejoras y subvenciones

El resultado contable se aumentará en el importe del precio de adquisición y de las mejoras de los activos susceptibles de amortización, y se minorará en el de las subvenciones recibidas al efecto.

Esta regla, excepto por lo que se refiere a las subvenciones, resulta superflua, por cuanto es contrario a las normas de contabilidad generalmente aceptadas que los referidos importes se reflejen en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Consecuentemente, no está previsto en la Ley 27/2014.

I) Diferencias de cambio

El resultado contable se ajustará para despojarlo del efecto de las diferencias de cambio no realizadas.

La Ley 27/2014 nada establece sobre el particular.

J) Ajustes relativos a la base imponible distribuida

A los efectos de calcular la base imponible individual preliminar, también deben practicarse los ajustes previstos en el artículo 48.1 respecto de la base imponible individual distribuida. Una parte de ellos se refiere a operaciones previas a la aplicación de la propia directiva. De entre los restantes ajustes, cabe destacar las donaciones a entidades no lucrativas, los gastos por pensiones y los impuestos locales.

4.1.4.3. Las amortizaciones

Las amortizaciones son objeto de una regulación detallada. Las diferencias que pudieran existir entre las amortizaciones contabilizadas y las que se deriven de la referida regulación motivarán un ajuste.

Son objeto de regulación los siguientes extremos:

- Métodos de amortización (art. 22).
- Amortización por el propietario económico (art. 23).
- Base de cálculo de la amortización (art. 24).
- Registro de los activos amortizables (art. 25).
- Amortización de las mejoras (art. 26).
- Activos no amortizables (art. 27).
- Deterioro (art. 28).

No se precisa si el ajuste puede tener sentido negativo. Desde la perspectiva interpretativa que pudiera facilitar la Ley 27/2014, habría de negarse tal posibilidad.

A) Métodos de amortización

Solamente se establece el método lineal, esto es, por partes iguales, durante la vida útil del activo. A tenor de la naturaleza del activo, se fijan tres clases de vida útil:

- Edificios, propiedad inmobiliaria y estructuras comerciales: 28 años.
- Restantes activos tangibles fijos: remisión a las normas de contabilidad generalmente aceptadas en la Unión Europea.
- Activos fijos intangibles, incluido el fondo de comercio: el periodo de protección legal o de disfrute jurídicamente garantizado y, en su defecto, cinco años.

Los activos cuyo valor de adquisición sea inferior a 5.000 euros se consideran gasto del ejercicio en el que se adquieran.

La vida útil de los activos adquiridos usados podrá reducirse, bajo prueba.

Se relaciona con lo previsto en el artículo 12 de la Ley 27/2014.

B) Amortización por el propietario económico

En el caso de activos sobre los que concurren la propiedad económica y la legal, la amortización será practicada por el propietario económico, el cual, además, considerará como gasto los intereses implícitos en los pagos al propietario legal. Así ocurre en el caso del arrendamiento financiero.

Se relaciona con el artículo 106 de la Ley 27/2014, si bien es de notar que sin procurar la aceleración de amortizaciones implícita en este precepto.

C) Base de cálculo de la amortización

Como regla general, al precio de adquisición, construcción o importe de las mejoras se añadirán los gastos directamente relacionados, no considerándose como tales los intereses y el impuesto sobre el valor añadido, sin que se matice nada para el caso en que no sea repercutible.

Las subvenciones recibidas minorarán la base de cálculo de la amortización.

No serán amortizables los activos que no estén en uso.

Se relaciona con lo previsto en los artículos 3 a 7 del Reglamento del impuesto sobre sociedades.

D) Registro de los activos amortizables

Cada activo sujeto a amortización, debidamente identificado, motiva un registro de los elementos definitorios de la misma, así como del importe contabilizado en cada ejercicio y el acumulado.

Ni la Ley 27/2014 ni su reglamento establecen normas relativas al registro de los activos amortizables. Rigen los registros contables.

E) Amortización de las mejoras

Se aplican las reglas relativas a los activos adquiridos o construidos. No obstante, bajo prueba, se podrá amortizar atendiendo a una vida útil más corta.

Se relaciona con lo previsto en el artículo 3.4 del Reglamento del impuesto sobre sociedades.

F) Activos no amortizables

Por no estar sujetas a un desgaste por el uso, se señalan como no amortizables la tierra, las obras de arte, las antigüedades y las joyas. También los activos financieros.

Se relaciona con lo previsto en el artículo 3.2 del Reglamento del impuesto sobre sociedades.

G) Deterioro

Está referido exclusivamente a los activos fijos no amortizables y debido a causas de fuerza mayor o al efecto de actividades delictivas. Por ello, se suscita la duda de la pertinencia del deterioro respecto de los activos sujetos a amortización.

La propuesta de directiva guarda silencio respecto de los instrumentos de patrimonio. Por lo que se refiere a las participaciones internas, parece lógico entender que el deterioro no deberá admitirse, en la medida en que proceda de las pérdidas sufridas por la entidad participada, al efecto de evitar el doble impacto de las mismas.

Se relaciona con los artículos 13.2 y 15 k) de la Ley 27/2014.

4.1.4.4. Imputación temporal

Bajo tal rúbrica se albergan las reglas dedicadas a las existencias, trabajos en curso y contratos a largo plazo.

A) Existencias

Respecto de las existencias, tanto de las adquiridas como de las que se hallen en curso de producción, se establecen las siguientes reglas:

- Su coste comprenderá, además del precio de adquisición, los necesarios para su aprovechamiento empresarial. No formará parte del coste el impuesto sobre el valor añadido que sea deducible.
- Tratándose de un conjunto de bienes intercambiables, podrán utilizarse los métodos FIFO y coste medio ponderado. En sentido contrario, no podrá utilizarse el LIFO.
- La valoración se realizará al coste, excepto si el valor neto realizable al cierre del ejercicio es menor.

Ni la Ley 27/2014 ni su reglamento abordan esta materia, confiando, por tanto, en la regulación contable.

B) Contratos a largo plazo

En relación con las actividades relativas a este tipo de contratos, cuyo tiempo esperado de ejecución debe ser superior a 12 meses, se establece el método del porcentaje de realización, determinado por la relación entre el coste incurrido en el ejercicio y el coste total.

Ni la Ley 27/2014 ni su reglamento abordan esta materia, confiando, por tanto, en la regulación contable.

4.1.4.5. Riesgos

Bajo tal rúbrica se agrupan las reglas dedicadas a las provisiones (art. 30), los créditos dudosos (art. 31) y los derivados (art. 33).

A) Provisiones

Como regla general, las dotaciones a las provisiones motivarán un ajuste positivo. Por excepción, no se ajustarán las respaldadas por una obligación legal esperable que estén vinculadas a actividades ya realizadas y cuyo importe pueda ser razonablemente estimado.

No serán admitidas las relativas a pérdidas contingentes o a aumentos previsibles de costes.

Se relaciona con el artículo 14 de la Ley 27/2014.

B) Créditos dudosos

Los gastos para la cobertura de los créditos dudosos solo serán admisibles en dos supuestos:

- La entidad ha efectuado las gestiones pertinentes para el cobro, tras las cuales se presenta la evidencia de que el crédito no resultará, total o parcialmente, satisfecho.
- La entidad posee un conjunto amplio y homogéneo de cuentas por cobrar correspondientes al mismo sector de actividad y está en condiciones, sobre la base de la experiencia acumulada, de establecer un porcentaje para determinar el importe de los incobrables, con el límite del 0,1 %.

No se admitirán los relativos a deudas de otras entidades del grupo BEFIT o a personas o entidades vinculadas.

Está relacionado con el artículo 13.1 de la Ley 27/2014.

C) Derivados

Las ganancias y pérdidas imputables a los derivados de cobertura incidirán sobre el resultado contable en armonía con las inherentes al elemento patrimonial cubierto. Si no existe relación de cobertura, el instrumento derivado se valorará por el valor de mercado.

Ni la Ley 27/2014 ni su reglamento abordan esta materia, confiando, por tanto, en la regulación contable.

4.1.5. La base imponible del grupo

La base imponible del grupo o base imponible BEFIT se determina mediante la agregación de las bases imponibles individuales preliminares de todas y cada una de las entidades del grupo BEFIT (art. 42).

Puesto que las bases imponibles individuales preliminares incluyen los beneficios derivados de las operaciones entre entidades del grupo, y la base imponible BEFIT se determina

mediante la agregación de aquellas, sin efectuar, por tanto, las eliminaciones y los ajustes propios de la consolidación contable, tal base imponible no es la que expresa los resultados de la actividad económica desempeñada por el grupo BEFIT. En esto se diferencia del proyecto CCCTB (propuesta de Directiva del Consejo, relativa a una base imponible común consolidada del impuesto sobre sociedades).

Lo que sí procura la agregación es la compensación inmediata de las bases imponibles individuales preliminares negativas con las positivas, incidiendo de esta manera en el importe de la base imponible BEFIT.

A los efectos de que no exista un doble cómputo de las pérdidas, ha de entenderse que en la determinación de la base imponible individual preliminar no se tomará en consideración el deterioro de las participaciones intragrupo.

De esa agregación puede resultar una magnitud positiva, nula o negativa, de la base imponible BEFIT.

La base imponible BEFIT positiva se distribuye entre las entidades del grupo en la forma que seguidamente se expone. La negativa no se distribuye, sino que se compensará con bases imponibles BEFIT positivas de ejercicios futuros.

4.1.6. Reparto de la base imponible BEFIT

El grupo BEFIT no tributa en cuanto tal. Su función es configurar el perímetro de las entidades afectadas y aglutinar las bases imponibles individuales preliminares, determinándose así la base imponible BEFIT, que será repartida entre todas y cada una de las entidades del grupo, para llegar a la base imponible individual.

4.1.6.1. El reparto BEFIT frente al reparto CCCTB

La base imponible BEFIT se reparte entre todas y cada una de las entidades del grupo BEFIT en función de un porcentaje de reparto (art. 45):

Base imponible individual preliminar/Total resultados gravables del grupo BEFIT

Se toma la media de los tres periodos impositivos precedentes.

A las entidades del grupo que hayan sufrido pérdidas se les asigna un porcentaje de reparto nulo. En consecuencia, en el denominador no deberá incluirse la base imponible individual preliminar negativa.

Esta forma de reparto de la base imponible BEFIT difiere totalmente de la inicialmente propuesta en el proyecto CCCTB, la cual estaba basada en la cifra de negocios, el número de empleados, el importe de los sueldos y salarios y el valor de los activos tangibles.

Tal vez por ello, la forma de reparto se establece con carácter temporal, esto es, en relación con los periodos impositivos comprendidos entre el 1 de julio de 2028 y el 30 de junio de 2035. Sin embargo, no se recupera, explícitamente, la fórmula de reparto del proyecto CCCTB respecto de los periodos impositivos posteriores al 30 de junio de 2035. No obstante, en el memorando que precede a la propuesta de directiva se dice que la forma de reparto propuesta abre el camino para llegar a otra basada en una fórmula de reparto. Se anuncia, pues, una fórmula de reparto, pero no se concreta su composición.

4.1.6.2. Reglas complementarias

Un conjunto de reglas, relativas a situaciones particulares, complementan la determinación del porcentaje de reparto. De entre ellas, cabe destacar la relativa a las operaciones entre entidades del grupo BEFIT (art. 45.3) y la concerniente a los gastos financieros netos (art. 45.5).

A) Operaciones entre las entidades del grupo

Los efectos de estas operaciones son considerados en sede del reparto de la base imponible BEFIT, distinguiéndose entre las de bajo y alto riesgo en función de su importancia cuantitativa, con el umbral del 10 % respecto del promedio de los tres ejercicios precedentes.

Si se trata de operaciones de bajo riesgo, se presume que han sido concertadas por su valor de mercado, de manera tal que ningún ajuste es requerido, en tanto que, si se trata de operaciones de alto riesgo, se presume lo contrario, con la consecuencia de que el importe de las rentas inherentes a las mismas no será tomado en consideración a los efectos de determinar el porcentaje de reparto en la parte que exceda del umbral, a menos que la entidad concernida pruebe la adecuación de aquellas al principio de libre competencia.

B) Gastos financieros netos

Los gastos financieros netos derivados de operaciones financieras entre entidades del grupo BEFIT están sujetos a ajuste en los términos anteriormente expuestos. Pues bien, los gastos financieros netos en exceso no serán reconocidos, a los efectos de calcular el porcentaje correspondiente a la entidad que los haya soportado.

4.1.7. La base imponible individual definitiva

La parte de la base imponible BEFIT, repartida a cada entidad del grupo BEFIT, deberá ser objeto de un conjunto de ajustes, positivos o negativos, para determinar la base imponible individual definitiva (art. 48).

Los ajustes pueden clasificados en dos grupos (art. 48.1). En el primero, se engloban los que tienen por objeto, básicamente, resolver situaciones anteriores a la entrada en vigor de

la directiva o relacionadas con la entrada de una entidad en el grupo BEFIT. En el segundo, aquellos que se reputan propios de la competencia de los Estados miembros. Son estos los más relevantes, por cuanto están llamados a permanecer.

En la medida en que determinen un gasto fiscalmente deducible, de acuerdo con la imposición sobre el beneficio de las entidades del Estado miembro de la residencia de la entidad concernida o de la ubicación del establecimiento permanente, motivarán un ajuste negativo las donaciones a favor de las organizaciones no lucrativas, los gastos por fondos de pensiones y los tributos locales.

Bajo el cumplimiento de los requisitos previstos en la Ley 49/2002, las donaciones a las entidades no lucrativas son fiscalmente deducibles, como también lo son las aportaciones a los planes de pensiones, en los términos del texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones (Real Decreto legislativo 1/2002). La Ley 27/2014 no menciona los impuestos locales, pero su deducción es pertinente en cuanto determinen un gasto contable no afectado por una norma que la proscriba.

Por otra parte, los Estados miembros pueden establecer ajustes, positivos o negativos, respecto de las entidades y establecimientos permanentes sujetos a su competencia (art. 48.2). Naturalmente, esta facultad merma la fuerza armonizadora del sistema BEFIT.

4.1.8. Eliminación de la doble imposición

Los ajustes negativos relativos a los dividendos (art. 8), ganancias de capital concernientes a instrumentos de patrimonio (art. 9) y rentas obtenidas a través de establecimiento permanente (art. 12) surten el efecto de eliminar la doble imposición (art. 44.2). De esta manera, la propuesta de directiva impone el método de exención, por más que la Directiva 2011/96 permita a los Estados miembros, en relación con los dividendos, optar por el método de imputación.

Respecto de otro tipo de rentas, ya procedan de un Estado miembro o tercero, se aplicarán los créditos fiscales derivados de las normas internas o convenidas del Estado miembro donde resida la entidad o se ubique el establecimiento permanente que las perciba, los cuales serán asignados a todas y cada una de las entidades del grupo BEFIT en función del porcentaje de reparto (art. 44.1).

Los créditos fiscales se calcularán individualizadamente, tomando en consideración el país de la fuente y la naturaleza de la renta, considerando los gastos asociados, y tendrá el límite propio del método de imputación ordinaria, esto es, el importe del impuesto que haya recaído sobre la renta concernida (art. 44.3).

De esta manera, el sistema BEFIT procura, plenamente, la eliminación de la doble imposición.

4.1.9. Retenciones

No se practicarán retenciones en relación con las rentas, cualquiera que sea su naturaleza, pagadas a una entidad que sea miembro del grupo BEFIT por otra que también lo sea, excepto cuando aquella no sea el beneficiario efectivo (art. 43.1).

Las retenciones sobre las rentas pagadas a entidades no pertenecientes al grupo BEFIT quedan sujetas a la competencia de los Estados miembros y, por ende, a lo previsto en sus legislaciones internas, en los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición, así como en la Directiva 2003/49/CE. No obstante, cuando se trate de intereses y cánones, el importe de la retención deberá ser distribuido entre los Estados miembros en función del porcentaje de reparto (art. 43.2).

4.1.10. Otros aspectos concernientes a la determinación de la base imponible individual

Un conjunto de normas contempla ciertos casos particulares: entrada y salida de entidades del grupo BEFIT, al objeto de regular lo concerniente a diversas situaciones existentes en esos momentos (arts. 34 a 38); extinción del grupo BEFIT, estableciendo el cierre del ejercicio fiscal (art. 39); reestructuraciones, afirmando la aplicación de la Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro (art. 40); antiabuso, relativa a la transmisión de acciones, sobre una entidad del grupo BEFIT, con subyacente de activos fijos adquiridos intragrupo, a fin de evitar el aprovechamiento ilícito de la exclusión de la ganancia de capital habida (art. 41); actividades extractivas, quedando excluidas (art. 46); transporte marítimo y aéreo, sujetándolo a reglas especiales (art. 47); sistemas de tributación sobre los beneficios distribuidos, adecuando a los mismos el reparto de la base imponible BEFIT (art. 49); precios de transferencia en operaciones con empresas asociadas no pertenecientes al grupo BEFIT, estableciendo sistemas simplificados para actividades de distribución, y contratos de fabricación (arts. 50 a 53).

4.1.11. Administración

El capítulo V de la propuesta de directiva, bajo el título «Administración y procedimientos», establece el procedimiento para la aplicación del sistema BEFIT. Consecuentemente, las normas de los diferentes Estados miembros solamente se aplicarán con carácter supletorio.

El sistema BEFIT se aplica indefinidamente mientras se cumplan los requisitos determinantes de la existencia del grupo BEFIT. No obstante, en caso de aplicación optativa, queda

constreñido a un periodo de cinco años, susceptible de ser prorrogado por igual tiempo, bajo solicitud (art. 54).

El periodo impositivo será de 12 meses, debiendo adoptar todas las entidades del grupo BEFIT el mismo periodo impositivo (art. 55).

El procedimiento se inicia mediante la presentación de una declaración tributaria, a cargo de la entidad matriz del grupo BEFIT, si es residente en algún Estado miembro o, en otro caso, de la entidad designada al efecto, ante la Administración tributaria del Estado miembro donde residan. Esta declaración contiene, como elementos básicos, la información concerniente a la composición del grupo, las bases imponibles individuales preliminares, la base imponible del grupo BEFIT, la parte asignada a cada entidad y los porcentajes de reparto (arts. 57 a 59).

Esta declaración será examinada por el denominado equipo BEFIT, en el que se integran representantes de las Administraciones tributarias de los Estados miembros en los que existan entidades del grupo BEFIT, adoptándose por consenso o, en su defecto, por mayoría, el pronunciamiento pertinente (arts. 60 y 61).

Cada entidad del grupo BEFIT deberá presentar una declaración individual ante la Administración tributaria del Estado miembro en el que resida en la que, como elementos básicos, constarán su base imponible individual preliminar, la parte de la base imponible del grupo BEFIT que le haya sido asignada, los ajustes específicos y los créditos fiscales inherentes a la eliminación de la doble imposición (arts. 62 y 63), quedando a cargo de dicha Administración tributaria su examen (art. 64).

Las Administraciones tributarias de los Estados miembros realizarán la inspección de las entidades del grupo BEFIT que residan en los mismos, informando de sus resultados al equipo BEFIT (art. 65).

Las reclamaciones administrativas, relativas a los pronunciamientos administrativos concernientes a la declaración tributaria del grupo BEFIT (art. 66) y a la declaración tributaria individual (art. 67), serán resueltas por las Administraciones tributarias ante las que se presentaron dichas declaraciones.

Los recursos en vía judicial se sustanciarán ante los tribunales del Estado miembro en el que resida la entidad que presentó la declaración del grupo BEFIT (art. 68) o en el que lo haga aquella que presentó la declaración individual (art. 69), según que el conflicto afecte a una u otra declaración.

Bien se comprende que la aplicación del sistema BEFIT requiere un alto grado de cooperación entre las Administraciones fiscales concernidas. Ese es, precisamente, el sentido del equipo BEFIT. En este aspecto, se ha producido una mejora sustancial respecto del proyecto CCCTB, pero todavía debe señalarse que existe un cierto margen de discrecionalidad en la elección de las Administraciones tributarias y los tribunales competentes.

4.1.12. Los objetivos de la Comisión

A tenor de la exposición de motivos de la propuesta de directiva, la Comisión parece perseguir los siguientes objetivos:

- Facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias a las entidades y a las Administraciones fiscales.
- Reducir la competencia entre jurisdicciones fiscales.
- Amenorar la planificación fiscal agresiva.
- Permitir la compensación transfronteriza de pérdidas.

En la exposición de motivos de la propuesta de directiva se enfatiza respecto de las dificultades que arrostran los grupos de sociedades con proyección en la Unión Europea en orden a cumplir con las obligaciones derivadas de 27 impuestos distintos sobre el beneficio de las entidades. Tal vez, esta dificultad esté magnificada, por cuanto tales grupos disponen, sin mayores dificultades, de los servicios de los expertos fiscales de los distintos Estados miembros en los que tienen presencia. Por otra parte, el régimen BEFIT no marginará a todas las normas fiscales nacionales relativas a la imposición sobre el beneficio de las entidades, ya que, como se ha visto, los Estados miembros son competentes para establecer ajustes adicionales en orden a determinar la base imponible individual.

La competencia entre jurisdicciones fiscales desmerece el buen funcionamiento del mercado interior, por cuanto los incentivos fiscales en los que aquella se materializa pueden desviar el curso de la localización territorial de las inversiones o de la ubicación de las entidades que realizan funciones de control, financieras o, en fin, de gestión de intangibles, para el conjunto de las entidades del grupo. La determinación de la base imponible individual mediante el reparto de la base imponible BEFIT moderaría esa competencia, pero muy levemente, porque, de una parte, los Estados miembros pueden establecer ajustes adicionales en la forma anteriormente expuesta, así como deducciones de la cuota de carácter incentivador y, en fin, adoptar tipos de gravamen competitivos.

La planificación fiscal agresiva se verá dificultada por el sistema BEFIT, pero, también, levemente. En efecto, la desviación de beneficios hacia jurisdicciones fiscales de conveniencia solo podría haberse visto impedida mediante una fórmula de reparto predeterminada de la base BEFIT que tuviera en cuenta los activos tangibles, el empleo y la facturación, al modo en como lo hacía el proyecto CCCTB. La exposición de motivos es consciente de ello, observando que la fórmula de reparto propuesta tiene carácter temporal. En el mismo sentido, el traslado de beneficios entre entidades del grupo BEFIT a través de la infracción del principio de libre competencia resulta levemente afectado por el sistema BEFIT. La neutralización de ese traslado hubiera exigido determinar la base imponible BEFIT no mediante la mera agregación de las bases imponibles individuales preliminares, sino tomando también

en consideración las reglas de la consolidación, por cuanto es esta técnica la que neutraliza los efectos de las operaciones internas, ya que los elimina.

La compensación transfronteriza de pérdidas es una antigua aspiración de la Comisión, reflejada, además de en ciertas iniciativas debatidas en la última década del pasado siglo, en una comunicación¹⁷. En sentido contrario, la expansión del método de exención de dividendos para eliminar la doble imposición económica trajo como consecuencia general, aunque no necesaria, el no cómputo del deterioro de la participación sobre las entidades asociadas, así como el repliegue de los mecanismos de compensación, interna o transfronteriza, de pérdidas. Así ha sucedido en España a raíz de la Ley 27/2014. El régimen BEFIT da cumplida satisfacción a esa aspiración de la Comisión. En efecto, la agregación de las bases imponibles individuales negativas preliminares implica la compensación total de las pérdidas fiscales. La compensación de pérdidas permite que la tributación se aproxime al beneficio del grupo BEFIT. Por otra parte, la compensación de pérdidas resta incentivos al desplazamiento artificioso de beneficios.

4.1.13. Hacia un impuesto sobre el beneficio de las entidades comunitario

La aprobación de la propuesta de directiva BEFIT no supondría la eliminación de los impuestos nacionales sobre el beneficio de las entidades. Estos impuestos no solamente podrán mantenerse, sino que deberán serlo. En efecto, el sistema BEFIT está concebido respecto de los grupos, pero no en relación con las entidades aisladas. No será posible, pues, extender el sistema BEFIT a las entidades aisladas.

El dilema es si la base imponible del impuesto nacional sobre el beneficio de las entidades debería, o no, conformarse de acuerdo con los criterios previstos en la eventual directiva.

Mantener dos formas de medición del beneficio gravable en el seno de la misma jurisdicción determinaría una fragmentación entre los contribuyentes difícilmente compatible con los principios de la imposición, en particular, con el de igualdad.

En efecto, dentro de la misma jurisdicción fiscal, aparecerían tres tipos de contribuyentes, a saber, los pertenecientes a grupos sujetos al sistema BEFIT, los sujetos al impuesto nacional sobre el beneficio de las entidades, pero que pueden optar por el sistema BEFIT, y, en fin, las entidades aisladas, sujetas, sin posibilidad de opción, al impuesto nacional sobre el beneficio de las entidades. Es claro que los contribuyentes citados en segundo lugar tendrían una ventaja sobre los otros dos, en tanto que, entre estos, aparecerían diferencias de tributación de difícil justificación.

Para salvar la igualdad, la base imponible del impuesto nacional sobre el beneficio de las entidades debería ajustarse a las previsiones del sistema BEFIT.

¹⁷ Tratamiento de pérdidas en situaciones transfronterizas [COM (2006) 824].

Esta alternativa conjugaría el debido respeto al principio de igualdad con la capacidad de los Estados miembros para utilizar la imposición sobre los beneficios de las entidades al servicio de la política económica, habida cuenta de que estos pueden establecer ajustes adicionales en la base imponible individual y deducciones de la cuota en orden a promover los objetivos propios de aquella.

Ciertamente, esta libertad de los Estados miembros pugna con la unidad de la imposición sobre el beneficio de las entidades en el contexto de la Unión Europea. Con todo, en comparación con la situación actualmente vigente, el escenario esbozado supondría un avance en la senda armonizadora.

Se notará, por otra parte, que en esa senda armonizadora milita un conjunto, relativamente reciente, de iniciativas de la Comisión, materializadas en propuestas de directivas: control de las entidades sin sustancia¹⁸, creación de una partida deducible que refleje el coste de los fondos propios¹⁹, precios de transferencia²⁰ y, en fin, cálculo del beneficio de los establecimientos permanentes de acuerdo con las normas de la casa central²¹.

Únase a todo ello la recepción de los productos del Proyecto GloBe del G20/OCDE, materializada en la Directiva 2022/2523, concerniente al pilar II, así como en la anunciada propuesta de directiva relativa al pilar I, para constatar que la Comisión se ha embarcado en un acelerado activismo en el ámbito de la armonización de la imposición sobre el beneficio de las entidades.

4.2. Propuesta de Directiva sobre precios de transferencia

La propuesta de Directiva relativa a los precios de transferencia es otra manifestación del referido activismo²². En su conjunto, pretende incorporar al derecho de la Unión Europea el principio de libre competencia, relativo a las operaciones entre entidades vinculadas, en los términos previstos en el artículo 9 del modelo de convenio de la OCDE y en las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones tributarias²³.

¹⁸ Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas para evitar el uso indebido de sociedades fantasma a efectos fiscales y se modifica la Directiva 2011/16/UE [COM (2021) 565 final].

¹⁹ Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas sobre una bonificación para la reducción del sesgo en favor del endeudamiento y sobre la limitación de la deducibilidad de los intereses a efectos del impuesto sobre la renta de las sociedades [COM (2022) 216 final].

²⁰ *Proposal for a Council Directive on Transfer Pricing* [COM (2023) 529 final].

²¹ *Proposal for a Council Directive Establishing a Head Office Tax System for Micro, Small and Medium Sized Enterprises, and Amending Directive 2011/16/EU* [COM (2023) 528 final].

²² Propuesta de Directiva del Consejo sobre precios de transferencia [COM (2023) 529 final].

²³ *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration* (2022).

4.2.1. La incorporación del principio de libre competencia al derecho de la Unión Europea

Este principio constituye un estándar básico del sistema de tributación internacional sobre el beneficio de las entidades. Los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición lo recogen sistemáticamente. Sin embargo, es comúnmente reconocido que el precepto correspondiente, generalmente el 9, no habilita, por sí mismo, una actuación de la Administración tributaria dirigida a hacerlo efectivo (Reimer y Rust, 2022). El amparo de esa actuación hay que buscarlo en la legislación interna, la cual, eso sí, deberá aplicarse respetando lo previsto en el artículo apropiado del convenio bilateral correspondiente. He aquí un motivo de técnica jurídica que alienta el impulso armonizador. En efecto, aun cuando los Estados miembros de la Unión Europea pertenezcan a la OCDE, sus legislaciones pueden albergar diferencias apreciables en una materia tan sensible para el comercio internacional como es la concerniente a los precios de transferencia.

En este sentido, la exposición de motivos de la propuesta de directiva indica que la complejidad de las normas sobre precios de transferencia y las diferencias existentes entre las legislaciones de los Estados miembros acarrea tres problemas:

- Facilita las maniobras de planificación fiscal agresiva tendentes a situar el beneficio en jurisdicciones fiscales de conveniencia.
- Doble imposición, en la medida en que las Administraciones fiscales concernidas mantengan diferentes puntos de vista.
- Elevados costes de cumplimiento.

Para hacer frente a esos problemas, la exposición de motivos indica que la propuesta de directiva recoge cuatro líneas de actuación:

- Incorporar el principio de plena competencia al derecho de la Unión Europea.
- Armonizar las normas clave relativas a los precios de transferencia.
- Clarificar la función y el rango de las directrices de la OCDE.
- Habilitar la incorporación al derecho de la Unión Europea de normas específicas, coherentes con las aludidas directrices.

Como se verá a lo largo de las siguientes líneas, la propuesta de directiva sigue de cerca las directrices. Los Estados miembros que, como España, tengan una larga tradición en la configuración de sus normas sobre precios de transferencia en función de los criterios de las directrices y cuyas Administraciones tributarias los vengán aplicando sistemáticamente no encontrarán dificultad apreciable en la transposición y aplicación de la eventual directiva.

Se podría, incluso, deslizar la idea de que la propuesta de directiva sea superflua. Por el contrario, la elevación a rango de norma jurídica de los criterios de las directrices aporta un plus, no desdeñable, de seguridad jurídica y de evitación de conflictos. Además, la propuesta de directiva toma posición en varios puntos en los que las directrices adolecen de una cierta ambigüedad. Son los casos del ajuste compensatorio y del ajuste a la baja o del rango del precio de transferencia.

Por otra parte, aun cuando la propuesta de directiva no aborde la cuestión de la relación entre las normas contables y el principio de libre competencia, sobre la base de su articulado pueden extraerse ciertas conclusiones de interés.

4.2.1.1. Los elementos del principio de libre competencia

El artículo 3.1 de la propuesta de directiva, define el principio de libre competencia en términos análogos a como lo hacen las directrices, indicando que:

Las operaciones entre dos empresas asociadas deben reflejar el resultado que se habría obtenido si las partes no estuvieran vinculadas, es decir, si las partes fueran independientes entre sí y el resultado (precio o márgenes) estuviera determinado por las fuerzas del mercado (libre).

Bajo el imperio de este principio, tanto las directrices como la propuesta de directiva despliegan los elementos técnicos para hacerlo efectivo.

El artículo 4 de la propuesta de directiva establece el efecto jurídico del principio de libre competencia en términos similares a como lo hace el artículo 9 del modelo de convenio. En su virtud, el beneficio derivado de una operación vinculada deberá ser corregido por la Administración tributaria concernida, a fin de ajustarlo al que hubiera sido obtenido entre partes independientes, lo que implica, por regla general, valorar la operación, sea de venta, compra o de cualquier otra naturaleza, por su valor de mercado.

Son operaciones vinculadas las realizadas entre empresas o entidades asociadas. El artículo 9 del modelo de convenio las acota en función de la relación de control, sin profundizar excesivamente en su contenido, en tanto que el artículo 5 de la propuesta de directiva sí lo hace, describiendo un conjunto de supuestos determinantes de la relación de asociación.

La comparación de la operación vinculada con otra no vinculada es la base de la corrección o ajuste que, en su caso, deban practicar las Administraciones tributarias. Las directrices enfatizan este punto dedicándole un capítulo, y la propuesta de directiva, el artículo 11. Naturalmente, esa comparación requiere, como paso previo, la perfecta identificación de la operación vinculada, tarea que cumple el artículo 8 de la propuesta de directiva.

Las directrices contienen una metodología para determinar el precio de transferencia, desgranando cinco métodos, en tanto que el artículo 9 de la propuesta de directiva se limita a enumerar dichos métodos, si bien definidos en su artículo 3.

El ajuste del beneficio al alza o ajuste primario generará, normalmente, un supuesto de doble imposición, para cuya neutralización deberá practicarse un ajuste de signo inverso o ajuste correlativo, al que se refieren las directrices y el artículo 6 de la propuesta de directiva, y lo propio acontece respecto del denominado «ajuste compensatorio», regulado en el artículo 7 de la propuesta de directiva.

Para aliviar los problemas de prueba inherentes a la comprobación de las operaciones vinculadas, las directrices establecen la obligación de documentación, y lo mismo hace el artículo 13 de la propuesta de directiva.

4.2.1.2. La función de las directrices de la OCDE

Las directrices, bien se ve, han servido de fuente de inspiración al autor de la propuesta de directiva, aun cuando no haya agotado todas las materias tratadas por aquellas ni profundizado plenamente, como regla general, en las abordadas. Sin embargo, los Estados miembros deberán hacer un ejercicio de adecuación de su legislación a las previsiones de dichas directrices en orden a la transposición de la eventual directiva. En efecto, el artículo 14.1 de la propuesta de directiva establece que:

Los Estados miembros incluirán en las normas nacionales de transposición de las normas sobre precios de transferencia determinadas por el capítulo II de la presente directiva disposiciones que garanticen que dichas normas sobre precios de transferencia se aplican en consonancia con las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia.

A tal efecto, la propuesta de directiva incluye un anexo que contiene el texto de las directrices, versión 2022. Pero, es más, el artículo 3.18 hace referencia a:

cualquier modificación posterior de dichas Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia que la Unión apruebe en el contexto del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE mediante la adopción de una posición de la Unión con arreglo al artículo 218, apartado 9 del TFUE.

Para valorar este mandato es interesante recordar el preámbulo de la Ley 27/2014, que dice que:

La interpretación del precepto que regula estas operaciones debe realizarse, precisamente, en concordancia con las Directrices de precios de transferencia de la OCDE y con las recomendaciones del Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la UE.

La propuesta de directiva va más allá de la interpretación. En efecto, obliga a los Estados miembros a una labor legislativa que tome en consideración las directrices. Ahora bien, de ahí no debe seguirse que las directrices cobren rango normativo. Las normas aplicables serán aquellas en las que se concrete la transposición de la eventual directiva, si bien tal transposición deberá tomar en consideración los criterios de las directrices.

Esto plantea varias cuestiones: ¿Podría ser tachada de incorrecta una transposición que, aun literalmente apegada a la eventual directiva, no regulara materias no abarcadas por la misma, pero sí por las directrices? ¿Obliga el precepto de la eventual directiva a modificar la normativa nacional en respuesta a la evolución de las directrices? ¿Sería válida una regularización tributaria que, ante una laguna de la normativa nacional, se basara directamente en las directrices? ¿Qué valor habrá de darse a las modificaciones de las directrices contenidas en las sucesivas versiones?

Respecto de la primera cuestión, la respuesta debe ser negativa. La transposición versa, única y exclusivamente, sobre las normas de la eventual directiva. Cuestión distinta es que, en relación con las mismas, deban hacerse las precisiones o ampliaciones necesarias, en el sentido de las directrices.

Por la misma razón, la respuesta a la segunda cuestión ha de ser negativa, excepto que concurra la aprobación de la Unión Europea en los términos del artículo 3.18 de la propuesta de directiva. Ahora bien, habida cuenta de las relaciones de cooperación entre la OCDE y la Unión Europea, el escenario previsible es que medie tal aprobación. En tal caso, los Estados miembros se verán abocados a una modificación de la normativa relativa a los precios de transferencia, en sintonía con la evolución de las directrices, sin que, a tal efecto, sea necesaria una modificación de la eventual directiva, por más que la misma fuere la técnica jurídica más depurada.

De esta manera, se alza el espectro de una modificación sistemática de la normativa nacional relativa a los precios de transferencia, al compás de los cambios de las directrices. Podría entenderse que ello traería inestabilidad normativa. Ahora bien, no cabe identificar modificación sistemática con inestabilidad. Antes bien, esa modificación traería adecuación a la evolución, imparable, de la realidad económica, así como certeza.

Por lo que se refiere a la tercera cuestión, el principio de reserva de ley rechaza la regularización tributaria fundamentada, directamente, en las directrices. He aquí un motivo adicional para no contemplar con reservas las modificaciones sistemáticas de la normativa nacional sobre precios de transferencia.

En fin, las sucesivas modificaciones de las directrices, por sí mismas, en cuanto no hubieren determinado una modificación de la normativa interna, en el sentido que se desprende del artículo 3.18 de la eventual directiva, no tendrán otro valor que el puramente interpretativo, constreñido, en relación con operaciones anteriores a las mismas, a que su contenido sea explicativo, pero no innovativo, respecto de las directrices anteriores.

Así pues, la función de las directrices se despliega en un triple plano:

- Elemento inspirador de la regulación de los precios de transferencia contenida en la eventual directiva. Esta función ya ha sido desplegada en la elaboración de la propuesta de directiva.
- Elemento que debe ser tomado en consideración a los efectos de la transposición de la directiva. Esta función se desplegará en el curso de la eventual transposición que, como se ha indicado, podrá tener carácter dinámico.
- Elemento de ayuda a la aplicación de las normas sobre precios de transferencia, en cuanto coadyuvante privilegiado en su interpretación. Esta función ya se viene desplegando en la actualidad, pero tras la eventual transposición se acrecentará.

4.2.1.3. La técnica jurídica de incorporación del principio de libre competencia

El proyecto de incorporación del principio de libre competencia al derecho de la Unión Europea utiliza la siguiente técnica jurídica:

- La regulación de los elementos nucleares y de general aplicación está contenida en los capítulos I y II de la propuesta de directiva. Coincide con los capítulos I, II, III, IV y V de las directrices.
- La regulación de las materias específicas está encomendada a los actos de ejecución del Consejo a que se refiere el artículo 14.2 de la propuesta de directiva. Coincide con los capítulos VI, VII, VIII, IX y X de las directrices.
- Las sucesivas modificaciones de las directrices aceptadas por la Unión Europea, mediante la adopción de una posición formulada por el Consejo, en los términos del artículo 218.9 del Tratado de la Unión Europea, tienen el mismo estatus que las directrices y, por lo tanto, deberán ser incorporadas al derecho de la Unión Europea.
- En materias no expresamente reguladas en las directrices, el Consejo podrá establecer normas adicionales, respetando los principios de estas.

4.2.2. Ámbito de aplicación

La normativa propuesta afecta a las entidades y establecimientos permanentes, residentes o ubicados, respectivamente, en algún Estado miembro, por razón de las operaciones vinculadas transfronterizas, cualquiera que sea el lugar de la residencia o la ubicación de la otra parte concernida (art. 2), esto es, en otro Estado miembro o en un Estado tercero.

Lo relevante, a los efectos de determinar los sujetos afectados por la propuesta de directiva, es la residencia o la ubicación. La residencia se regirá por las normas nacionales y las

establecidas en los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición. Igualmente, la identificación del establecimiento permanente depende de dichas normas.

A diferencia de la propuesta de directiva relativa a una base imponible común²⁴, no se establece una lista de entidades afectadas según su forma jurídica ni una lista de tributos. Tampoco hay límites por razón del importe de las operaciones vinculadas o del tamaño de las entidades afectadas o el del grupo al que pertenezcan.

Las operaciones vinculadas puramente internas no están afectadas por la propuesta de directiva. Por tanto, los Estados miembros podrán mantener normativas diferentes, según que las operaciones sean internas o transfronterizas. Incluso, en los términos de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de enero de 2010 (asunto C-311/08 –NFJ036705–), SGI, podrán no regular las operaciones puramente internas.

En el caso de España, lo previsible es que la regulación sea común para las operaciones vinculadas internas y transfronterizas, como así acaece actualmente.

4.2.3. Entidades vinculadas

La relación de vinculación se presenta entre personas, sean físicas o jurídicas, que se hallen en alguno de los supuestos previstos en el artículo 5 de la propuesta de directiva. Los supuestos, referidos a las entidades, pueden ser descritos de la siguiente manera:

- Dos entidades se encuentran vinculadas cuando una de ellas esté en condiciones de participar en la gestión de la otra, por poder ejercer sobre ella una influencia notable.
- Una entidad está vinculada con otra cuando tenga sobre ella una participación, directa o indirecta, superior al 25 % en voto o en capital o, al menos, del 25 % en los beneficios.
- Varias entidades están vinculadas entre sí cuando dispongan sobre otra entidad de alguna de las características señaladas en los dos supuestos precedentes.
- Varias entidades están vinculadas entre sí cuando las mismas personas o entidades dispongan sobre ellas de las características señaladas en los dos primeros supuestos.
- Los establecimientos permanentes, respecto de la casa central.

Para precisar los referidos supuestos, se añaden ciertas reglas complementarias. Así, la concerniente a la asignación de los derechos de voto o de participación en el capital, por

²⁴ *Proposal for a Council Directive on Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT) [COM 2023 (532) final].*

causa de actuación conjunta, o la relativa a la determinación de la participación indirecta o, en fin, la agrupación de participaciones de un grupo familiar.

Todos los supuestos, excepto el primero, están basados en elementos objetivos.

La influencia notable es un concepto jurídico indeterminado que deberá ser concretado, caso a caso. A tal efecto, pueden ser útiles las reglas relativas a la obligación de consolidar previstas en el artículo 22 de la Directiva 2013/34 y, en el caso español, en el artículo 42 del Código de Comercio y en el artículo 2 de las Normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1159/2010.

Si se comparan las normas que la propuesta de directiva dedica a definir la existencia de vinculación con las establecidas en el artículo 18 de la Ley 27/2014, se observan ciertas diferencias. En particular, la relación entre una entidad y sus administradores no está contemplada, expresamente, en la propuesta de directiva.

El caso de pertenencia al mismo grupo de consolidación contable, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, aunque no mencionado en la propuesta de directiva, podría ser subsumido en el penúltimo supuesto.

4.2.4. Los ajustes

Cuando la operación vinculada, transfronteriza, haya infringido el principio de libre competencia, las Administraciones tributarias concernidas deben realizar los ajustes pertinentes para restaurar tal principio, generalmente, pero únicamente, sustituyendo el valor convenido por el valor de mercado, de lo que se derivará una modificación del beneficio gravable.

4.2.4.1. La tipología de ajustes

Las directrices contemplan los siguientes tipos de ajustes:

- **Ajuste primario.** Da inicio a la aplicación del principio de libre competencia, según la apreciación de una Administración tributaria. Está reconocido en el artículo 4 de la propuesta de directiva.
- **Ajuste correlativo.** Es el que, a la vista del ajuste primario, en su caso, ha de practicar la Administración tributaria de otra jurisdicción fiscal, a los efectos de aplicar el principio de libre competencia. Evita, total o parcialmente, la doble imposición. Está regulado en el artículo 6 de la propuesta de directiva.
- **Ajuste compensatorio.** Es el realizado por el propio contribuyente, generalmente antes de la presentación de la declaración tributaria, con reflejo en la misma. Está regulado en el artículo 7 de la propuesta de directiva.

- **Ajuste secundario.** Es el que realiza cualquiera de las dos Administraciones tributarias concernidas o una tercera, a la vista de la naturaleza de los desplazamientos patrimoniales provocados por la infracción del principio de libre competencia. La propuesta de directiva no contempla el ajuste secundario, a diferencia de lo previsto el artículo 18.11 de la Ley 27/2014 y de ciertas menciones, no concluyentes, de las directrices.

La propuesta de directiva se refiere a un quinto tipo de ajuste, a saber, el ajuste a la baja sin mediar ajuste primario.

4.2.4.2. El ajuste primario

Tratándose de una operación vinculada de carácter transfronterizo, las Administraciones tributarias de los distintos Estados miembros vendrán obligadas a realizar el ajuste primario.

El ajuste primario no podrá ser a la baja. En efecto, el artículo 4.2 de la propuesta de directiva obliga a incluir en el beneficio gravable el beneficio que no se ha generado por causa de que la operación no se haya realizado en condiciones de libre competencia, sin aludir a las pérdidas, y de ahí que, en la exposición de motivos de la propuesta de directiva, se diga que:

Los ajustes primarios se refieren al aumento de los beneficios imponibles de una empresa como consecuencia de las operaciones transfronterizas con una empresa asociada que no se han llevado a cabo en condiciones de plena competencia.

Del artículo 18.10 de la Ley 27/2014 no se desprende que el ajuste primario no pueda ser a la baja, por más que su interpretación a la luz de las directrices permita negar la viabilidad del mismo.

La obligatoriedad del ajuste primario está en línea con la neutralización de la competencia entre Administraciones fiscales. Para que sea plenamente efectiva esa neutralización, los acuerdos previos en materia de precios de transferencia deberían respetar escrupulosamente el principio de libre competencia. El intercambio de información, relativo a los acuerdos previos con efecto transfronterizo y los acuerdos previos sobre precios de transferencia, previsto en la Directiva 2015/2376, coadyuva a esa finalidad.

4.2.4.3. El ajuste correlativo

El ajuste correlativo trae causa del ajuste primario y tiene por objeto evitar la doble imposición. La propuesta de directiva lo impone a los Estados miembros cuando medien todas y cada una de las siguientes circunstancias:

- El Estado miembro concernido entienda que el ajuste primario está justificado, tanto en sí mismo como en su importe. Habrá de entenderse que un desacuerdo parcial impone un ajuste correlativo parcial.
- Los beneficios objeto del ajuste primario han tributado en el Estado miembro al cual se requiere el ajuste correlativo. La reducción de pérdidas susceptibles de compensación implica tributación. En efecto, el ajuste correlativo se justifica en la neutralización de la doble imposición.

La obligación de practicar el ajuste correlativo no implica que la Administración tributaria concernida deba aceptar, necesariamente, el contenido, alcance e importe del ajuste primario y, por ende, practicar aquel a tenor de este. Por tanto, cuando en el artículo 6.1 de la propuesta de directiva se lee que «los Estados miembros se asegurarán de realizar el ajuste correlativo a fin de evitar la doble imposición», en realidad hay que entender, únicamente, que los Estados miembros están obligados a seguir los procedimientos relativos a la práctica del ajuste correlativo, pero no, necesariamente, a hacerlo efectivo, en su plenitud.

La propuesta de directiva remite a los procedimientos ya en vigor para llevar a la práctica el ajuste correlativo, esto es, el procedimiento amistoso del convenio bilateral para eliminar la doble imposición que resulte aplicable, el Convenio de arbitraje y la Directiva 2017/1852. Adicionalmente, establece un nuevo procedimiento, que podría denominarse «abreviado».

El procedimiento establecido por la Directiva 2017/1852, centrado en el dictamen de la comisión consultiva o de la comisión alternativa de litigios, ha de procurar la correcta aplicación del principio de libre competencia, por cuanto, aun cuando las autoridades competentes puedan adoptar una decisión que se aparte del referido dictamen, ha de suponerse que la misma se fundamentará en dicho principio y, por otra parte, en el caso de que no alcancen un acuerdo, aquellas autoridades quedarán vinculadas por el dictamen. El dictamen afecta a las dos jurisdicciones fiscales concernidas. Por tanto, es posible que, en orden a la determinación del ajuste correlativo, el ajuste primario deba ser modificado.

El procedimiento abreviado se abre mediante una solicitud del contribuyente, sobre la base de un certificado acreditativo del carácter definitivo del ajuste primario y de un escrito explicativo de su adecuación al principio de libre competencia. El Estado miembro requerido, que es aquel a quien corresponda realizar el ajuste correlativo, deberá resolver en el plazo de 180 días. En caso de aceptar la solicitud, habrá de practicar la regularización pertinente. En caso de rechazarla, quedan expeditos los otros procedimientos.

El procedimiento abreviado es lo único novedoso, ya que, en definitiva, los otros procedimientos ya se están aplicando en la actualidad. El tiempo de duración, sensiblemente reducido, y su sencillez, ya que no implica la confrontación entre autoridades competentes, son sus principales atractivos.

Cuando el ajuste primario se haya realizado por un Estado tercero, la obligación de practicar el ajuste correlativo está supeditada a la existencia de un convenio bilateral para

eliminar la doble imposición. En tal caso, el mismo se practicará de acuerdo con el procedimiento amistoso, lo que, actualmente, ya así acontece.

4.2.4.4. El ajuste compensatorio

Es el que practica el propio contribuyente, se entiende que al alza, generalmente antes de la presentación de la declaración tributaria y, naturalmente, con reflejo en esta, al objeto de dar cumplimiento al principio de libre competencia. En suma, el contribuyente practica el ajuste que, en otro caso, hubiera sido realizado por la Administración tributaria competente, en concepto de ajuste primario.

El artículo 7 de la propuesta de directiva somete al ajuste compensatorio un conjunto de requisitos, siguiendo literalmente al Foro Conjunto de Precios de Transferencia²⁵, siendo los más destacados aquellos que hacen referencia a la relación entre la declaración tributaria y la contabilidad:

- El contribuyente debe hacer el ajuste compensatorio con carácter previo a la presentación de la declaración tributaria.
- El contribuyente debe reflejar el ajuste, simétricamente, en las cuentas en todos los Estados miembros a los que concierne.

Se sigue de los dos requisitos precedentes que la propuesta de directiva cierra el paso a los ajustes, incluso al alza, practicados en la declaración tributaria, sin mediar el correspondiente reflejo en la contabilidad de todas las partes implicadas en la operación vinculada. Sin embargo, la propuesta de directiva no profundiza en el contenido de ese reflejo contable, como tampoco lo hacen las directrices y el informe citado, si bien, queda claro que debe afectar homogéneamente a las cuentas de todas las entidades concernidas por la operación vinculada cuando sean residentes en Estados miembros.

Cabe entender que ese reflejo consistirá, básicamente, en valorar por su valor de mercado todos los movimientos patrimoniales inherentes a la operación vinculada, lo que supondrá una alteración de los fondos propios, generalmente con reflejo en la cuenta de resultados. También cabe entender que la contabilidad de las entidades afectadas deberá reflejar el fondo económico de la operación, lo que, igualmente, supondrá una variación de los fondos propios y, generalmente, de los resultados, pero cualitativamente distinta, centrada en la naturaleza del desplazamiento patrimonial provocado por la ruptura del equilibrio económico derivada de la preterición del valor de mercado o, más ampliamente, de la inobservancia del principio de libre competencia. En rigor, puesto que la contabilidad debe reflejar

²⁵ *Report on Compensating Adjustments* (DOC: JTPF/009/FINAL/2013/EN) (2013).

las operaciones realmente habidas, atendiendo a su fondo económico antes que a su forma jurídica, el reflejo contable citado en segundo lugar es el único pertinente.

También cabe entender que el reflejo contable pueda responder a una efectiva modificación del precio o condiciones pactadas para la operación vinculada, mediando, por tanto, los correspondientes movimientos de efectivo o de otra naturaleza patrimonial que, lógicamente, serán contablemente reflejados.

Sin embargo, no parece que la propuesta de directiva pueda imponer que los precios pactados deban ser de mercado. La libertad de empresa se opondría a tal inferencia, sin perjuicio de las responsabilidades que pudieran surgir si de ello se derivasen perjuicios para terceros. Ahora bien, lo que las normas contables sí imponen es que, en los libros de contabilidad, los bienes y servicios inherentes a la operación vinculada se reflejen por su valor razonable y que se explicita, mediante las cuentas apropiadas, el fondo económico subyacente a la misma.

Las dos alternativas respetan el requisito del ajuste simétrico en las cuentas de las entidades vinculadas.

El ajuste compensatorio es contemplado con desconfianza. En efecto, además de los dos requisitos examinados, la propuesta de directiva, en línea con el informe citado, exige que la entidad haya puesto de su parte, en el momento de la realización de la operación vinculada, los medios razonables para lograr un resultado de libre competencia y, adicionalmente, que se halle en condiciones de explicar por qué no fue efectivamente así.

Estas prevenciones dibujan un escenario en el que la entidad reexamina su posición inicial en relación con la sumisión de la operación vinculada al principio de libre competencia, de manera tal que llega a la conclusión de que no fue efectivamente así y, por ello, tal vez para evitar sanciones, decide realizar el ajuste compensatorio. Se trata, bien se comprende, de algo excepcional.

Las directrices observan que «la mayor parte de los países miembros de la OCDE no admite los ajustes compensatorios, basándose en que la declaración tributaria debe reflejar las operaciones reales». En rigor, esta afirmación parece excesiva. En efecto, el ajuste compensatorio descansa sobre una apreciación del valor de mercado de operaciones reales. El artículo 18 de la Ley 27/2014 da pie a que el contribuyente realice un ajuste en sede de la declaración tributaria para cubrir la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado de la operación vinculada. En el modelo de declaración se prevé, a tal efecto, un ajuste respecto del resultado contable, al que se refiere el *Manual práctico de sociedades*²⁶.

²⁶ El importe de la diferencia, en caso de existir, entre el valor de mercado y el valor convenido de las operaciones se incluirá en las casillas [01011] y [01012], «Operaciones vinculadas: aplicación del valor de mercado (artículo 18 LIS)», de la página 12 del modelo 200, según corresponda.

Este tipo de ajuste comparte con el ajuste compensatorio previsto en la propuesta de directiva que es el propio contribuyente el que lo realiza, pero se diferencia en que su admisión no está supeditada al previo reflejo contable. Por ello, parece tratarse de una figura diferente.

No obstante, debe indicarse que, aunque el artículo 18 de la Ley 27/2014, siguiendo lo previsto en la Ley 36/2006, no exija el reflejo contable, las normas de contabilidad sí lo hacen. En efecto, la regla 21.^a, de registro y valoración, del Plan General de Contabilidad establece que, tratándose de operaciones entre entidades del mismo grupo, «los elementos objeto de la transacción se contabilizarán en el momento inicial por su valor razonable», de manera tal que, «si el precio acordado en una operación difiriese de su valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación». En el mismo sentido, en el preámbulo de la Ley 36/2006, ya se advertía, premonitoriamente, que la valoración de las operaciones vinculadas por su valor de mercado «enlaza con el criterio contable» existente, de manera tal que:

el precio de adquisición por el cual han de registrarse contablemente estas operaciones debe corresponderse con el importe que sería acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia, entendiéndose por el mismo el valor de mercado, si existe un mercado representativo o, en su defecto, el derivado de aplicar determinados modelos y técnicas de general aceptación y en armonía con el principio de prudencia,

concluyendo que,

en definitiva, el régimen fiscal de las operaciones vinculadas recoge el mismo criterio de valoración que el establecido en el ámbito contable, [y de ahí que] la Administración tributaria podría corregir dicho valor contable cuando determine que el valor normal de mercado difiere del acordado por las personas o entidades vinculadas, con regulación de las consecuencias fiscales de la posible diferencia entre ambos valores.

Consecuentemente, el ajuste compensatorio necesariamente motivará un reflejo contable de la operación vinculada, de acuerdo con el valor razonable, generalmente identificable con el valor de mercado, no porque así lo establezca la norma fiscal, sino porque lo impone la norma contable. Ahora bien, ese reflejo contable incidirá sobre el resultado contable y, por ende, sobre la base imponible, en aquellos sistemas en que, como el existente en nuestro país a raíz de la Ley 43/1995, el beneficio gravable se configura a partir de aquel. De esta manera, el ajuste compensatorio no se produciría vía ajuste extracontable formulado en la declaración tributaria, sino, precisamente, por la reconfiguración del resultado contable.

En este sentido, una nota del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de 24 de abril de 2008 indicó que:

se puede afirmar que hay bastante similitud entre la normativa fiscal y la contable en cuanto a la obligación de valorar a precio de mercado, por lo que, en principio,

el ajuste que debe hacer la empresa debe ser un ajuste contable, salvo casos excepcionales en que el valor razonable (contable) y el valor de mercado (fiscal) puedan diferir por la forma de determinación.

Con todo, ha de observarse que, pese a esas acertadas reflexiones respecto de la relación entre las normas contables y los precios de transferencia, es lo cierto que en la regulación contenida en la Ley 36/2006 y en la Ley 27/2014 no se halla un claro punto de referencia que permita formular conclusiones definitivas.

Cuestión distinta, aunque relacionada, es si, a la luz de la Ley 27/2014, la Administración tributaria puede rechazar el ajuste que, eventualmente, se realice en la declaración tributaria sin ir acompañado del correspondiente reflejo contable. No parece que ello sea pertinente, pero lo que sí parece cierto es que la eventual directiva proscribirá un ajuste que deberá practicar el propio contribuyente sin que, previamente, se haya efectuado el reflejo en contabilidad.

En aquellos sistemas en los que el beneficio gravable se determine exclusivamente mediante normas fiscales, el ajuste compensatorio se producirá mediante un ajuste extracontable en sede de la declaración tributaria, sin perjuicio del reflejo contable exigido por la eventual directiva.

Naturalmente, el ajuste compensatorio no excluye que la Administración tributaria pueda realizar un ajuste ulterior, esto es, un ajuste primario, en función de las pruebas pertinentes relativas a la aplicación del principio de libre competencia.

4.2.4.5. El ajuste correlativo en sede de las inspecciones conjuntas

El apartado 6.4 de la propuesta de directiva prevé que el ajuste correlativo pueda realizarse como consecuencia de una inspección conjunta u otras formas de cooperación administrativa.

Efectivamente, las inspecciones tributarias conjuntas proporcionan un marco adecuado para el análisis de las operaciones vinculadas transfronterizas y la adopción de decisiones compartidas respecto de los ajustes que procedan. En este sentido se pronuncian las directrices, las cuales resaltan que, una vez alcanzado el acuerdo entre las Administraciones tributarias concernidas, los ajustes correlativos pueden efectuarse en las primeras fases del proceso, gracias a lo cual se evitan al máximo la prescripción y la doble imposición económica.

En este sentido se pronuncia también la propuesta de directiva, a cuyo tenor, el ajuste correlativo obligará a los Estados miembros cuando sus Administraciones tributarias estén de acuerdo en la determinación del precio de competencia y los ajustes primario y correlativo se concedan simétricamente por el mismo importe en todos los Estados o territorios afectados.

La propuesta de directiva no constriñe su mandato a las inspecciones conjuntas previstas en la Directiva 2011/514 ni lo circunscribe a aquellas realizadas entre las Administraciones

tributarias de los Estados miembros. En consecuencia, también afectará a las realizadas al amparo de las normas sobre intercambio de información de los convenios bilaterales o del Convenio Conjunto del Consejo de Europa y de la OCDE sobre Asistencia Administrativa Mutua.

El artículo 177 *quinquies* de la Ley General Tributaria regula las inspecciones tributarias conjuntas. En su apartado 4 se establece que las conclusiones de las actuaciones de la inspección conjunta se documentarán, en su caso, en un informe final que recogerá los hechos y circunstancias relevantes de la inspección conjunta, así como el régimen tributario aplicable a los mismos, en los que exista acuerdo entre los Estados intervinientes, «que habrán de ser tenidos en cuenta en los procedimientos tributarios que puedan llevarse a cabo como consecuencia o en seguimiento de la inspección conjunta». Precisamente, la pertinencia de la realización de un ajuste correlativo puede derivarse de ese informe final, cuyo contenido vincula a la Administración tributaria.

4.2.4.6. El ajuste secundario

Como se ha indicado, no está previsto en la propuesta de directiva. Mas como tampoco está prohibido, no deberá ser eliminado a raíz de la transposición de la eventual directiva. En consecuencia, las calificaciones previstas en el artículo 18.11 de la Ley 27/2014 continuarán siendo aplicables incluso si la otra jurisdicción fiscal no tiene establecidas normas relativas al ajuste secundario.

Igualmente, la restitución prevista en el último párrafo del referido artículo, que excluye la práctica del ajuste secundario, continuará siendo aplicable. La restitución implica un movimiento patrimonial efectivo. Naturalmente, esta restitución tendrá su oportuno reflejo contable.

4.2.4.7. El ajuste a la baja

El artículo 6.5 de la propuesta de directiva establece que, en ausencia del ajuste primario, no se podrá realizar un ajuste a la baja, salvo que concurren cuatro circunstancias:

- El ajuste a la baja es coherente con el principio de libre competencia.
- El importe del beneficio ajustado a la baja ha sido incluido en el beneficio de la otra parte vinculada, de manera tal que exista doble imposición.
- Ese beneficio ha sido gravado en sede de las dos entidades, esto es, ante el Estado miembro de la entidad respecto de la que se predica el ajuste negativo y ante el Estado miembro o tercero, de la otra parte vinculada.
- El Estado miembro que pretenda practicar el ajuste a la baja notifica al otro Estado, junto con la justificación del ajuste al principio de libre competencia.

El ajuste a la baja viene a ser un ajuste correlativo, huérfano del ajuste primario. En sí mismo, en cuanto se realice de acuerdo con el principio de libre competencia, está perfectamente justificado. Sin embargo, puede ser fuente de desimposición y, por ende, palanca de la planificación fiscal agresiva. Eso es, precisamente, lo que pretende cortar de raíz el referido precepto.

Situación similar al ajuste a la baja es aquella en la que se admite que sea el propio contribuyente el que, en aplicación del principio de libre competencia, practique en su declaración un ajuste negativo.

El artículo 18 de la Ley 27/2014 no aborda la cuestión del ajuste a la baja, pero no parece cerrar el paso al mismo, por más que implique un conflicto con las normas contables en materia de operaciones vinculadas. En efecto, no parece admisible contabilizar las operaciones por un valor, que se supone ha de ser el razonable o de mercado, y declararlas por un valor distinto.

La dificultad precedente, al igual que las descritas en relación con el ajuste compensatorio, derivan de que el artículo 18 de la Ley 27/2014 no ha sabido extraer todas las consecuencias que se derivan de la asunción del resultado contable como elemento nuclear en la determinación de la base imponible, prevista en su artículo 10.3. Si lo hubiera hecho, las prevenciones que la propuesta de directiva establece en relación con los referidos ajustes se hubieran visto colmadas.

4.2.4.8. Los ajustes y las normas de contabilidad

En un modelo contable basado en las NIIF, el principio de preferencia del fondo sobre la forma determina que las operaciones vinculadas deban contabilizarse a valor razonable, básicamente coincidente con el valor de mercado. Esa contabilización pondrá de manifiesto desplazamientos patrimoniales, generalmente bajo la forma de aportaciones o de distribución de fondos propios, con incidencia en el resultado contable.

Supóngase que la entidad matriz transmite a la filial un activo por 100, cuyo valor de mercado es 120. La matriz deberá reconocer un resultado de 20 con cargo a la participación y la filial un mayor valor del activo por 20 con abono a aportaciones de socios.

Supóngase que la transmitente es la filial. Esta deberá reconocer un resultado de 20 con cargo a un activo que será cancelado contra fondos propios, y la matriz, un mayor valor del activo por importe de 20 con abono a participación en los beneficios de la filial.

Si, a su vez, el beneficio gravable se construye a partir del resultado contable, las normas contables darán satisfacción al principio de libre competencia.

Por tanto, si el contribuyente las aplica correctamente, el beneficio gravable no deberá ser ajustado, aunque la operación se haya realizado por un valor distinto al de mercado.

Por la misma razón, si el contribuyente no las ha aplicado correctamente, las Administraciones tributarias, con fundamento jurídico en tales normas, podrían practicar la regularización pertinente. Este es el sentido y el significado de los párrafos, anteriormente transcritos, del preámbulo de la Ley 36/2006.

Se llegaría por esta vía a que las normas fiscales relativas a las operaciones vinculadas no hacen sino redundar en lo ya previsto por las normas contables y, por ende, a que son superfluas.

Ahora bien, no debe perderse de vista que la propuesta de directiva versa sobre un panorama fiscal y contable plural. En efecto, no todos los Estados miembros han ajustado sus normas contables, relativas a las cuentas individuales anuales, al modelo contable de las NIIF, pues solo estaban obligados a ello respecto de las cuentas consolidadas, en los términos del Reglamento 1606/2002, ni en la determinación del beneficio gravable han debido partir del resultado contable.

Consecuentemente, más que de redundancia, debería destacarse la idea de convergencia de criterios entre las normas contables y las fiscales concernientes a las operaciones vinculadas.

4.2.5. El análisis de comparabilidad

Para determinar si una operación vinculada es, o no, conforme con el principio de libre competencia, ha de efectuarse una comparación entre la operación vinculada y la que, realizada entre partes independientes, responda a la misma naturaleza y características. Las directrices denominan a esta tarea «análisis de comparabilidad» y establecen los hitos para su realización:

- Determinación de los años incluidos en el análisis.
- Análisis del conjunto de las circunstancias del contribuyente.
- Identificación de la operación vinculada, sobre la base de un análisis funcional.
- Revisión de los comparables internos, si los hubiere.
- Determinación de las fuentes de información disponibles sobre los comparables externos.
- Selección del método de determinación del precio de transferencia más adecuado.
- Determinación de las características clave que debe cumplir una operación no vinculada para ser considerada comparable.
- Determinación y aplicación de los ajustes de comparabilidad oportunos.
- Determinación del beneficio de libre competencia.

La propuesta de directiva, en sus artículos 8, «Identificación de las relaciones comerciales o financieras», y 11, «Análisis de comparabilidad», sintetiza los criterios de las directrices, relativas al análisis de comparabilidad. En este sentido, su aplicación será consistente con los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición, lo que facilitará la tarea de las Administraciones tributarias y de los contribuyentes.

Esta misma función cumple el artículo 16 del Reglamento del impuesto sobre sociedades.

4.2.6. Métodos para determinar el precio de transferencia

De acuerdo con las directrices, los referidos métodos permiten determinar si las operaciones vinculadas, en sus condiciones tanto comerciales como financieras, se ajustan, o no, al principio de libre competencia. El artículo 9 de la propuesta de directiva asigna a los métodos la función de determinar si el precio de la operación vinculada es, efectivamente, el que responde al citado principio. En suma, de la aplicación de los métodos se derivará un valor de mercado para la operación vinculada realizada que, puesto en relación con el convenio, permitirá determinar, en su caso, el importe del ajuste que realizar.

Distinguen las directrices dos clases de métodos, a saber, los basados en las operaciones y los basados en el resultado de las operaciones. Están basados en las operaciones el método del precio libre comparable, el método del precio de reventa y el método del coste incrementado. Están basados en el resultado de las operaciones el método del margen neto operacional y el método de la distribución del resultado.

El artículo 9.1 de la propuesta de directiva recoge esos cinco métodos y el artículo 3 los describe, siguiendo los criterios de las directrices.

Cuando ninguno de los métodos, atendiendo a las circunstancias del caso, sea apropiado, el artículo 9.2 de la propuesta de directiva permite la aplicación de otro con tal de que, lógicamente, procure una aproximación más fiable al principio de libre competencia.

El artículo 10 de la propuesta de directiva establece un conjunto de reglas en orden a seleccionar el método más adecuado, sin expresar la preferencia por ninguno de ellos. No obstante, las directrices observan que los métodos basados en las operaciones son los preferibles y, dentro de ellos, el del precio libre comparable, si bien es reconocido que este método solo es fácilmente aplicable cuando existan comparables internos o cuando las operaciones versen sobre bienes o servicios negociados en mercados amplios u organizados.

El artículo 18.4 de la Ley 27/2014 se expresa en términos similares a como lo hace la propuesta de directiva, esto es, define los cinco métodos sin establecer criterios de preferencia entre ellos y admite otros, generalmente aceptados, con carácter excepcional y subsidiario.

4.2.7. Determinación del rango de plena competencia

Observan las directrices que habrá muchas ocasiones en las que la aplicación del método o métodos más apropiados no conduzcan a un valor único, sino a un rango de valores fiables. En tal caso, es preciso elegir el punto del rango más idóneo. Las directrices distinguen dos situaciones.

Cuando el rango comprende resultados muy fiables y relativamente iguales, cualquiera de ellos satisface el principio de plena competencia. Inversamente, cuando no hayan podido superarse algunos defectos en la comparabilidad, lo pertinente es utilizar medidas de tendencia central, tales como la media, simple o ponderada, o la mediana.

El artículo 12 de la propuesta de directiva precisa y delimita los criterios procedentes de las directrices estableciendo al efecto un conjunto de normas para el caso en el que los métodos aplicados para determinar el precio de transferencia lleven a un rango de valores:

- El rango de plena competencia es el comprendido entre los percentiles 25 y 75. En consecuencia, no serán objeto de ajuste las operaciones convenidas por un valor comprendido en dicho rango, a menos que se demuestre que los hechos y circunstancias justifiquen la utilización de un determinado valor dentro de ese rango.
- Cuando el valor convenido caiga fuera del referido rango, se aplicará la mediana, esto es, el percentil 50, a menos que se demuestre que otro punto, dentro del rango, es más idóneo en orden a la aplicación del principio de libre competencia.

La nota del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Tributaria de 24 de febrero de 2021 desglosa un conjunto de criterios en línea con los anteriores.

4.2.8. La documentación

Según las directrices, la documentación pretende garantizar que los contribuyentes sean conscientes de la necesidad de ajustar sus operaciones vinculadas al principio de libre competencia y facilitar la labor de comprobación de las Administraciones tributarias.

Las directrices indican que la documentación comprende tres tipos de información, a saber, la relativa al conjunto de entidades que componen el grupo multinacional, la concerniente a las operaciones realizadas por el contribuyente y, en fin, la que versa sobre la distribución territorial de los beneficios y los impuestos sobre los mismos.

Siguiendo lo previsto en las directrices, el artículo 13 de la propuesta de directiva establece la obligación, a cargo del contribuyente, de preparar una documentación que acredite que las operaciones vinculadas se han realizado respetando el principio de libre competencia, pero

sin descender, explícitamente, al contenido y estructura de la misma. No obstante, la remisión que efectúa a los artículos precedentes permite entender que la documentación deberá abarcar los siguientes aspectos:

- Identificación de las operaciones vinculadas y de sus características económicas y financieras.
- El método seleccionado para determinar el precio de transferencia, junto con la justificación de ser el más apropiado, así como, en su caso, el rango de plena competencia.
- Los elementos básicos en orden a la realización del análisis de comparabilidad.

Se trata, bien se ve, de un espectro informativo más reducido que el contemplado por las directrices. No obstante, la previsión del artículo 14.1 de la propuesta de directiva, anteriormente comentada, en unión a la habilitación concedida a la Comisión para que, mediante actos delegados, establezca modelos comunes, augura que la obligación de documentación se configurará con la amplitud prevista en las directrices, al modo en como lo ha hecho el capítulo V del Reglamento del impuesto sobre sociedades.

4.2.9. Habilitación al Consejo

La propuesta de directiva no abarca todas las materias abordadas por las directrices. Así, no establece reglas específicas en relación con los intangibles (capítulo VI), los servicios intragrupo (capítulo VII), los acuerdos de reparto de costes (capítulo VIII), las reestructuraciones (capítulo IX) y las operaciones financieras (capítulo X).

No obstante, el artículo 14.2 de la propuesta de directiva establece que el Consejo podrá dictar normas adicionales, coherentes con las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, relativas al modo de aplicación del principio de plena competencia y de las restantes disposiciones establecidas en el capítulo II de la propia directiva a operaciones específicas para garantizar una mayor seguridad fiscal y mitigar el riesgo de doble imposición. Pues bien, estas operaciones son, inicialmente, las mencionadas en el párrafo anterior.

Ahora bien, no puede descartarse que esa habilitación pueda proyectarse sobre otras materias. En efecto, en el apartado 16 de los considerandos de la propuesta de directiva se explica el contenido de esa habilitación indicando que:

prevé la posibilidad de establecer nuevas normas comunes vinculantes en materia de precios de transferencia mediante actos de ejecución, [los cuales] deben proporcionar a los contribuyentes una visión clara de lo que las autoridades tributarias de la Unión considerarían aceptable respecto de operaciones concretas, y establecer los denominados «régimenes de protección», [de manera tal que] se

confiere al Consejo, a propuesta de la Comisión, competencias de ejecución para adoptar decisiones en virtud de la presente Directiva.

Las directrices describen los regímenes de protección como aquellos que permiten, respecto de una categoría de operaciones o de contribuyentes, reemplazar las reglas generales para determinar los precios de transferencia por otras de más sencilla aplicación. Las directrices no sugieren el establecimiento de algunos regímenes de protección concretos, limitándose a explicitar las ventajas (reducción de costes, certidumbre, economía de recursos) y los inconvenientes (desviación del principio de libre competencia, riesgos de doble imposición y desimposición, dificultades en los procedimientos amistosos, favorecimiento de la planificación fiscal, discriminación entre contribuyentes y operaciones).

Las directrices no incluyen, entre los regímenes de protección, las medidas que aligeran las obligaciones de documentación, los acuerdos previos en materia de precios de transferencia y todo lo concerniente a la subcapitalización.

4.3. Propuesta de Directiva relativa a la aplicación de las reglas de la sede

El objetivo de la propuesta de directiva es que el beneficio derivado de las operaciones realizadas a través de los establecimientos permanentes, ubicados en algún Estado miembro, se determinen de acuerdo con las normas del Estado miembro de la casa central o sede. Con ello se pretende facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a las pequeñas y medianas empresas y aligerar las cargas administrativas mediante la denominada «ventanilla única».

La propuesta de directiva no entra en la definición de establecimiento permanente ni en la asignación de ingresos, gastos, activos y pasivos al mismo ni, en fin, en la eliminación de la doble imposición; se trata de materias que se regirán por las normas internas y los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición.

4.3.1. Características básicas del régimen

El régimen fiscal previsto en la propuesta de directiva, habitualmente denominado HOT (*Head Office Tax*), presenta las siguientes características:

- La base imponible de la imposición sobre el beneficio obtenido a través de establecimientos permanentes ubicados en Estados miembros se determinará de acuerdo con la legislación del Estado miembro de la residencia de la casa central o sede (art. 3.4). De esta manera, serán inaplicables, en lo concerniente a la determinación de la base imponible, las legislaciones de los Estados miembros en los que se hallen ubicados los establecimientos permanentes o Estados de acogida (art. 3.5). Por

tanto, una única legislación fiscal, esto es, la del Estado miembro de la residencia de la casa central o sede, será aplicable. Este es el punto básico del régimen fiscal HOT. Implica un alto grado de confianza entre los distintos Estados miembros respecto de sus legislaciones fiscales relativas a la imposición sobre el beneficio, máxime considerando que, respecto de ellas, no existen pautas de armonización más allá de las de carácter fragmentario procuradas por ciertas directivas²⁷.

- El tipo de gravamen aplicable sobre dicho beneficio será el del Estado miembro en el que se halle ubicado el establecimiento permanente o Estado miembro de acogida (art. 12.2). Respecto de otros elementos que pueden tener incidencia en el importe de la deuda tributaria, tales como las deducciones de la cuota íntegra por incentivos o retenciones fiscales, no se pronuncia la propuesta de directiva, de manera tal que deberán regirse por la legislación del Estado miembro donde se halle ubicado el establecimiento permanente o Estado miembro de acogida.

Este régimen fiscal se aplicará a elección de la entidad que tenga la condición de casa central o sede (art. 4.1) y abarcará a la totalidad de los establecimientos permanentes ubicados en los Estados miembros, incluso a los que se constituyan después del ejercicio de la opción (art. 4.2). Sin embargo, no se aplicará respecto de las rentas del transporte marítimo cuando el Estado miembro de la casa central o sede tenga establecido el régimen de tonelaje (art. 5).

Visto desde la perspectiva de la legislación fiscal española, el régimen fiscal HOT afectaría, únicamente, al impuesto sobre la renta de no residentes. En efecto, la renta obtenida por una entidad no residente mediante establecimiento permanente ubicado en territorio español, que haya optado por el régimen fiscal HOT, no se determinará de acuerdo con lo previsto en el artículo 18 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de no residentes (TRLIRNR), el cual, como es sabido, se remite a las normas del impuesto sobre sociedades, sino según las normas del Estado miembro de la casa central o sede. Por el contrario, la exención de las rentas obtenidas a través de establecimiento permanente, prevista en el artículo 22 de la Ley 27/2014, continuaría aplicándose en sus propios términos.

4.3.2. Características procedimentales

El procedimiento de aplicación del régimen fiscal HOT responde a la técnica de la ventanilla única, lo que implica que se desarrollará ante la Administración tributaria del Estado miembro de la casa central o autoridad de presentación (art. 3.7):

- La casa central o sede ejercerá la opción por el régimen fiscal ante la Administración tributaria del Estado miembro en el que resida, denominada «autoridad

²⁷ Directiva 2009/133, fusiones y operaciones asimiladas; Directiva 2011/196, matriz-filial; Directiva 2016/1164, antiabuso.

de presentación», la cual verificará si se cumplen los requisitos de admisión. Su decisión, positiva, podrá ser impugnada por la Administración tributaria del Estado miembro de acogida, y la negativa, por la casa central o sede (art. 6).

- El régimen fiscal se aplicará durante cinco ejercicios fiscales consecutivos (art. 7), pudiendo ser renovado, excepto si media alguna causa de exclusión (art. 9). No obstante, el traslado de la residencia de la casa central o sede a un Estado tercero determina la no aplicación del régimen fiscal HOT a partir del ejercicio fiscal siguiente (art. 8.1 y2), en tanto que la hecha a otro Estado miembro permite ejercitar la opción (art. 8.4).
- La declaración fiscal será única, sustanciándose ante la autoridad de presentación (art. 11.1), la cual practicará una liquidación provisional (art. 11.4). Esa liquidación provisional podrá ser rechazada por todas y cada una de las Administraciones tributarias de los Estados miembros de acogida, suscitándose así un conflicto que será resuelto de acuerdo con el procedimiento previsto en el convenio bilateral para evitar la doble imposición correspondiente o en la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea (art. 11.7). La casa central o sede podrá recurrir la liquidación ante la autoridad de presentación, de conformidad con las normas del Estado de la sede (art. 11.7).
- La autoridad de presentación recaudará las deudas tributarias relativas a los establecimientos permanentes y las transferirá a las Administraciones tributarias de los Estados miembros de acogida que correspondan (art. 12).
- La comprobación de la declaración tributaria corresponde a la autoridad de presentación. No obstante, la Administración tributaria del Estado miembro de acogida podrá solicitar que se lleve a cabo, juntamente con la autoridad de presentación, una comprobación que abarque el cálculo del resultado imponible, la atribución de beneficios al establecimiento permanente o el tipo impositivo aplicable (art. 13).

4.3.3. Ámbito de aplicación

El régimen fiscal HOT está circunscrito, en síntesis, a las empresas de reducida dimensión, residentes en algún Estado miembro de la Unión Europea, de carácter autónomo o aislado, que operen en otros Estados miembros, exclusivamente, a través de establecimientos permanentes (art. 2).

4.3.3.1. Requisito de tamaño

Bajo el perímetro de la reducida dimensión se comprenden las microempresas y las pequeñas y medianas empresas (pymes), en el sentido de la normativa contable comunitaria

(art. 2.1 d). En consecuencia, se hallarán dentro del mismo las entidades que no rebasen dos de estos tres límites: 20 millones, cifra de balance; 40 millones cifra de negocios; 250, número de empleados (art. 3 de la Directiva 2013/34/UE).

4.3.3.2. Requisito de autonomía

El carácter autónomo o aislado se define negativamente: no formar parte de un grupo de consolidación contable; no tener la consideración de empresa asociada; no tener la consideración de empresa vinculada (art. 2.1 f).

Los grupos de consolidación contable se definen en función de las relaciones previstas en el artículo 22 de la Directiva 2013/34/UE; en síntesis, mayoría de los derechos de voto, capacidad de designar a la mayoría de los administradores, directores o supervisores, y derecho al ejercicio de una influencia dominante, con fundamento contractual o estatutario.

La relación de asociación se presume por la titularidad del 20 % o más de los derechos de voto (art. 2.13 de la Directiva 2013/34/UE).

La relación de vinculación se presenta cuando concorra alguna de las relaciones determinantes de la existencia de un grupo de consolidación contable o cuando una empresa, accionista o asociada a otra, controla sola, en virtud de un acuerdo celebrado con otros accionistas o socios de la segunda empresa, la mayoría de los derechos de voto de sus accionistas (art. 2.3 de la Recomendación 2003/361/CE de la Comisión, de 6 de mayo, sobre la definición de microempresas, pequeñas y medianas empresas).

La redacción de la norma da pie para interpretar que cualquier entidad del grupo de consolidación contable cae fuera del ámbito de aplicación, pero, respecto de la asociación y vinculación, es dudoso si se refiere exclusivamente a la empresa asociada o vinculada o también a las entidades que intervienen en las relaciones determinantes.

4.3.3.3. Requisito de operatoria a través de establecimiento permanente

El tercer requisito consiste en que las entidades deben operar en otros Estados miembros «exclusivamente» a través de uno o varios establecimientos permanentes (art. 2.1 e). Por tanto si, además, operan a través de entidades filiales, no caerán dentro del ámbito de aplicación. En tal caso, las rentas obtenidas a través de los establecimientos permanentes deberán determinarse de acuerdo con las normas del Estado miembro en el que se hallen ubicados o Estado de acogida.

Ahora bien, tal exclusión también derivaría de que la relación matriz-filial podría configurar un grupo de consolidación contable. En este sentido, la operatoria a través de entidades filiales en Estados terceros determinaría la exclusión. Por el contrario, no la determinaría la operatoria en Estados terceros a través de establecimiento permanente.

4.3.3.4. Requisito de la residencia

La casa central o sede debe tener su residencia en algún Estado miembro (art. 2.1 b), para cuya determinación se atenderá a las legislaciones fiscales de los Estados miembros y a los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición.

Consecuentemente, las rentas de los establecimientos permanentes pertenecientes a entidades residentes en Estados terceros se determinarán de acuerdo con las normas del Estado miembro en el que se hallen ubicados.

4.3.3.5. Requisito de forma jurídica y sujeción impositiva

Las entidades que ostenten la condición de casa central deberán tener alguna de las formas jurídicas relacionadas en los anexos I y II (art 2.1 a) y estar sujetas a un impuesto, incluso a través de sus propietarios, de los relacionados en los anexos III y IV (art. 2.1 c).

Por lo que se refiere a España, todas las entidades sujetas al impuesto sobre sociedades cumplirán con los dos requisitos.

4.3.4. Normas antiabuso

La aplicación de la legislación del Estado miembro de la residencia de la casa central o sede entraña el riesgo de una elección de conveniencia de dicha residencia. Para neutralizarlo, se establece un conjunto de requisitos.

El más relevante de ellos es el que pone en relación el volumen de negocios de la sede con el de los establecimientos permanentes:

- Es requisito de admisibilidad del régimen fiscal HOT que la suma del volumen de negocios de todos los establecimientos permanentes no haya superado, en los dos últimos ejercicios fiscales, el doble del volumen de negocios de la casa central o sede (art. 4.1 a).
- Es causa de cese en la aplicación del régimen fiscal HOT, a partir del ejercicio fiscal siguiente, que la suma del volumen de negocios de todos los establecimientos permanentes haya superado, en los dos últimos ejercicios fiscales, el triple del volumen de negocios de la casa central o sede (art. 8.1 b).
- Es causa de no renovación del régimen que la suma del volumen de negocios de todos los establecimientos permanentes haya superado, durante dos ejercicios fiscales, el doble del volumen de negocios de la casa central o sede (art. 10.a).

La aplicación de las reglas precedentes exige deslindar la cifra de negocios imputable a la casa central o sede de la relativa a los establecimientos permanentes. Por otra parte,

atendiendo a su finalidad, parece que, a estos efectos, debe computarse la de la totalidad de los establecimientos permanentes y no solo las de los ubicados en Estados miembros.

En el considerando 5 de la propuesta de directiva se dice que «el objetivo que se persigue es subrayar que la actividad empresarial realizada a través del establecimiento o de los establecimientos permanentes únicamente puede ser una ampliación de la actividad principal de la sede».

Sin embargo, el referido criterio no tiene un perfecto reflejo en el articulado, ya que en el mismo no se establece la homogeneidad entre las actividades de la casa central o sede y las de los establecimientos permanentes.

La permanencia en el tiempo de ciertos requisitos, en relación con la admisión y la renovación del régimen, también juegan ese papel antiabuso. En este sentido, a efectos de la admisión, el lugar de la residencia de la casa central o sede y la calificación de microempresa o pyme han debido mantenerse, al menos, durante los dos últimos ejercicios fiscales (art. 4.1) y, a efectos de la renovación, será rechazada si la referida calificación no ha concurrido en dos ejercicios fiscales consecutivos (art. 10).

4.3.5. Engarce con el sistema internacional de tributación sobre el beneficio de las entidades

El artículo 5 del Modelo de convenio para eliminar la doble imposición de la OCDE define el establecimiento permanente; el artículo 7 otorga derechos de imposición al Estado donde se ubique el establecimiento permanente y, en fin, los artículos 23 A (método de exención) y 23 B (método de imputación) establecen las reglas para eliminar la doble imposición.

Ninguno de estos preceptos está afectado por el régimen fiscal HOT. El convenio bilateral para eliminar la doble imposición existente entre el Estado miembro de la casa central o sede y el Estado miembro del establecimiento permanente o Estado de acogida se aplicará sin modificación alguna.

Desde esta perspectiva, el referido régimen fiscal es neutral en relación con los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición. En efecto, estos convenios otorgan derechos de imposición, pero no se adentran en la definición de las normas para calcular los beneficios obtenidos a través de establecimiento permanente más allá de precisar que tales beneficios deben responder al principio de libre competencia. Al tiempo, la propuesta de directiva no versa sobre los criterios de atribución de ingresos y gastos al establecimiento permanente.

La distinción entre las normas relativas a la atribución de beneficios y las concernientes al cálculo de su importe está reconocida en el artículo 13.2 de la propuesta de directiva,

a cuyo tenor, la autoridad tributaria del Estado miembro de acogida podrá solicitar que se lleve a cabo juntamente con la autoridad de presentación una comprobación que abarque «el cálculo del resultado imponible del establecimiento permanente de conformidad con las normas relativas a la imposición en la sede, la atribución de beneficios al establecimiento permanente o el tipo impositivo aplicable», considerando que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 3.4 de la propuesta de directiva, «las normas relativas a la imposición en la sede son las normas tributarias del Estado miembro de la sede utilizadas para calcular el resultado imponible de la sede y de sus establecimientos permanentes», lo que significa que «seguirán aplicándose los principios que rigen la atribución de rentas a un establecimiento permanente, establecidos en el convenio bilateral aplicable para evitar la doble imposición entre el Estado miembro del establecimiento permanente y el Estado miembro de la sede» (punto 4 de los considerandos de la propuesta de directiva). Precisamente, por causa de esa distinción corresponde al Estado miembro de acogida revisar la liquidación practicada por la autoridad de presentación en relación con la atribución de beneficios al establecimiento permanente de conformidad con lo dispuesto en el convenio bilateral aplicable para evitar la doble imposición entre el Estado miembro de acogida y el Estado miembro de la sede. Esa distinción también se aprecia en nuestra legislación, la cual regula separadamente las rentas imputables a los establecimientos permanentes (art. 16 del TRLIRNR) y la determinación de la base imponible (art. 18 del TRLIRNR).

Por tanto, a efectos de calcular el importe de la deuda tributaria correspondiente a los beneficios derivados de las operaciones realizadas a través de establecimiento permanente, se aplicarán las reglas de atribución de beneficios previstas en el convenio bilateral correspondiente²⁸ y las reglas de cálculo previstas en la legislación del Estado miembro de la casa central o sede para determinar la base imponible.

En consecuencia, el régimen fiscal HOT es perfectamente compatible con los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición.

Dicho esto, es lo cierto que la información relativa a los hechos determinantes de la existencia de un establecimiento permanente y los hechos subyacentes a la atribución de beneficios se manifiestan directamente en el propio establecimiento permanente. Bajo tal consideración, el principio de ventanilla única, propio del referido régimen fiscal, presenta dificultades de información y, por ende, complica el procedimiento de aplicación de la imposición sobre el beneficio.

Sin embargo, si se contempla la cuestión desde la perspectiva de la eliminación de la doble imposición, el régimen fiscal HOT facilita su aplicación. En efecto, si se trata del método de exención, la porción de renta exenta ha de determinarse de acuerdo con las normas del Estado miembro de la casa central o sede y, si se trata del método de

²⁸ *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishment* (17 de julio de 2008).

imputación, el límite, propio de la de carácter ordinario, también ha de calcularse de acuerdo con esas normas.

4.3.6. Aplicación de incentivos fiscales

Un punto relevante, respecto del cual la propuesta de directiva guarda silencio, es el de los incentivos fiscales.

En cuanto operen en la base imponible, parece que serán aplicables los establecidos por la legislación fiscal del Estado de la casa central o sede, pero, si lo hicieren a modo de deducción de la cuota, parece que serán los del Estado de acogida, pudiendo suceder que, en relación con los mismos hechos, concurren incentivos fiscales instrumentados en base imponible y en cuota.

Así, la promoción del I+D+i puede llevarse a cabo mediante reducciones de la base imponible (*patent box*) o amortizaciones fiscales que excedan de las contables o, en fin, mediante deducciones de la cuota. Las dos primeras dependerán de la legislación del Estado de la casa central o sede, en tanto que la tercera, seguramente, de la del Estado de acogida.

4.3.7. Selección del régimen más favorable

El régimen fiscal HOT se presenta como una solución para superar las dificultades derivadas de «la coexistencia e interacción de 27 sistemas diferentes de tributación aplicables a las sociedades en la Unión», lo que «confiere complejidad al cumplimiento de las obligaciones fiscales», que lleva aparejados «largos procedimientos caracterizados por la imprevisibilidad y la incoherencia, junto con elevados costes de cumplimiento» (considerando 2).

Desde luego, entenderse con una sola legislación y con una sola Administración tributaria resta complejidad al cumplimiento de las obligaciones fiscales. Sin embargo, dicho régimen no supera la dificultad inherente a la atribución de beneficios al establecimiento permanente. A estos efectos, será necesario individualizar los activos y actividades desarrolladas a través del establecimiento permanente y cuantificar el beneficio procedente de las mismas, para lo cual, de ordinario, será preceptivo llevar una contabilidad separada por cada establecimiento permanente.

Véase, entonces, que la solución procurada por el régimen fiscal HOT, en orden a aliviar la complejidad y los costes de cumplimiento, no es radical.

Por otra parte, puesto que el régimen es de aplicación voluntaria, una elección racional implica comparar la legislación fiscal del Estado de la casa central o sede con aquellas de

los Estados de acogida. Ahora bien, esa comparación encierra severas dificultades, ya que requiere el conocimiento perfecto de las legislaciones concernidas.

4.3.8. Distorsiones de la competencia

La posibilidad de optar por la legislación fiscal del Estado miembro de la casa central o sede puede representar una distorsión de la competencia. En efecto, las entidades residenciadas en el Estado miembro de acogida habrán de tributar, sin posibilidad de opción, de acuerdo con la legislación fiscal del mismo, en tanto que los establecimientos permanentes podrán hacerlo por la legislación fiscal del Estado miembro de la casa central o sede. De esta manera, dos empresas que realicen las mismas operaciones, en el mismo mercado, podrán estar sujetas a normas fiscales diferentes en relación con la imposición sobre el beneficio.

Las entidades filiales no quedan afectadas por la propuesta de directiva aun cuando realicen operaciones comparables a las efectuadas a través de establecimientos permanentes. Esto introduce otra distorsión, adversa al principio de libertad de establecimiento. En efecto, la apertura de un establecimiento permanente y la constitución de una entidad filial son formas alternativas de ejercer dicha libertad.

Otra distorsión se presenta en relación con los establecimientos permanentes cuya casa central no sea residente en algún Estado miembro, ya que estos no están comprendidos dentro del ámbito de aplicación de la propuesta de directiva.

4.3.9. Conflicto de intereses

Desde la perspectiva de los principios de la imposición, el régimen fiscal HOT cercena el principio de neutralidad en la importación de capitales, por cuanto la tributación, en lo que concierne a la base imponible, no dependerá de la legislación fiscal vigente en la jurisdicción del mercado en el que se opere, pero no lo excluye totalmente, ya que la tributación, respecto al tipo de gravamen, continúa dependiendo de esa legislación fiscal. Ese cerceamiento no llega a determinar, por las mismas razones, el imperio del principio de neutralidad en la exportación de capitales.

El juego conjunto de la asignación de derechos de imposición al Estado del establecimiento permanente y de la obligación de eliminar la doble imposición a cargo del Estado de la casa central o sede determina un conflicto de intereses entre ellos, cualquiera que sea el método para eliminar la doble imposición que se aplique. El régimen fiscal HOT no supera ese conflicto, aunque sí incide sobre el mismo, en la medida en que sitúa la competencia para determinar la base imponible, así como los elementos básicos de procedimiento, en sede de la normativa del Estado miembro de la casa central o sede.

4.3.10. Relación con el convenio multilateral relativo al montante A del pilar I

El régimen fiscal HOT regula una materia distinta de aquella sobre la que versa el referido convenio multilateral aun cuando ambos pongan en relación dos jurisdicciones fiscales.

El régimen fiscal HOT parte de la existencia de un lugar fijo de actividad situado en otro Estado miembro, tal como se defina en el convenio bilateral pertinente para evitar la doble imposición o, en su defecto, en la legislación nacional, en tanto que el convenio multilateral asigna derechos de imposición en ausencia de establecimiento permanente.

Por tanto, no se presentan interferencias entre los dos regímenes.

Referencias bibliográficas

Botella García-Lastra, C. (2016). *La armonización de la base imponible común consolidada del impuesto sobre sociedades y su incidencia en el sistema tributario español*. Aranzadi.

Calderón Carrero, J. M. (2023). El Convenio multilateral para la implementación de la cantidad A del pilar 1 (BEPS 2.0): análisis preliminar y potenciales implicaciones para el sistema de fiscalidad internacional. *Carta Tributaria*, 103.

Reimer, E. y Rust, A. (eds.) (2022). *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. Wolters Kluwer.

Sanz Gadea, E. (2023). Limitación a la deducción de gastos financieros. Transposición de la Directiva (UE) 2016/1164. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 488, 47-88. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.19439>

Eduardo Sanz Gadea. Licenciado en Derecho y en Ciencias Económicas. Graduado en Ciencias Políticas. Inspector de Hacienda del Estado. Subdirector General de Impuestos sobre las Personas Jurídicas. Jefe de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes. Doctor *honoris causa* UDIMA. Ha participado como ponente en cursos, seminarios y másteres impartidos por diversos centros oficiales (Universidades y Administraciones), así como en asociaciones y centros privados en las materias anteriormente indicadas, pero especialmente en materia del impuesto sobre sociedades.



Reflexiones sobre la deflactación del IRPF

Manuel Santolaya Blay

Inspector de Hacienda del Estado (España)

masabla@yahoo.com | <https://orcid.org/0000-0003-2131-268X>

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Emilio Álvarez Pérez-Bedia, don Oriol Amat Salas, don Xavier Llopart Pérez, doña Rosa Puigvert Colomer y doña Rosalía Soler Villa.

Extracto

En tiempos de inflación manifiesta resulta aconsejable volver sobre un viejo tópico de la teoría de la hacienda pública: el de los efectos combinados de inflación y progresividad tributaria sobre la escala de gravamen y su forma de neutralizarlos a través de la deflactación. Se analizan para ello distintas formas de practicarla, algunas más complejas que otras. Destaca, en especial, la inexistencia de una escala única para la deflactación parcial.

Palabras clave: inflación; progresividad; deflactación; IRPF.

Recibido: 05-03-2023 / Aceptado: 08-09-2023 / Revisado: 20-03-2024 / Publicado: 03-05-2024

Cómo citar: Santolaya Blay, M. (2024). Reflexiones sobre la deflactación del IRPF. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 494, 91-124. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.18915>



Reflections on personal income tax deflation

Manuel Santolaya Blay

This work has been selected for publication by: Mr. Emilio Álvarez Pérez-Bedia, Mr. Oriol Amat Salas, Mr. Xavier Llopart Pérez, Mrs. Rosa Puigvert Colomer and Mrs. Rosalía Soler Villa.

Abstract

In times of manifest inflation it is advisable to return to an old topic of the theory of public finance: that of the combined effects of inflation and tax progressivity on the tax scale and the way to neutralize them, through deflation. Different ways of practicing it are analyzed, some more complex than others. In particular, the lack of a single scale for partial deflation stands out.

Keywords: inflation; progressivity; deflation; personal income tax.

Received: 05-03-2023 / Accepted: 08-09-2023 / Reviewed: 20-03-2024 / Published 03-05-2024

Citation: Santolaya Blay, M. (2024). Reflexiones sobre la deflactación del IRPF. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 494, 91-124. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.18915>



Sumario

- 1. Introducción teórica
- 2. La escala de gravamen del IRPF español
- 3. La deflactación de la escala
 - 3.1. Deflactación de acuerdo con la tasa de inflación
 - 3.2. ¿Qué sucede si no se implementa la deflactación?
 - 3.3. Hiperinflación
- 4. Extensiones
 - 4.1. Deflactación con absorción parcial de la inflación
 - 4.2. Deflactación parcial
 - 4.2.1. Una primera aproximación intuitiva e incorrecta
 - 4.2.2. Procedimiento correcto de deflactación parcial
 - 4.3. Deflactación parcial alternada
- 5. Deflactación con tarifas progresivas alternativas
- 6. Conclusiones
- Anexo
- Referencias bibliográficas

1. Introducción teórica

Existen razones, tanto macroeconómicas como microeconómicas, para que los impuestos sean progresivos. Desde el primer ámbito, la progresividad impositiva se justifica, fundamentalmente, por dos motivos: a) contribuye a la redistribución personal de la renta¹; b) potencia el efecto de los estabilizadores automáticos². Desde el segundo, se invoca por la necesidad de que el impuesto suponga un sacrificio igual para todos los llamados a soportarlo. Se parte para ello de la hipótesis de que la utilidad del sujeto depende de su renta, según una función creciente y cóncava, así como de que la versión del sacrificio pertinente es la de sacrificio marginal después de impuestos³. No son los únicos argumentos, pero sí

¹ Los impuestos fijos la empeoran, los proporcionales la dejan inalterada y los progresivos la mejoran (véase el anexo).

² La condición de equilibrio macroeconómico a corto plazo es que $Y = C + I + G + X - M$, siendo Y = producción-venta; C = consumo privado; I = inversión privada; G = gasto público; X = exportaciones; M = importaciones. El consumo depende de la renta disponible [$C = c(Y_d)$]; la renta disponible, de los impuestos ($Y_d = Y - T$) y estos, finalmente, de la renta [$T = t(Y)$]. Por tanto, la condición queda así: $Y = c[Y - t(Y)] + I + G + X - M$. Diferenciándola, $dY = c'(1 - t') dY + dI + dG + dX - dM$. Si hacemos $dG = dX = dM = 0$ y despejamos dY , queda $dY = [1/(1 - c'(1 - t'))] dI$. El factor $[1/(1 - c'(1 - t'))]$ es el famoso multiplicador keynesiano.

Ofrece la medida en que una variación de la inversión se traduce en variaciones de renta. Si el consumo no dependiese de los impuestos ($t' = 0$), su expresión sería, alternativamente, $(1/(1 - c'))$. Como $0 < c', t' < 1$, la primera versión del citado multiplicador es menor que la segunda. Es decir, en presencia de impuestos, ante una variación cíclica de la inversión (al alza o a la baja), la renta experimenta un cambio de igual signo menor que si no los hubiera. Los impuestos, por tanto, contribuyen a estabilizar la economía (esto es, a que las alzas y bajas de actividad sean menos acusadas que si no existieran). Pero $t' = (dT/dY)$.

Luego $(Y/T) t' = (Y/T) (dT/dY) = \epsilon_{TY}$. Es decir, $t' = (T/Y) \epsilon_{TY}$. El multiplicador puede expresarse, pues, de este otro modo: $(dT/dY) = [1/(1 - c'(1 - T/Y \epsilon_{TY}))]$. Cuanto mayor sea la presión fiscal (T/Y) o la elasticidad del impuesto respecto de la renta (ϵ_{TY}), más reducido es su valor. Pero ϵ_{TY} es indicativo del grado de progresividad.

³ Siendo $U = U(Y)$, con $U' > 0$; $U'' < 0$. Un tercer supuesto presente en este enfoque es la existencia de una única función de utilidad, aplicable a todos los individuos por igual. La condición mencionada exige que $U'(Y - T) = k$, siendo k una constante positiva. Por tanto, $[dU'(Y - T)/dY] = (dk/dY) = 0$. Pero $[dU'(Y - T)/dY] = [dU'(Y - T)/dY] [d(Y - T)/dY] = U'' [1 - (dT/dY)] = 0 \rightarrow (dT/dY) = 1$. Y como $(Y/T) > 1$, $(dT/dY)(T/Y) = \epsilon_{TY} > 1$.

Pero un impuesto cuya elasticidad respecto de la renta es mayor que uno resulta, por definición, progresivo.

los más relevantes⁴. Quizá, por ello, el principio de progresividad tributaria posee en nuestro país entronque constitucional (art. 31.1 de la Constitución española –CE–), traducándose en escalas progresivas para dos concretos impuestos (impuesto sobre la renta de las personas físicas –IRPF– e impuesto sobre sucesiones y donaciones –ISD–)⁵.

Aun admitiendo tales bondades, la progresividad presenta también una cara oscura. En contextos inflacionarios, como el actual, los impuestos progresivos generan aumentos reales de recaudación sin que, correlativamente, la renta en términos reales haya aumentado. Este resultado atenta contra el principio de capacidad de pago –igualmente constitucional–, el cual obliga a tomar en consideración la capacidad real de pago. Es por ello injusto. Se lo conoce como «progresividad en frío» o «rémora fiscal»⁶. Para neutralizarlo, la curva impositiva debe ser corregida en la medida en que la inflación aumenta y se traslada a las rentas gravables. A esta técnica se le denomina «deflactación de la escala»⁷.

En términos generales, admitamos que la función impositiva depende de la renta, esto es, que $T = t(Y)$. Supongamos, además, que, de un año para otro, la tasa de inflación sea π . Una renta en el año t de Y_t se corresponde con una renta nominal en el año $t + 1$ de $Y_{t+1}^n = (1 + \pi) Y_t$. Ambas representan la misma capacidad económica real. Por tanto, deben generar también el mismo impuesto real. El del primer año es, simplemente, $T(Y_t)$. El del segundo es $\{T[(1 + \pi) Y_t]/(1 + \pi)\}$. Por tanto, debe cumplirse que $\{T[(1 + \pi) Y_t]/(1 + \pi)\} = T(Y_t)$, o, equivalentemente, que $T[(1 + \pi) Y_t] = (1 + \pi) T(Y_t)$. Si prescindimos de los subíndices, por razones de simplificación de la escritura, debe cumplirse que:

$$\text{[1]} \quad T[(1 + \pi) Y] = (1 + \pi) T(Y)$$

⁴ La progresividad también resulta defendible desde la teoría de la imposición óptima o aplicando los postulados de la corriente de la elección pública. Véase Canals Margalef y Domínguez del Brío (1985).

⁵ Y también, curiosamente, a la hora de la práctica de los embargos de sueldos, salarios y pensiones, pues progresiva es, igualmente, la escala contemplada en el artículo 607.2 de la Ley de enjuiciamiento civil (LEC), la cual, según es evidente, no tiene nada de tributaria.

⁶ Hace, igualmente, que los distintos beneficios fiscales fijos que jalonan la estructura liquidativa del tributo (reducciones, mínimos y deducciones) pierdan valor, es decir, supongan un alivio menor de la carga tributaria. Pero estrictamente no forman parte de la progresividad en frío y no son objeto de estudio aquí. De hecho, la progresividad real depende de algunos elementos más, tales como el grado de fraude fiscal, la eventual asimetría en el gravamen de las rentas según su naturaleza, la existencia de un tratamiento no adecuado para la unidad contribuyente familiar, las posibilidades de traslación del impuesto, etc.

⁷ No estamos ante un problema puramente teórico. Véase el informe <https://fundaciondisenso.org/wp-content/uploads/2022/02/INFORME-IX.pdf>, de José Félix Sanz Sanz (2022), catedrático de Economía Aplicada de la Universidad Complutense de Madrid. Este autor cifra en 1.693 millones de euros el impacto debido a la no indexación (deflactación) de la tarifa, tanto estatal como autonómica. Añade otros 2.417 millones por la falta de actualización de los demás elementos liquidativos del impuesto. Su estudio es fruto de análisis por microsimulación basado en datos de 2021. *Expansión* (12-04-2023), por su parte, indica que la propia Hacienda considera que, de su incremento de recaudación en 2023 (6.502 millones de euros), un 30% resulta imputable a la inflación, es decir, cerca de 2.000 millones de euros (1.950,6 millones, exactamente).

Es conveniente retener en la memoria esta condición. Se halla en la base de todo el razonamiento que desarrolla el presente trabajo.

Sin la práctica del correspondiente ajuste, la condición [1] no se cumplirá precisamente por la progresividad del tributo, que asegura que $T[(1 + \pi) Y] > (1 + \pi) T(Y)$ ⁸. Por tanto, habrá que hallar para el año en curso una escala alternativa a T , sea T^* , tal que $T^*[(1 + \pi) Y] = (1 + \pi) T(Y)$. La escala T^* es, así, el resultado de deflactar la escala T .

Cuando el impuesto es proporcional, no sucede, por descontado, nada de esto. En tal caso es $T = \mu Y$. Luego:

$$T[(1 + \pi) Y] = \mu [(1 + \pi) Y] = (1 + \pi) (\mu Y) = (1 + \pi) T(Y).$$

Es decir, la propia mecánica liquidativa del impuesto garantiza entonces el cumplimiento de [1].

La condición [1] no es más que la garantía de que la renta disponible del sujeto (Y^d) se mantiene en términos reales. En efecto, $Y_i^d = Y_i - T(Y_i)$, siendo i un periodo de tiempo cualquiera. Haciendo $i = 1, 2$ y teniendo en cuenta que debe ser $Y_2^d = (1 + \pi) Y_1^d$, con un poco de álgebra se llega a la misma⁹.

Existen otras formas de evitar el problema. Por ejemplo, podría gravarse la renta real, esto es, $T[Y/(1 + \pi)]$. Pero ello resulta, si no incompatible, al menos, ajeno a la lógica tradicional del IRPF español, basada en el gravamen de rentas nominales.

2. La escala de gravamen del IRPF español

La escala del IRPF español se contiene en el artículo 63.1.1.º de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del impuesto (tramo estatal aplicable a la base liquidable general). Es la siguiente:

⁸ En un tributo progresivo $T(Y_1 + Y_2) > T(Y_1) + T(Y_2)$ y, también, $T(\alpha Y) > \alpha T(Y)$. Haciendo entonces $Y_1 = Y$; $Y_2 = \pi Y$ tenemos que $T(Y_1 + Y_2) = T(Y + \pi Y) = T[(1 + \pi) Y] > T(Y) + T(\pi Y) > T(Y) + \pi T(Y) = (1 + \pi) T(Y)$. Es decir, $T[(1 + \pi) Y] > (1 + \pi) T(Y)$.

⁹ $Y_2^d = (1 + \pi) Y_1^d$. Es decir, $Y_2 - T(Y_2) = (1 + \pi) [Y_1 - T(Y_1)]$. Pero $Y_2 = (1 + \pi) Y_1$, luego $(1 + \pi) Y_1 - T[(1 + \pi) Y_1] = (1 + \pi) [Y_1 - T(Y_1)] = (1 + \pi) Y_1 - (1 + \pi) T(Y_1)$. En definitiva, $(1 + \pi) Y_1 - T[(1 + \pi) Y_1] = (1 + \pi) Y_1 - (1 + \pi) T(Y_1)$. Simplificando, pues, $(1 + \pi) Y_1$, que figura en ambos miembros, queda que $T[(1 + \pi) Y_1] = (1 + \pi) T(Y_1)$. Sustituyendo entonces Y_1 por Y , obtenemos [1].

Tabla 1. Escala de gravamen del artículo 63.1.1.º de la LIRPF

Base liquidable (hasta euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable (hasta euros)	Tipo aplicable (%)
0,00	0,00	12.450,00	9,50
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,00
20.200,00	2.112,75	15.000,00	15,00
35.200,00	4.362,75	24.800,00	18,50
60.000,00	8.950,75	240.000,00	22,50
300.000,00	62.950,75	En adelante	24,50

Como mejor se comprende su funcionamiento es a través de un ejemplo:

Ejemplo 1

Una base liquidable de 43.000 € obliga a situarse en el tramo de base liquidable de hasta 35.200 € (4.º), pues $35.200 \leq 43.000 < 60.000$. A dicho tramo le corresponde una cuota fija de 4.362,75 €. El resto ($43.000 - 35.200 = 7.800 < 24.800$) tributa al 18,50 %. Luego la cuota total es $4.362,75 + 0,1850 \times (43.000 - 35.200) = 4.362,75 + 1.443,00 = 5.805,75$ €.

Analizada dicha escala a simple vista, no nos transmite ninguna idea. Parecer ser una mera colocación de cantidades escogidas al azar. Esto es cierto, pero únicamente en parte. Las columnas 3.ª («Resto de base liquidable») y 4.ª («Tipo aplicable») son fijadas por el legislador a voluntad. Representan su elección de política fiscal. Pero, una vez establecidas, su margen de maniobra para determinar las otras dos es inexistente. Metafóricamente, si sustituimos la visión con luz natural por otra dotada de rayos X, cambia entonces la apariencia o, quizá mejor dicho, se desvela la auténtica realidad bajo dicha apariencia. Porque la escala es, en verdad, así:

Tabla 2. Escala de gravamen del artículo 63.1.1.º de la LIRPF desarrollada

Base liquidable (hasta euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable (hasta euros)	Tipo aplicable (%)
0,00	0,00	12.450,00	09,50





Base liquidable (hasta euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable (hasta euros)	Tipo aplicable (%)
12.450,00	$12.450,00 \times 0,095$	7.750,00	12,00
$12.450,00 + 7.750,00$	$12.450,00 \times 0,095 + 7.750,00 \times 0,12$	15.000,00	15,00
$12.450,00 + 7.750,00 + 15.000,00$	$12.450,00 \times 0,095 + 7.750,00 \times 0,12 + 15.000 \times 0,15$	24.800,00	18,50
$12.450,00 + 7.750,00 + 15.000,00 + 24.800,00$	$12.450,00 \times 0,095 + 7.750,00 \times 0,12 + 15.000 \times 0,15 + 24.800 \times 0,185$	240.000,00	22,50
$12.450,00 + 7.750,00 + 15.000,00 + 24.800,00 + 240.000,00$	$12.450,00 \times 0,095 + 7.750,00 \times 0,12 + 15.000 \times 0,15 + 24.800 \times 0,185 + 240.000,00 \times 0,225$	En adelante	24,50

Esta otra presentación es mucho más farragosa, qué duda cabe. Pero también más ilustrativa de las relaciones, entre restos de base y tipos, que tejen la escala.

La función matemática que resume este comportamiento es la siguiente:

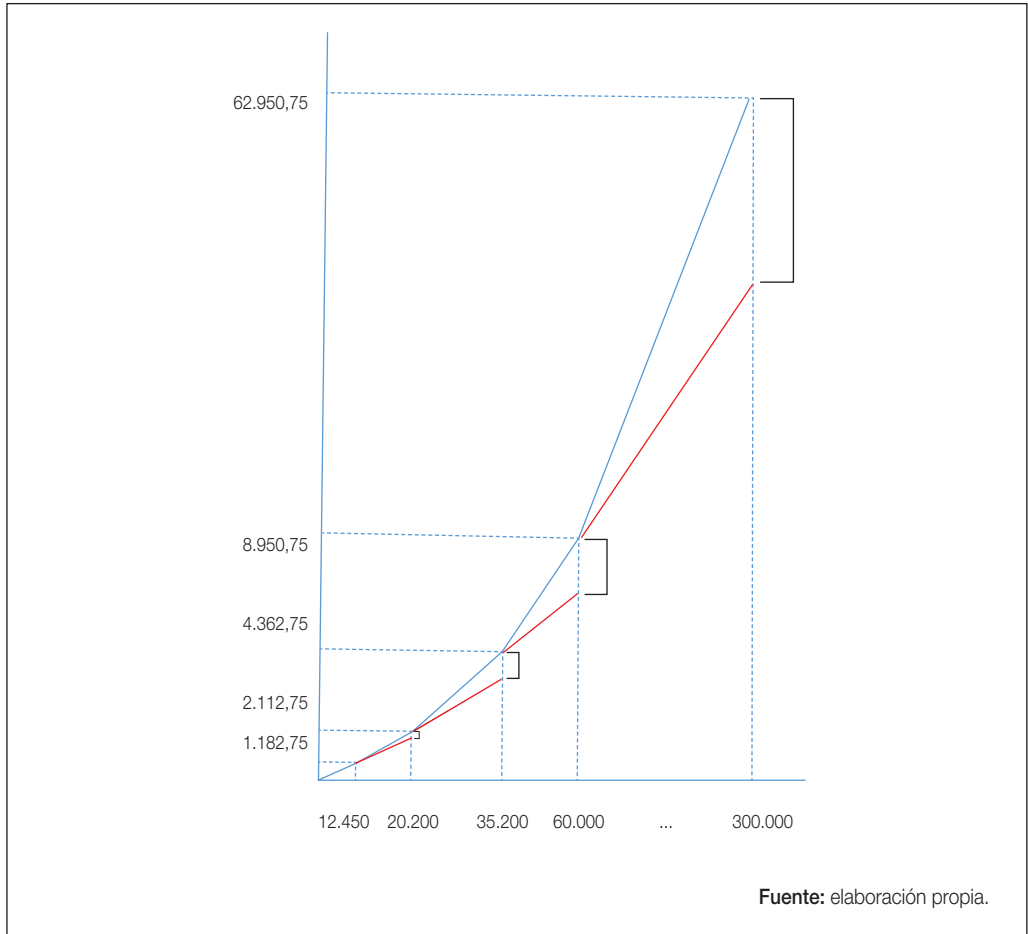
$$T(Y) = \begin{cases} 0,095 Y, & \text{si } Y < 12.450 \\ 1.182,75 + 0,120 (Y - 12.450), & \text{si } 12.450 \leq Y < 20.200 \\ 2.112,75 + 0,150 (Y - 20.200), & \text{si } 20.200 \leq Y < 35.200 \\ 4.362,75 + 0,185 (Y - 35.200), & \text{si } 35.200 \leq Y < 60.000 \\ 8.950,75 + 0,225 (Y - 60.000), & \text{si } 60.000 \leq Y < 300.000 \\ 62.950,75 + 0,245 (Y - 300.000), & \text{si } Y \geq 300.000 \end{cases}$$

Su representación gráfica es una línea poligonal, continua y creciente, con nudos en los puntos $x_1 = 12.450$; $x_2 = 20.200$; $x_3 = 35.200$; $x_4 = 60.000$; $x_5 = 300.000$.

En realidad, como la función es continua, las desigualdades no estrictas (\leq) podrían colocarse en el extremo superior de cada intervalo (escribiendo, por ejemplo, $12.450 < Y \leq 20.200$) e incluso en los dos ($12.450 \leq Y \leq 20.200$).

Adopta la siguiente forma (no está dibujada a escala):

Gráfico 1. Representación de la escala de gravamen estatal IRPF



Estamos, en realidad, ante una sucesión de impuestos proporcionales, cuyo factor de proporcionalidad es progresivamente creciente. No podía ser de otro modo, pues el legislador no trabaja con funciones matemáticas derivables. El carácter progresivo de la escala se advierte por la magnitud creciente de las llaves. Es una progresividad tanto de tipo medio como marginal.

Cuando tomamos dos rentas encajadas en el mismo tramo, el incremento de tributación es proporcional al aumento de base. Cuando ese mismo aumento de base se forma

tomando bases pertenecientes a dos tramos diferentes, el aumento es más que proporcional. Ahí anida la progresividad.

Una mínima capacidad para el razonamiento abstracto permite dar el salto desde esta segunda versión de la escala de gravamen a otra que, respetando su estructura y número de tramos, posea carácter genérico:

Tabla 3. Escala de gravamen genérica deducida a partir de la contenida en el artículo 63.1.1.º de la LIRPF

Base liquidable (hasta euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable (hasta euros)	Tipo aplicable (%)
0	0,00	RB_1	t_1
RB_1	$RB_1 t_1$	RB_2	t_2
$RB_1 + RB_2$	$RB_1 t_1 + RB_2 t_2$	RB_3	t_3
$RB_1 + RB_2 + RB_3$	$RB_1 t_1 + RB_2 t_2 + RB_3 t_3$	RB_4	t_4
$RB_1 + RB_2 + RB_3 + RB_4$	$RB_1 t_1 + RB_2 t_2 + RB_3 t_3 + RB_4 t_4$	RB_5	t_5
$RB_1 + RB_2 + RB_3 + RB_4 + RB_5$	$RB_1 t_1 + RB_2 t_2 + RB_3 t_3 + RB_4 t_4 + RB_5 t_5$	En adelante	t_6

Por tanto, si la renta (entiéndase, la base liquidable general) está encajada en el tramo i -ésimo ($i = 2, 3, 4, 5$), será $\sum_{k=1}^{i-1} RB_k \leq Y < \sum_{k=1}^i RB_k$. El resultado de aplicar la escala será, por su parte,

$$[2] \quad T(Y) = \sum_{k=1}^{i-1} RB_k t_k + \frac{t_i}{100} (Y - \sum_{k=1}^{i-1} RB_k),$$

en donde $Y - \sum_{k=1}^{i-1} RB_k \leq RB_i$ ¹⁰.

Probar entonces algunas de las propiedades de la escala es inmediato. Dentro de cada tramo, el impuesto es proporcional, acabamos de decir. En efecto, tomadas dos rentas encajadas en el tramo i -ésimo (Y y $Y + \Delta Y$), su tributación respectiva es, de acuerdo con [2], si hacemos $A = \sum_{k=1}^{i-1} RB_k (t_i/100)$; $B = \sum_{k=1}^{i-1} RB_k$.

¹⁰ De $Y < \sum_{k=1}^i RB_k$ se deduce que $Y - \sum_{k=1}^{i-1} RB_k \leq RB_i$. En efecto, la primera condición puede reescribirse como $Y < \sum_{k=1}^{i-1} RB_k + RB_i$. Pasando entonces $\sum_{k=1}^{i-1} RB_k$ al primer miembro, queda que $Y - \sum_{k=1}^{i-1} RB_k \leq RB_i$. Para el tramo 1.º es simplemente $Y \leq RB_1$, luego $T(Y) = (t_1/100) Y$. Para el último (6.º) es $Y > \sum_{k=1}^5 RB_k$.

$$T_i(Y) = A + \frac{t_i}{100} (Y - B)$$

$$T_i(Y + \Delta Y) = A + \frac{t_i}{100} [(Y + \Delta Y) - B]$$

Así pues,

$$\Delta T_{i,i} = T_i(Y + \Delta Y) - T_i(Y) = \left[A + \frac{t_i}{100} (Y + \Delta Y - B) \right] - \left[A + \frac{t_i}{100} (Y - B) \right] = \frac{t_i}{100} \Delta Y.$$

Es decir, $\Delta T_{i,i} = \frac{t_i}{100}$. Por tanto,

$$[3] \quad \frac{\Delta T_{i,i}}{\Delta Y} = \frac{t_i}{100}$$

El primer cociente de la igualdad anterior es el tipo marginal y el segundo el tipo medio. Ambos son iguales, luego el impuesto es proporcional.

Cuando se produce, en cambio, el salto de un tramo al inmediato consecutivo posterior, la diferencia es:

$$\begin{aligned} \Delta T_{i+1,i} &= T_{i+1}(Y + \Delta Y) - T_i(Y) = \left[\sum_{k=1}^i RB_k \frac{t_k}{100} + \frac{t_{i+1}}{100} (Y + \Delta Y - \sum_{k=1}^i RB_k) \right] - \\ &- \left[\sum_{k=1}^{i-1} RB_k \frac{t_k}{100} + \frac{t_i}{100} (Y - \sum_{k=1}^{i-1} RB_k) \right] = \left(\sum_{k=1}^i RB_k \frac{t_k}{100} - \sum_{k=1}^{i-1} RB_k \frac{t_k}{100} \right) + \left[\frac{t_{i+1}}{100} (Y + \Delta Y - \right. \\ &- \sum_{k=1}^i RB_k) - \frac{t_i}{100} (Y - \sum_{k=1}^{i-1} RB_k) \left. \right] = RB_i \frac{t_i}{100} + \left(\frac{t_{i+1} - t_i}{100} \right) Y + \frac{t_{i+1}}{100} \Delta Y + \left(\frac{t_i}{100} \sum_{k=1}^{i-1} RB_k - \right. \\ &- \frac{t_{i+1}}{100} \sum_{k=1}^i RB_k \left. \right) = \left(\frac{t_{i+1} - t_i}{100} \right) Y + \left[\left(RB_i \frac{t_i}{100} + \frac{t_i}{100} \sum_{k=1}^{i-1} RB_k \right) - \frac{t_{i+1}}{100} \sum_{k=1}^i RB_k \right] + \frac{t_{i+1}}{100} \Delta Y = \\ &= \left(\frac{t_{i+1} - t_i}{100} \right) Y + \left(\frac{t_i}{100} \sum_{k=1}^i RB_k - \frac{t_{i+1}}{100} \sum_{k=1}^i RB_k \right) + \frac{t_{i+1}}{100} \Delta Y \left(\frac{t_{i+1} - t_i}{100} \right) Y - \left[\left(\frac{t_{i+1} - t_i}{100} \right) \sum_{k=1}^i RB_k \right] + \\ &+ \frac{t_{i+1}}{100} \Delta Y = \left(\frac{t_{i+1} - t_i}{100} \right) (Y \sum_{k=1}^i RB_k) + \frac{t_{i+1}}{100} \Delta Y = \left(\frac{t_{i+1} - t_i}{100} \right) (Y - \sum_{k=1}^i RB_k) + \frac{t_{i+1}}{100} \Delta Y - \\ &- \frac{t_i}{100} \Delta Y + \frac{t_{i+1}}{100} \Delta Y = \left(\frac{t_{i+1} - t_i}{100} \right) (Y + \Delta Y - \sum_{k=1}^i RB_k) + \frac{t_i}{100} \Delta Y \end{aligned}$$

Es decir,

$$[4] \quad \Delta T_{i+1,i} = \left(\frac{t_{i+1} - t_i}{100} \right) (Y + \Delta Y - \sum_{k=1}^i RB_k) + \frac{t_i}{100} \Delta Y$$

Pero $Y + \Delta Y - \sum_{k=1}^i RB_k > 0$, porque $Y + \Delta Y$ está encajada en el tramo $i + 1$ -ésimo. Luego $\Delta T_{i+1,i} - (t_i/100) \Delta Y = [(t_{i+1} - t_i)/100] (Y + \Delta Y - \sum_{k=1}^i RB_k) > 0$.

Se observa que, si hacemos $t_{i+1} = t_i$, la expresión [4] se convierte en la [3].

La progresividad es, por tanto, positiva y responde a la expresión¹¹

$$[5] \quad \frac{\Delta T_{i+1,i}}{\Delta Y} - \frac{t_i}{100} = \left(\frac{t_{i+1} - t_i}{100} \right) \left(\frac{Y + \Delta Y - \sum_{k=1}^i RB_k}{100} \right).$$

Que la diferencia sea positiva indica que todo par de tramos consecutivos encierran progresividad. Pero la escala no solamente es progresiva. Es de una progresividad creciente, ya que la diferencia $t_{i+1} - t_i$ es cada vez mayor (2,50; 3,00; 3,50; 4,00; 1,50). Solo decae, pues, al final, en el último tramo.

Como es $(Y + \Delta Y) - \sum_{k=1}^i RB_k < RB_{i+1}$, se tiene que $(\Delta T_{i+1,i}/\Delta Y) - (t_i/100) = [(t_{i+1} - t_i)/100] [(Y + \Delta Y - \sum_{k=1}^i RB_k)/\Delta Y] < [(t_{i+1} - t_i)/100] RB_{i+1}/\Delta Y$.

Un par de ejemplos permiten poner a prueba la corrección de las fórmulas obtenidas.

Ejemplo 2

Una base de 62.000 € (tramo 5.º) paga 8.950,75 + 0,225 × (62.000 - 60.000) = 9.400,75 €. Una base de 65.000 € (tramo 5.º también) paga 8.950,75 + 0,225 × (65.000 - 60.000) = 10.075,75 €. La diferencia es 10.075,75 - 9.400,75 = 675 €. Aplicando la fórmula [3], será $\Delta T_{5,5} (t_5/100) \Delta Y (22,50/100) (65.000 - 62.000) = 675$ €.

¹¹ La progresividad se traduce en la comparación del tipo marginal de gravamen del impuesto con el tipo medio. Dicha comparación tiene lugar, normalmente, por cociente. Ello deriva de la propia definición de progresividad, $\epsilon_{TY} = [(dT/dY)/(T/Y)] = (T_{ma}/T_{me})$. Pero también puede hacerse por diferencia, como aquí. En tal caso debe usarse una definición de progresividad algo diferente. Es la siguiente: $\epsilon_{TY}^* (dT/dY) - (T/Y)$. Con un poco de álgebra se ve que son definiciones equivalentes. Así, $\epsilon_{TY}^* (dT/dY) - (T/Y) = [(dT/dY) Y/T - 1] T/Y = (\epsilon_{TY} - 1) t_{me}$. Luego si el impuesto es progresivo según la definición «resta», es $\epsilon_{TY}^* > 0 \rightarrow \epsilon_{TY} > 1$. Si lo es según la definición «cociente», $\epsilon_{TY} > 1 \rightarrow \epsilon_{TY}^* > 0$. En ocasiones se usa (no aquí) el concepto de progresividad residual, que mide la elasticidad de la renta después de impuestos a la renta antes de ellos. Para que el impuesto sea progresivo, debe ser inferior a uno. En efecto, $PR \{[(d(Y - T)/Y - T)/(dY/Y)] = [(d(Y - T)/dy) Y/(Y - T)] = [(d(Y - T)/Y)/(Y - T)] = [(1 - dT/dY)/(1 - T/Y)] = (1 - t_{ma})/(1 - t_{me}) = (1 - \epsilon_{TY} t_{me}/1 - t_{me})$. Luego si $\epsilon_{TY} > 1$ es $PR < 1$.

Ejemplo 3

Si la base mayor fuera de 320.000 € (tramo 6.º), pagaría 62.950,75 + 0,245 × (320.000 – 300.000) = 67.850,75 €. La diferencia es ahora 67.850,75 – 9.400,75 = 58.450 €. También esta otra cuantía puede obtenerse aplicando la fórmula correspondiente, la [4], considerando que $\Delta Y = 320.000 - 62.000 = 258.000$ €. En efecto, $\Delta T_{6,5} = (t_6 - t_5)/100$ $(Y + \Delta Y - \sum_{k=1}^5 RB_k) + (t_5/100) \Delta Y = (24,50 - 22,50/100) (62.000 + 258.000 - 300.000) + (22,50/100) 258.000 = 400 + 58.050 = 58.450$ €.

3. La deflactación de la escala

3.1. Deflactación de acuerdo con la tasa de inflación

Siendo $\pi > 0$ la tasa de inflación, si una renta, Y , está encajada en el tramo i -ésimo de la escala, será, por definición, $\sum_{k=1}^{i-1} RB_k \leq Y < \sum_{k=1}^i RB_k$. Multiplicando entonces por $1 + \pi$ obtenemos $(1 + \pi) \sum_{k=1}^{i-1} RB_k \leq (1 + \pi) Y < (1 + \pi) \sum_{k=1}^i RB_k$. Luego $\sum_{k=1}^{i-1} RB_k \leq (1 + \pi) Y < (1 + \pi) \sum_{k=1}^i RB_k$. Si hacemos $\pi \sum_{k=1}^i RB_k < RB_{i+1}$, la renta $(1 + \pi) Y$ cumplirá que $\sum_{k=1}^i RB_k \leq (1 + \pi) Y < \sum_{k=1}^{i+1} RB_k$. Es decir, estará encajada en el tramo i -ésimo también o, a lo sumo, en el $i + 1$ -ésimo. Esto sucede, como decimos, cuando $\pi < [RB_{i+1}/(\sum_{k=1}^i RB_k)]$. Para que ello sea válido en cualquier tramo, basta tomar $\pi < \min [RB_{i+1}/(\sum_{k=1}^i RB_k)]$; $i = 2, 3, 4, 5$. No es un supuesto excesivamente restrictivo, puesto que los distintos valores de $(RB_{i+1}/\sum_{k=1}^i RB_k)$ son:

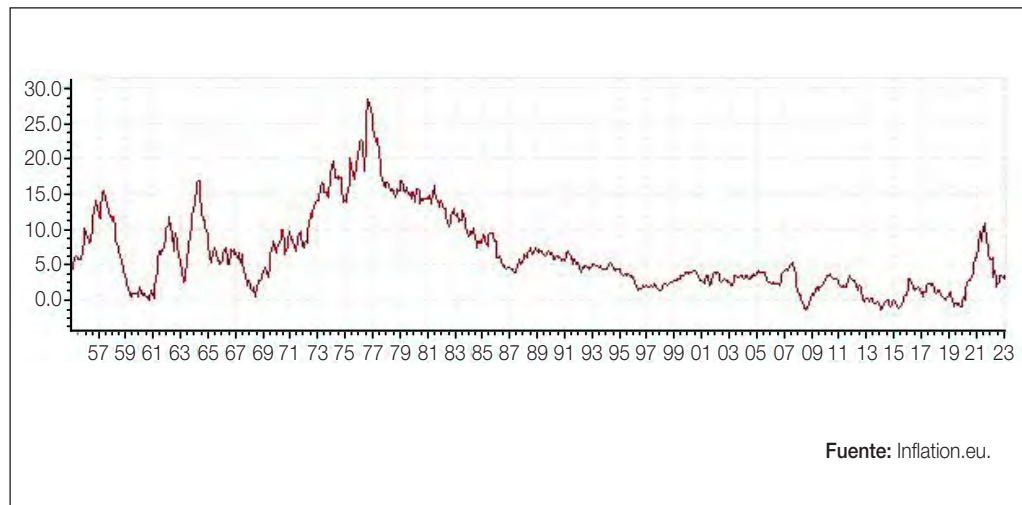
$$\frac{RB_3}{\sum_{k=1}^2 RB_k} = \frac{15.000}{20.200} = 0,742; \frac{RB_4}{\sum_{k=1}^3 RB_k} = \frac{24.800}{35.200} = 0,704; \frac{RB_5}{\sum_{k=1}^4 RB_k} = \frac{240.000}{60.000} = 4,000$$

Respecto de los tramos primero y último de la escala, el razonamiento es ligeramente distinto. Si una renta queda encajada en el último tramo, también lo estará su renta incrementada por la inflación. En efecto, será $Y > 300.000$, luego $(1 + \pi) Y > Y > 300.000$. En cuanto a una renta del primer tramo, para que, tras su incremento, no pase del segundo, basta con que $(1 + \pi) Y \leq 20.200$, siendo $Y \leq 12.450$. Es decir, $(1 + \pi) Y \leq 12.450 (1 + \pi) \leq 20.200$. Luego $\pi \leq (20.200/12.450) - 1 = 0,622^{12}$.

En definitiva, basta tomar $\pi \leq \min \{0,622, 0,704, 0,742, 4\} = 0,622$ (62,2 %) para que la renta incrementada no quede encajada nunca, en ningún tramo, más allá del tramo inmediato posterior a aquel en que lo esté la renta inicial. Es, como decimos, un requisito que la economía española, afortunadamente, cumple (siempre lo ha hecho). La serie temporal de inflación del periodo 1955-2021 (y también la memoria de los más viejos) lo atestigua:

¹² $0,622 = (20.200/12.450) - 1 = (20.200 - 12.450)/12.450 = 7.750/12.450 = RB_2/RB_1$.

Gráfico 2. Evolución temporal tasa inflación (1955-2021)



El año de mayor inflación fue 1977, con una tasa que no alcanzó el 30 %¹³.

Supongamos, en primer lugar, que la renta $(1 + \pi) Y$ queda encajada en el mismo tramo que Y (el i -ésimo). Con la escala deflactada T^* , la tributación será $T^* [(1 + \pi) Y] = \sum_{k=1}^{i-1} RB_k^* (t_k^*/100) + (t_i^*/100) [(1 + \pi) Y - \sum_{k=1}^{i-1} RB_k^*] = A^* + [(t_i^*/100) (1 + \pi) Y - B^*] = A^* + (t_i^*/100) (1 + \pi) Y - (t_i^*/100) B^*$. Por su parte, $(1 + \pi) T(Y) = (1 + \pi) [A + (t_i/100) (Y - B)] = (1 + \pi) A + (1 + \pi) (t_i/100) Y - (t_i/100) (1 + \pi) B$.

Luego la condición $T^* [(1 + \pi) Y] = T(Y)$ se traduce en que:

$$[i] A^* = (1 + \pi) A$$

$$[ii] (t_i^*/100) [(1 + \pi) Y] = (1 + \pi) (t_i/100) Y$$

$$[iii] (t_i^*/100) B^* = (t_i/100) (1 + \pi) B$$

La condición [ii] exige que $t_i^* = t_i$. Como esta condición debe cumplirse para todos los tramos (esto es, para todo i), la deflactación según la inflación mantiene los tipos de gravamen. Sentado esto, $A^* = \sum_{k=1}^{i-1} RB_k^* (t_k^*/100) = \sum_{k=1}^{i-1} RB_k^* (t_k/100)$. Luego la condición [i] se traduce en que $\sum_{k=1}^{i-1} RB_k^* (t_k/100) = (1 + \pi) \sum_{k=1}^{i-1} RB_k (t_k/100) = \sum_{k=1}^{i-1} [(1 + \pi) RB_k] (t_k/100)$. Haciendo entonces

¹³ Gráfico tomado de Inflation.eu (*Worldwide Inflation Data*). Fecha de captura: 16-12-2022.

$RB_k^* = (1 + \pi) RB_k$ se cumple. Finalmente, la condición [iii] exige que $B^* = (1 + \pi) B$, que también se cumple haciendo $RB_k^* = (1 + \pi) RB_k$. En efecto, téngase en cuenta que $B^* = \sum_{k=1}^i RB_k^*$; $(1 + \pi) B = (1 + \pi) \sum_{k=1}^{i-1} RB_k = \sum_{k=1}^{i-1} [(1 + \pi) RB_k]$.

La deflactación según la tasa de inflación exige, por tanto, mantener los tipos de gravamen y aumentar los restos de base liquidable en el porcentaje de inflación. Estos aumentos, por la interdependencia existente entre las columnas 1.^a, 2.^a y 3.^a, se transmiten así a las dos primeras¹⁴. Este resultado quizá parezca obvio. Pero existe una diferencia insalvable entre lo que la intuición nos dice que debemos hacer para lograr un determinado resultado y la prueba rigurosa de que esa intuición nos sitúa en el camino correcto.

En definitiva, la escala de gravamen genérica es ahora:

Tabla 4. Escala de gravamen genérica deflactada según la inflación

Base liquidable (hasta euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable (hasta euros)	Tipo aplicable (%)
0	0,00	$(1 + \pi) RB_1$	t_1
$(1 + \pi) RB_1$	$(1 + \pi) RB_1 t_1$	$(1 + \pi) RB_2$	t_2
$(1 + \pi) (RB_1 + RB_2)$	$(1 + \pi) (RB_1 t_1 + RB_2 t_2)$	$(1 + \pi) RB_3$	t_3
$(1 + \pi) (RB_1 + RB_2 + RB_3)$	$(1 + \pi) (RB_1 t_1 + RB_2 t_2 + RB_3 t_3)$	$(1 + \pi) RB_4$	t_4
$(1 + \pi) (RB_1 + RB_2 + RB_3 + RB_4)$	$(1 + \pi) (RB_1 t_1 + RB_2 t_2 + t_3 RB_3 + t_4 RB_4)$	$(1 + \pi) RB_5$	t_5
$(1 + \pi) (RB_1 + RB_2 + RB_3 + RB_4 + RB_5)$	$(1 + \pi) (RB_1 t_1 + RB_2 t_2 + t_3 RB_3 + t_4 RB_4 + t_5 RB_5)$	En adelante	t_6

Ejemplo 4

De acuerdo con este criterio, para una inflación, por ejemplo, del 101%, la tabla deflactada pasa a ser:

¹⁴ Recuérdese que los tipos de gravamen solo afectan a la columna 2.^a, mientras que los restos de base afectan a las columnas 1.^a y 2.^a.

Base liquidable (hasta euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable (hasta euros)	Tipo aplicable (%)
0,00	0,00	13.695,00	9,50
13.695,00	1.301,025	8.525,00	12,00
22.220,00	2.324,025	16.500,00	15,00
38.720,00	4.799,025	27.280,00	18,50
66.000,00	9.845,825	264.000,00	22,50
330.000,00	69.245,825	En adelante	24,50

Así, una renta de 30.000 € (tramo 3.º) con la tarifa original paga $2.112,75 + 0,15 \times (30.000 - 20.200) = 3.582,75$. Si la renta pasa a ser $30.000 \times 1,10 = 33.000$ € (tramo 3.º igualmente), con la tarifa deflactada pagará $2.324,025 + 0,15 \times (33.000 - 22.220) = 3.941,025$. El valor real de esta otra cantidad es $(3.941,025/1,1) = 3.582,75$ €. Es decir, deflactando la escala, aumenta la recaudación nominal ($3.582,75 \rightarrow 3.941,025$), pero la recaudación real se mantiene.

Una vez que hemos aumentado los restos de base, el elemento $(1 + \pi)$ Y ya no puede quedar encajado más que en el mismo tramo que Y. Por tanto, el escenario alternativo (que quede encajado en el $i + 1$ -ésimo) puede descartarse¹⁵.

3.2. ¿Qué sucede si no se implementa la deflactación?

Si la deflactación es la única garantía de que el impuesto progresivo no suponga aumentos de tributación real cuando la renta real no se incrementa, la respuesta a la pregunta que da título a este epígrafe es obvia: no deflactar la escala supone aumentar la presión real del impuesto. Es, desde luego, un aumento silencioso, encubierto, pero tangible.

Una respuesta como esta, de tipo meramente cualitativo, no puede, sin embargo, satisfacer a un estudioso inquisitivo. No basta con saber que aumenta el gravamen en términos reales. Debemos conocer cuánto lo hace. En la propia ecuación [1] está la respuesta. Si la deflactación garantiza que $T^* [(1 + \pi) Y] = (1 + \pi) T(Y)$, en ausencia de la misma (esto es, haciendo

¹⁵ Si $\sum_{k=1}^{i-1} RB_k \leq Y < \sum_{k=1}^i RB_k$ es $(1 + \pi) Y \sum_{k=1}^{i-1} RB_k \leq (1 + \pi) < (1 + \pi) \sum_{k=1}^i RB_k$. Pero $(1 + \pi) \sum_{k=1}^{i-1} RB_k = \sum_{k=1}^{i-1} [(1 + \pi) RB_k] = \sum_{k=1}^{i-1} RB_k^*$; $(1 + \pi) \sum_{k=1}^i RB_k = [\sum_{k=1}^i (1 + \pi) RB_k] = \sum_{k=1}^i RB_k^*$. Luego $\sum_{k=1}^{i-1} RB_k^* \leq (1 + \pi) Y < \sum_{k=1}^i RB_k^*$. La renta Y queda, por ello, encajada en el tramo i -ésimo de la escala original y la renta $(1 + \pi) Y$ en el tramo i -ésimo de la escala deflactada.

$T^* = T$) será $T [(1 + \pi) Y] > (1 + \pi) T (Y)$. La renta incrementada por la inflación paga más de lo que supondría capitalizar durante un año, a la tasa π , el pago del año anterior. Por tanto, el aumento real de recaudación (ΔRR) –la pérdida correlativa del contribuyente– será:

$$[6] \quad \Delta RR = T [(1 + \pi) Y] - (1 + \pi) T (Y)$$

Para la correcta aplicación de esta fórmula debemos tener en cuenta lo siguiente¹⁶:

$$*T (Y) = \sum_{k=1}^{i-1} RB_k (t_k/100 + t_i/100) (Y - \sum_{k=1}^{i-1} RB_k)$$

$$*T_{i,i} [(1 + \pi) Y] = \sum_{k=1}^{i-1} RB_k (t_k/100 + t_i/100) [(1 + \pi) Y - \sum_{k=1}^{i-1} RB_k]$$

$$*T_{i+1,i} [(1 + \pi) Y] = \sum_{k=1}^i RB_k (t_{k+1}/100 + t_{i+1}/100) [(1 + \pi) Y - \sum_{k=1}^i RB_k]$$

Debemos usar $T_{i,i}$ cuando $(1 + \pi) Y$ queda encada en el mismo tramo que Y . En caso de que quede encajado en el tramo inmediato siguiente, debe usarse $T_{i+1,i}$.

Si ambas rentas quedan encajadas en el mismo tramo,

$$\Delta RR_{i,i} = T_{i,i} [(1 + \pi) Y] - (1 + \pi) T (Y) = \pi \left(\frac{t_i}{100} \sum_{k=1}^{i-1} RB_k - \sum_{k=1}^{i-1} RB_k \frac{t_k}{100} \right) = \pi \sum_{k=1}^{i-1} \left(\frac{t_i - t_k}{100} \right) RB_k > 0, \text{ porque } t_i > t_k.$$

Luego¹⁷:

$$[6.1] \quad \Delta RR_{i,i} = \pi \left(\frac{t_i}{100} \sum_{k=1}^{i-1} RB_k - \sum_{k=1}^{i-1} RB_k \frac{t_k}{100} \right)$$

Ejemplo 5

Una renta de 38.000 € (tramo 4.º) paga 4.362,75 + (38.000 – 35.200) × 0,185 = 4.880,75 €. Una renta de 38.000 × 1,10 = 41.800 € (tramo 4.º también) paga 4.362,75 + 0,185 × (41.800 – 35.200) = 5.583,75. La diferencia es 5.583,75 – 4.880,75 = 703 €. El contribuyente debería pagar el segundo año 4.880,75 × 1,1 = 5.368,825 €. De este modo estaría pagando la misma cantidad real que en el año base. Pero paga más (5.583,75 €). La diferencia, 5.583,75 –

¹⁶ Si deflatamos la escala, la renta inicial y la incrementada quedan encajadas en el mismo tramo. Si no la deflatamos, la renta incrementada puede quedar encajada en el mismo tramo que la inicial o, bajo la cota de inflación indicada, en el inmediato superior. Ambos hechos son perfectamente compatibles entre sí.

¹⁷ Aunque $\pi \left(\sum_{k=1}^{i-1} RB_k - \sum_{k=1}^{i-1} t_k RB_k \right)$ y $\pi \sum_{k=1}^{i-1} (t_i - t_k/100) RB_k$ son expresiones equivalentes, conviene usar la primera, porque la propia escala del IRPF ofrece directamente los valores RB_k y $t_k RB_k$. Los valores $(t_i - t_k) RB_k$, en cambio, nos veríamos obligados a calcularlos nosotros.

– 5.368,825 = 214,925 €, es una mayor tributación real. El incremento de tributación (703 €) puede descomponerse, así, en dos rúbricas: a) incremento nominal: 488,075 € (5.368,825 – 4.880,75); b) incremento real: 703 – 488,075 = 214,925. Usando la fórmula [6.1], es $\Delta RR_{4,4} = 0,10 (t_4/100) \sum_{k=1}^3 RB_k - \sum_{k=1}^3 (t_k/100) RB_k = 0,10 [(18,50/100) \times 35.200 - 4.362,75] = 214,925$.

Por su parte, cuando la renta incrementada queda encajada en el tramo siguiente a la renta inicial, es:

$$\begin{aligned} \Delta RR_{i+1,i} &= T_{i+1,i} [(1 + \pi) Y] - (1 + \pi) T(Y) = \left[\sum_{k=1}^i RB_k \frac{t_k}{100} - (1 + \pi) \sum_{k=1}^{i-1} RB_k \frac{t_k}{100} \right] + \\ &+ \left[\frac{t_{i+1}}{100} (1 + \pi) Y - (1 + \pi) \frac{t_i}{100} Y \right] - \left[\frac{t_{i+1}}{100} \sum_{k=1}^i RB_k - (1 + \pi) \frac{t_i}{100} \sum_{k=1}^{i-1} RB_k \right] = \left[\left(\sum_{k=1}^i RB_k \frac{t_k}{100} - \sum_{k=1}^{i-1} RB_k \frac{t_k}{100} \right) - \pi \sum_{k=1}^{i-1} RB_k \frac{t_k}{100} \right] + \left[\frac{t_{i+1}}{100} (1 + \pi) Y - (1 + \pi) \frac{t_i}{100} Y \right] - \left[\left(\frac{t_{i+1}}{100} \sum_{k=1}^i RB_k - \frac{t_i}{100} \sum_{k=1}^{i-1} RB_k \right) - \pi \frac{t_i}{100} \sum_{k=1}^{i-1} RB_k \right] = \left(RB_i \frac{t_i}{100} - \pi \sum_{k=1}^{i-1} RB_k \frac{t_k}{100} \right) + \left[\left(\frac{t_{i+1} - t_i}{100} \right) (1 + \pi) Y \right] - \left[\left(\frac{t_{i+1} - t_i}{100} \sum_{k=1}^{i-1} RB_k + \frac{t_{i+1}}{100} RB_i - \pi \frac{t_i}{100} \sum_{k=1}^{i-1} RB_k \right) \right] = \left(\frac{t_{i+1} - t_i}{100} \right) [(1 + \pi) Y - \sum_{k=1}^i RB_k] + \sum_{k=1}^{i-1} \left(\frac{t_i - t_k}{100} \right) RB_k > 0. \end{aligned}$$

Es decir,

$$[6.2] \quad \Delta RR_{i+1,i} = \left(\frac{t_{i+1} - t_i}{100} \right) [(1 + \pi) Y - \sum_{k=1}^i RB_k] + \pi \left(\frac{t_i}{100} \sum_{k=1}^i RB_k - \sum_{k=1}^{i-1} RB_k \frac{t_k}{100} \right).$$

Nuevamente, se comprueba que haciendo $t_{i+1} = t_i$ la ecuación [6.2] se convierte en la [6.1].

Ejemplo 6

Una renta de 59.000 € (tramo 4.º) paga 4.362,75 + 0,185 × (59.000 – 35.200) = 8.765,75 €. Una renta de 59.000 × 1,1 = 64.900 € (tramo 5.º) paga 8.950,75 + 0,2250 × (64.900 – 60.000) = 10.053,25 €. La diferencia es 10.053,25 – 8.765,75 = 1.287,50. Esta cantidad se descompone así: a) incremento nominal: 0,10 × 8.765,75 = 876,575 €; b) incremento real: 1.287,50 – 876,575 = 410,925 €. Aplicando la fórmula [6.2], es $\Delta RR_{5,4} [(t_5 - t_4)/100] [(1 + 0,10) Y - \sum_{k=1}^4 RB_k] + 0,10 [(t_4/100) \sum_{k=1}^3 RB_k - \sum_{k=1}^3 RB_k (t_k/100)] = (22,50 - 18,50)/100 (1,1 \times 59.000 - 60.000) = +0,10 [(18,50/100) 35.200 - 4.362,75] = 196 + 214,925 = 410,925$ €.

Las fórmulas [6.1] y [6.2] ponen de manifiesto no solo que el aumento real de recaudación es positivo en ausencia de deflactación. También, que es mayor conforme el tramo de

encaje de la renta lo es. La progresividad en frío afecta en mayor medida, pues, a las rentas altas que a las bajas. Del mismo modo, la deflactación beneficia más a estas que a aquellas.

3.3. Hiperinflación

En este trabajo, entendemos por tal toda tasa inflacionaria $\pi > \min(RB_{i+1}/\sum_{k=1}^i RB_k)$; $i = 2, 3, 4, 5$. Por muy alta que sea, la deflactación se practicaría del modo ya descrito, pero su falta de implementación haría que la renta incrementada pudiera quedar encajada más allá del tramo inmediato posterior al de encaje de la renta inicial. El dramatismo que, en términos de rémora fiscal, genera una hiperinflación se produce, pues, únicamente si no deflactamos.

4. Extensiones

4.1. Deflactación con absorción parcial de la inflación

El procedimiento descrito en el epígrafe 3 parece terminar con el problema que supone que la inflación asome por la escala de gravamen del IRPF, tributo progresivo por antonomasia. De hecho, las cosas son algo más complejas.

La inflación no se traduce en alzas de rentas por importe equivalente. Creer que, porque la inflación sea, digamos, del 15 %, mi salario del año que viene va a ser un 15 % más alto, sería pecar de ingenuo. Son muchos los factores que pueden oscurecer la validez de un planteamiento tan simple. Entre otros, la implementación de una eventual política de rentas que logre moderar las subidas (o incluso las evite) y el poder negociador existente en cada segmento del mercado.

El factor de actualización de la renta no debe ser, por tanto, π , sino $\pi \beta$ ($0 \leq \beta \leq 1$), donde β es la variable indicativa del grado de repercusión de la inflación en alzas de salarios y otras rentas. La igualdad inherente a la deflactación conduce ahora a esta otra expresión¹⁸:

$$[7] \quad T[(1 + \pi \beta) Y] = (1 + \pi) T(Y) - \pi(1 - \beta) Y$$

¹⁸ De acuerdo con el criterio de mantenimiento de la renta disponible, ahora las ecuaciones son [1] $Y_1^d = Y_1 - T(Y_1)$; [2] $Y_2^d = Y_2 - T(Y_2)$; [3] $Y_2^d = (1 + \pi) Y_1^d$. Pero ya no es $Y_2 = (1 + \pi) Y_1$, sino $Y_2 = (1 + \pi \beta) Y_1$. Por tanto, $(1 + \pi \beta) Y_1 - T[(1 + \pi \beta) Y_1] = (1 + \pi) [Y_1 - T(Y_1)]$. Operando con esta otra condición se llega a que $T[(1 + \pi \beta) Y_1] = (1 + \pi) T(Y_1) - \pi(1 - \beta) Y_1$. Es decir, $T[(1 + \pi \beta) Y] = (1 + \pi) T(Y) - \pi(1 - \beta) Y$. Por su parte, el criterio de gravamen de la renta real obligaría a usar $T\{[(1 + \pi \beta) Y]/(1 + \pi)\} = T\{[(1 + \pi \beta)/(1 + \pi)] Y\}$. Cuando $\beta = 1$ estas fórmulas conducen, por descontado, a las ya vistas.

Esta condición tampoco puede cumplirse por sí sola. Por tanto, en presencia de absorción parcial de la inflación, la no deflactación de la escala de gravamen también perjudica el contribuyente, en el sentido de que $T[(1 + \pi \beta) Y] > (1 + \pi) T(Y) - \pi(1 - \beta) Y^{19}$.

La tarifa deflactada debe cumplir, por tanto, la condición;

$$[8] \quad T^*[(1 + \pi \beta) Y] = (1 + \pi) T(Y) - \pi(1 - \beta) Y$$

Razonando como en el epígrafe precedente, la renta $(1 + \pi \beta) Y$ está encajada en el mismo tramo que Y o en el inmediato superior, ya que $\pi \beta < \pi < (RB_i / \sum_{k=1}^{i-1} RB_k)$. Si está en el mismo tramo (el i -ésimo) será:

$$[i] \quad \sum_{k=1}^{i-1} RB_k^* \frac{t_k^*}{100} = (1 + \pi) \sum_{k=1}^{i-1} RB_k \frac{t_k}{100}$$

$$[ii] \quad (1 + \pi \beta) \frac{t_i^*}{100} = (1 + \pi) \frac{t_i}{100} - \pi(1 - \beta)$$

$$[iii] \quad \frac{t_i^*}{100} \sum_{k=1}^{i-1} RB_k^* = (1 + \pi) \frac{t_i}{100} \sum_{k=1}^{i-1} RB_k$$

De [ii] se deduce que $t_i^* - [(1 + \pi)/(1 + \pi \beta)] t_i - [\pi(1 - \beta)/(1 + \pi \beta)]$. Pero este valor del tipo de gravamen no cumple las otras dos condiciones. Para ello, el sumando $-\pi(1 - \beta)/(1 + \pi \beta)$ «molesta». Es decir, no existe la posibilidad de adecuar la escala²⁰. Si, en cambio, sustituimos la condición [7] por $T[(1 + \pi \beta) Y] = (1 + \pi) T(Y)$ bastará hacer $t_i^* = [(1 + \pi)/(1 + \pi \beta)] t_i$; $RB_k^* = (1 + \pi \beta) = RB_k$ para que se cumplan las tres.

Luego, en caso de absorción parcial de la inflación, debemos hacer:

$$[9] \quad t_i^* = \left(\frac{1 + \pi}{1 + \pi \beta} \right) t_i; RB_k^* = (1 + \pi \beta) RB_k$$

¹⁹ Si $\pi < \min(RB_{i+1} / \sum_{k=1}^i RB_k)$; $i = 2, 3, 4, 5$, con mayor motivo será $\pi \beta < \min(RB_{i+1} / \sum_{k=1}^i RB_k)$; $i = 2, 3, 4, 5$, dado que $\beta \leq 1$. Luego la renta $(1 + \pi \beta) Y$ quedará encajada en el mismo tramo que Y o, a lo sumo, en el inmediato superior. Reproduciendo el razonamiento del epígrafe 3, en el primer caso será $T[(1 + \pi \beta) Y] - (1 + \pi) T(Y) + \pi(1 + \beta) Y = \pi \sum_{k=1}^{i-1} (t_k - t_k/100) RB_k + \pi(1 + \beta) [1 - (t_i/100)] Y > 0$. En el segundo es $T[(1 + \pi \beta) Y] - (1 + \pi) T(Y) + \pi(1 - \beta) Y = \pi \sum_{k=1}^{i-1} (t_k - t_k/100) RB_k - (t_{i+1} - t_i/100) \sum_{k=1}^i RB_k + \{[(1 + \pi \beta) t_{i+1} - (1 + \pi) t_i/100] Y + \pi(1 - \beta) Y = \pi \sum_{k=1}^{i-1} (t_k - t_k/100) RB_k - (t_{i+1} - t_i/100) \sum_{k=1}^i RB_k + [(1 + \pi \beta) [t_i + (t_{i+1}) - t_i] - (1 + \pi) t_i/100] Y + \pi(1 - \beta) Y = \pi \sum_{k=1}^{i-1} (t_k - t_k/100) RB_k - (t_{i+1} - t_i/100) \sum_{k=1}^i RB_k + \pi(1 - \beta) [1 - (t_i/100)] Y + (1 + \pi \beta) [(t_{i+1} - t_i)/100] Y = \pi \sum_{k=1}^{i-1} (t_k - t_k/100) RB_k + \pi(1 + \beta) [1 - (t_i/100)] Y + [t_i - t_i/100] [(1 + \pi \beta) Y - \sum_{k=1}^i RB_k] > 0$, puesto que la renta $(1 + \pi \beta) Y$ está encajada en el tramo $i + 1$ -ésimo, luego $[(1 + \pi \beta) Y - \sum_{k=1}^i RB_k] > 0$.

²⁰ En realidad, sí hay solución. Pero pasa por tomar una escala completa para cada tramo de renta (véase el epígrafe 4.2.), lo cual no es operativo, ya que: 1) exige manejar tantas escalas como tramos; 2) cada escala solo sirve para el tramo para el que ha sido creada.

Y, aun así, admitir un pequeño incremento de tributación real²¹.

Teniendo en cuenta [9], la escala de gravamen deflactada es ahora:

Tabla 5. Escala de gravamen deflactada según un porcentaje de absorción de la inflación

Base liquidable (hasta euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable (hasta euros)	Tipo aplicable (%)
0	0,00	$(1 + \pi \beta) RB_1$	$\frac{(1 + \pi)}{(1 + \pi \beta)} t_1$
$(1 + \pi \beta) RB_1$	$(1 + \pi) RB_1 t_1$	$(1 + \pi \beta) RB_2$	$\frac{(1 + \pi)}{(1 + \pi \beta)} t_2$
$(1 + \pi \beta) (RB_1 + RB_2)$	$(1 + \pi) (RB_1 t_1 + RB_2 t_2)$	$(1 + \pi \beta) RB_3$	$\frac{(1 + \pi)}{(1 + \pi \beta)} t_3$
$(1 + \pi \beta) (RB_1 + RB_2 + RB_3)$	$(1 + \pi) (RB_1 t_1 + RB_2 t_2 + RB_3 t_3)$	$(1 + \pi \beta) RB_4$	$\frac{(1 + \pi)}{(1 + \pi \beta)} t_4$
$(1 + \pi \beta) (RB_1 + RB_2 + RB_3 + RB_4)$	$(1 + \pi) (RB_1 t_1 + RB_2 t_2 + RB_3 t_3 + RB_4 t_4)$	$(1 + \pi \beta) RB_5$	$\frac{(1 + \pi)}{(1 + \pi \beta)} t_5$
$(1 + \pi \beta) (RB_1 + RB_2 + RB_3 + RB_4 + RB_5)$	$(1 + \pi) (RB_1 t_1 + RB_2 t_2 + RB_3 t_3 + RB_4 t_4 + RB_5 t_5)$	En adelante	$\frac{(1 + \pi)}{(1 + \pi \beta)} t_6$

Ejemplo 7

Rigiendo una tasa de inflación del 5 %, esta se traduce a rentas en un 30 %. De acuerdo con ello, la escala de gravamen deflactada debe ser fruto de la aplicación a tipos y restos de base liquidable de unas actualizaciones respectivas $[(1 + 0,05)/(1 + 0,05 \times 0,3)] = 30/29 = 1,03448276$ y $1 + 0,05 \times 0,3 = 1,015$. Luego será:

Base liquidable (hasta euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable (hasta euros)	Tipo aplicable (%)
0	0	12.636,75	9,83

²¹ En la medida en que para $\beta = 1$ estas fórmulas conducen a $t_i^* = t_i$; $RB_k^* = (1 + \pi) RB_k$, que son las aplicables en el caso general, esta aproximación no es, después de todo, tan descabellada.

Base liquidable (hasta euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable (hasta euros)	Tipo aplicable (%)
12.636,75	1.241,88	7.866,25	12,41
20.503,00	2.218,39	15.225,00	15,52
35.728,00	4.580,88	25.172,00	19,14
60.900,00	9.398,29	243.600,00	23,28
304.500,00	66.098,29	En adelante	25,34

Así, una renta de 42.000 € (4.º tramo) con la escala no deflactada paga 4.362,75 + 0,185 × (42.000 – 35.200) = 5.620,75 €. Esta cantidad, al año siguiente vale, en términos nominales, 5.620,75 × 1,05 = 5.901,79 €. Por su parte, una renta de 42.000 × 1,015 = 42.630 € (4.º tramo igualmente), con la escala deflactada paga 4.580,88 + 0,1914 (42.630 – 35.728) = 5.901,92 €²².

También ahora queda garantizado que la renta $(1 + \pi \beta) Y$ se mantenga, en la escala deflactada, en el mismo tramo que Y en la no deflactada²³.

El problema no termina, por supuesto, aquí. Profundizando un poco más, no todas las rentas absorben la inflación en igual medida. Pero la base liquidable general se forma por conjunción de todas ellas (rendimientos del trabajo, del capital mobiliario e inmobiliario, económicas, ganancias de patrimonio e imputaciones). Por otra parte, ni la composición de las bases liquidables ni, sobre todo, sus porcentajes de absorción de la inflación se mantienen, en realidad, al pasar de unos tramos a otros (p. ej., un alto ejecutivo puede renegociar su salario con mayor libertad que un empleado modesto). Un modo operativo de abordar estas dificultades añadidas es utilizar coeficientes medios ponderados.

²² La pequeña diferencia entre ambas cantidades (5.901,92 – 5.901,79 = 0,13 euros) es debida a problemas de redondeo. Si hubiésemos trabajado directamente con las cantidades racionales implicadas, no se habría producido. En efecto, 4.580,88 = 1,05 × 4.362,75; 0,1914 = 0,185 × 30/29; 35.728 = 1,015 × 35.200. Luego, la cantidad a pagar deflactando es (1,05 × 4.362,75) + (30/29 × 0,185) × [(42.000 × 1,015) – 1,05 × 35.200] = (1,05 × 4.362,75) + [(30/29 × 1,015) × 0,185 × 42.000] – [(30/29 × 1,05) × 0,185 × 35.200] = (1,05 × 4.362,75) + (1,05 × 0,185 × 42.000) – 1,05 × 0,185 × 35.200 = 1,05 [4.362,75 + 0,185 (42.000 – 35.200)].

²³ Como es $\sum_{k=1}^{i-1} RB_k \leq Y < \sum_{k=1}^i RB_k$, multiplicando por $(1 + \pi \beta)$ queda $(1 + \pi \beta) \sum_{k=1}^{i-1} RB_k \leq (1 + \pi \beta) Y < (1 + \pi \beta) \sum_{k=1}^i RB_k$. Pero $(1 + \pi \beta) \sum_{k=1}^{i-1} RB_k = \sum_{k=1}^{i-1} [(1 + \pi \beta) RB_k] = \sum_{k=1}^{i-1} RB_k^*$. De igual modo, $(1 + \pi \beta) \sum_{k=1}^i RB_k = \sum_{k=1}^i [(1 + \pi \beta) RB_k] = \sum_{k=1}^i RB_k^*$. Luego $\sum_{k=1}^{i-1} RB_k^* \leq (1 + \pi \beta) Y < \sum_{k=1}^i RB_k^*$.

4.2. Deflactación parcial

4.2.1. Una primera aproximación intuitiva e incorrecta

En ocasiones se considera que deflactar todos los tramos no es conveniente, porque beneficia más a las rentas encajadas en los tramos más altos. Con independencia de la opinión que merezca el argumento²⁴, si tal es el caso, hay que proceder en consonancia. Por ejemplo, supongamos que únicamente se pretenden deflactar los dos primeros. Con una absorción total de la inflación la tabla podríamos pensar que debe quedar así:

Tabla 6. Ejemplo de tabla parcialmente deflactada de modo incorrecto

Base liquidable (hasta euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable (hasta euros)	Tipo aplicable (%)
0	0,00	$(1 + \pi) RB_1$	t_1
$(1 + \pi) RB_1$	$(1 + \pi) RB_1 t_1$	$(1 + \pi) RB_2$	t_2
$(1 + \pi) (RB_1 + RB_2)$	$(1 + \pi) (RB_1 t_1 + RB_2 t_2)$	RB_3	t_3
$(1 + \pi) (RB_1 + RB_2) + RB_3$	$(1 + \pi) (RB_1 t_1 + RB_2 t_2) + t_3 RB_3$	RB_4	t_4
$(1 + \pi) (RB_1 + RB_2) + RB_3 + RB_4$	$(1 + \pi) (RB_1 t_1 + RB_2 t_2) + t_3 RB_3 + t_4 RB_4$	RB_5	t_5
$(1 + \pi) (RB_1 + RB_2) + RB_3 + RB_4 + RB_5$	$(1 + \pi) (RB_1 t_1 + RB_2 t_2) + t_3 RB_3 + t_4 RB_4 + t_5 RB_5$	En adelante	t_6

Ejemplo 8

Con una tasa de inflación del 10 %, si se deflactan únicamente los dos primeros tramos de la escala de gravamen, esta quedaría así:

Base liquidable (hasta euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable (hasta euros)	Tipo aplicable (%)
0,00	0,00	13.695,00	9,50



²⁴ Es cierto, pero también lo es que, si no se deflactan, se les perjudica más que a las rentas de tramos más bajas. Ya se ha dicho en el texto principal.

Base liquidable (hasta euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable (hasta euros)	Tipo aplicable (%)
13.695,00	1.301,025	8.525,00	12,00
22.220,00	2.324,025	15.000,00	15,00
37.220,00	4.574,025	24.800,00	18,50
62.020,00	9.162,025	240.000,00	22,50
302.020,00	63.162,025	En adelante	24,50

Así, una renta de 15.000 € (tramo 2.^o) paga con la escala original $1.182,75 + 0,12 \times (15.000 - 12.450) = 1.488,75$ €. Esta cantidad vale, un año después, $1.488,75 \times 1,10 = 1.637,625$ €. Aplicando la escala deflactada a una renta de $15.000 \times 1,10 = 16.500$ €, se paga $1.301,025 + 0,12 \times (16.500 - 13.695) = 1.637,625$ €. Se mantiene la tributación en términos reales, como cabía suponer.

En cambio, una renta de $50.000 \times 1,10 = 55.000$ € (4.^o tramo), con la escala original paga $4.362,75 + 0,185 \times (55.000 - 35.200) = 8.025,75$ €. Con la escala deflactada, paga $4.574,025 + 0,185 \times (55.000 - 37.220) = 7.863,325$ €. Con la escala deflactada se ahorra $8.025,75 - 7.863,325 = 162,425$ €, ya que, al no pretenderse eliminar los efectos de la inflación en este otro caso, por hipótesis, la cantidad cuyo pago procede es la primera, no la segunda.

Nuestra intuición, pues, ha fallado. Que no se consiga el mantenimiento de la tributación es debido a que, por la configuración de la escala de gravamen –basada en interdependencias mutuas, tanto de filas como de columnas–, los valores configurativos de un tramo dado cualquiera se transmiten a los tramos posteriores. Si aquellos están deflactados, transmiten, pues, su deflactación a estos, aunque los segundos no gocen de deflactación propia expresa. De hecho, el tramo de encaje incluso podría caer.

Veámoslo. Habiendo sido deflactados los q primeros tramos de la escala ($q < N^{25}$), tomemos una renta Y , encajada en el tramo i -ésimo ($i > q$, es decir, $i \geq q + 1$) de la tarifa no deflactada (T). Se cumple, por definición, que $\sum_{k=1}^{i-1} RB_k \leq Y < \sum_{k=1}^i RB_k$. Pero $\sum_{k=1}^{i-1} RB_k = \sum_{k=1}^q RB_k + \sum_{k=q+1}^{i-1} RB_k$; $\sum_{k=1}^i RB_k = \sum_{k=1}^q RB_k + \sum_{k=q+1}^i RB_k$. Por tanto, $\sum_{k=1}^q RB_k + \sum_{k=q+1}^{i-1} RB_k \leq Y < \sum_{k=1}^q RB_k + \sum_{k=q+1}^i RB_k$. Sumando y restando $\pi \sum_{k=1}^q RB_k$ en ambos extremos de este intervalo y reordenándolos, queda $(1 + \pi) \sum_{k=1}^q RB_k + (\sum_{k=q+1}^{i-1} RB_k - \pi \sum_{k=1}^q RB_k) \leq Y < (1 + \pi) \sum_{k=1}^q RB_k + (\sum_{k=q+1}^i RB_k - \pi \sum_{k=1}^q RB_k)$. Respecto del extremo superior, se tiene que $(1 + \pi) \sum_{k=1}^q RB_k + (\sum_{k=q+1}^i RB_k - \pi \sum_{k=1}^q RB_k) < (1 + \pi) \sum_{k=1}^q RB_k + \sum_{k=q+1}^i RB_k$. En cuanto al inferior, para que sea $(1 + \pi) \sum_{k=1}^q RB_k$

²⁵ N es el número total de tramos y la condición $q < N$ se exige porque en caso de que $q = N$ estamos ante la deflactación total, ya vista en el epígrafe 3.

$RB_k + \sum_{k=q}^{i-1} RB_k \leq Y$ debe cumplirse la condición $\pi < (Y - \sum_{k=1}^{i-1} RB_k / \sum_{k=1}^q RB_k)$, lo que no siempre es el caso²⁶. Por tanto, si la inflación queda por debajo de la cota indicada, la renta Y se halla encajada en el mismo tramo tanto en T como en T^* . Pero como los tramos tienen diferente amplitud, siendo mayores estos que aquellos, es $T^*(Y) < T(Y)$ ²⁷. Si no se cumple, el tramo de encaje cae²⁸, siendo menor en T^* que en T , luego $T^*(Y) < T(Y)$ igualmente, con mayor motivo.

¿Existe algún límite a la caída de tramo? Sí, un tramo. No más²⁹.

4.2.2. Procedimiento correcto de deflatación parcial

La escala T^* obtenida a partir de T sustituyendo en esta última los q primeros RB_k por $RB_k^* = (1 + \pi) RB_k$ no logra que $T^*(Y) = T(Y)$, cuando Y es una renta encajada en el tramo $q + 1$ -ésimo o posterior. Se trata, pues, de diseñar una escala alternativa (T^{**}) que, manteniendo el tramo de encaje, sí lo consiga. Es decir, hay que hallar los restos de base RB_k^{**} asociados a los tramos superiores a q . Dado que $t_k^* = t_k$, para $k \leq q$,

$$T^{**}(Y) = \sum_{k=1}^q RB_k^* \frac{t_k}{100} + \sum_{k=q+1}^{i-1} RB_k^{**} \frac{t_k^{**}}{100} + \frac{t_i}{100} [Y - (\sum_{k=1}^q RB_k^* + \sum_{k=q+1}^{i-1} RB_k^{**})]$$

$$T(Y) = \sum_{k=1}^q RB_k \frac{t_k}{100} + \sum_{k=q+1}^{i-1} RB_k \frac{t_k}{100} + \frac{t_i}{100} [Y - (\sum_{k=1}^q RB_k + \sum_{k=q+1}^{i-1} RB_k)]$$

²⁶ $(1 + \pi) \sum_{k=1}^q RB_k + \sum_{k=q+1}^{i-1} RB_k \leq Y$ se traduce en que $\pi \leq [Y - (\sum_{k=1}^{i-1} RB_k / \sum_{k=1}^q RB_k) - 1] = (Y - \sum_{k=1}^{i-1} RB_k - \sum_{k=1}^q RB_k) / \sum_{k=1}^q RB_k = [Y - (\sum_{k=1}^q RB_k + \sum_{k=q+1}^{i-1} RB_k) / \sum_{k=1}^q RB_k] = (Y - \sum_{k=1}^{i-1} RB_k) / \sum_{k=1}^q RB_k = (E / \sum_{k=1}^q RB_k)$. Aquí E es, por tanto, el exceso que representa la renta no deflatable respecto de la suma de restos de base liquidable que deja atrás. Por tanto, que la condición indicada se cumpla no depende del valor de Y , sino del de E . Es decir, que el tramo de encaje de Y en T se conserve en T^* no depende del nivel de renta (alto o bajo), sino de su proximidad de la misma al límite inferior de su tramo de encaje.

²⁷ Es lo que sucede en el ejemplo 8 con $Y = 50.000$. Se cumple la condición porque $(Y - \sum_{k=1}^q RB_k / \sum_{k=1}^q RB_k) = (50.000 - 35.200) / (12.450 + 7.750) = 0,73$, luego $\pi = 0,10 < 0,73$. Se mantiene el tramo (4.º), pero baja la tributación (de 8.025,75 a 7.863,325 €).

²⁸ Si subiera, Y quedaría encajada en el tramo $i + p$ ($p \geq 1$). Por tanto, Y cumpliría simultáneamente las dos siguientes condiciones: (a) $\sum_{k=1}^{i-1} RB_k = \sum_{k=1}^q RB_k + \sum_{k=q+1}^{i-1} RB_k \leq Y < \sum_{k=1}^q RB_k + \sum_{k=q+1}^{i+p} RB_k = \sum_{k=1}^q RB_k + \sum_{k=q+1}^{i-1} RB_k + \sum_{k=i}^{i+p} RB_k$; (b) $(1 + \pi) \sum_{k=1}^q RB_k + \sum_{k=q+1}^{i+p-1} RB_k \leq Y < (1 + \pi) \sum_{k=1}^q RB_k + \sum_{k=q+1}^{i+p} RB_k$. Pero $(1 + \pi) \sum_{k=1}^q RB_k + \sum_{k=q+1}^{i+p-1} RB_k = \sum_{k=1}^q RB_k + \sum_{k=q+1}^{i-1} RB_k + \pi \sum_{k=1}^q RB_k + \sum_{k=i}^{i+p-1} RB_k = (\sum_{k=1}^q RB_k + \sum_{k=q+1}^{i-1} RB_k + RB_i) + \pi \sum_{k=1}^q RB_k + \sum_{k=i+1}^{i+p-1} RB_k = \sum_{k=1}^q RB_k + \pi \sum_{k=1}^q RB_k + \sum_{k=i+1}^{i+p-1} RB_k > \sum_{k=1}^q RB_k$. Pero esto último no puede suceder si Y está encajada en el tramo i de T . Luego ambas condiciones son incompatibles. Esto ya se deducía, en cualquier caso, de que $Y < (1 + \pi) \sum_{k=1}^q RB_k + (\sum_{k=q+1}^i RB_k - \pi \sum_{k=1}^q RB_k) < (1 + \pi) \sum_{k=1}^q RB_k + \sum_{k=q+1}^i RB_k$.

²⁹ $\sum_{k=q+1}^i RB_k + \sum_{k=q+1}^{i-1} RB_k \leq 1$. Es decir, $(1 + \pi) \sum_{k=1}^q RB_k + \sum_{k=q+1}^{i-2} RB_k + (RB_{i-1} - \pi \sum_{k=1}^q RB_k) \leq Y$. Si $\pi < (RB_{i-1} / \sum_{k=1}^q RB_k)$ será $(1 + \pi) \sum_{k=1}^q RB_k + \sum_{k=q+1}^{i-1} RB_k \leq (1 + \pi) \sum_{k=1}^q RB_k + \sum_{k=q+1}^i RB_k + (RB_{i-1} - \pi \sum_{k=1}^q RB_k) \leq Y$. Y estará encajada, pues, en T^* en el tramo inmediatamente anterior al de su encaje en T . Como los restos RB_{i-1} forman una secuencia creciente para $i \geq 2$, la cota mínima de inflación para cada q es $\pi_{\min}^q = (RB_{q+1} / \sum_{k=1}^q RB_k)$. Dando entonces valores a q ($q = 1, 2, 3, 4, 5$), es $\pi_1^{\min} = (7.750 / 12.450) = 0,62$; $\pi_2^{\min} = 15.000 / 20.200 = 0,74$; $\pi_3^{\min} = 24.800 / 35.200 = 0,70$; $\pi_4^{\min} = 240.000 / 60.000 = 4,00$. Es decir, para tasas normales de inflación ($\pi < 0,62$), la caída es, si se produce, al tramo inmediato anterior.

Es decir,

$$\begin{aligned} T^{**}(Y) &= \sum_{k=1}^q RB_k^* \frac{t_k}{100} + \sum_{k=q+1}^{i-1} RB_k^{**} \frac{t_k^{**}}{100} + \frac{t_i}{100} [Y (\sum_{k=1}^q RB_k^* + \sum_{k=q+1}^{i-1} RB_k^{**})] = \\ &= (1 + \pi) \sum_{k=1}^q RB_k^* \frac{t_k}{100} + \sum_{k=q+1}^{i-1} RB_k^{**} \frac{t_k^{**}}{100} + \frac{t_i}{100} [Y - (1 + \pi) \sum_{k=1}^q RB_k^* - \sum_{k=q+1}^{i-1} RB_k^{**}] = \\ &= \sum_{k=1}^q RB_k^* \frac{t_k}{100} + \left(\sum_{k=q+1}^{i-1} RB_k^{**} \frac{t_k^{**}}{100} + \pi \sum_{k=1}^q RB_k^* \frac{t_k}{100} \right) + \frac{t_i}{100} [Y - \sum_{k=1}^q RB_k^* - \\ &\quad - (\sum_{k=q+1}^{i-1} RB_k^{**} + \pi \sum_{k=1}^q RB_k^*)] \end{aligned}$$

Para que sea $T^{**}(Y) = T(Y)$ basta, pues, con que:

$$[i] \sum_{k=q+1}^{i-1} RB_k^{**} \frac{t_k^{**}}{100} + \pi \sum_{k=1}^q RB_k^* \frac{1}{100} = \sum_{k=q+1}^{i-1} RB_k^* \frac{t_k}{100}$$

$$[ii] \sum_{k=q+1}^{i-1} RB_k^{**} + \pi \sum_{k=1}^q RB_k^* = \sum_{k=q+1}^{i-1} RB_k^*$$

En estas condiciones, el sumatorio con índices inicial $k = q + 1$ y final $k = i - 1$ contiene $(i - 1) - (q + 1) + 1 = i - q - 1$ sumandos³⁰. El sumatorio que se le añade tiene q . Para que el segundo sumatorio pueda «meterse» en el primero, formando uno solo con ambos, tiene que tener como máximo el mismo número de sumandos, pero nunca más. Es decir, ha de cumplirse que $q \leq i - q - 1 \rightarrow q \leq i - 1/2$. Por tanto, como con la escala actual es $i \leq 6$, debe ser $q \leq 6 - 1/2 = (5/2) = 2,5 \rightarrow q \leq 2$. Debe tratarse así de una deflactación que afecte, como mucho, a los dos primeros tramos de la escala. De cumplirse esta condición, podrá hacerse lo que pretendemos. No existe, en cualquier caso, una única forma de hacerlo. En efecto, añadir q sumandos positivos a $i - q + 1$ sumandos positivos puede hacerse de muchas formas³¹. Optemos por sumarlos de los últimos q sumandos de $\sum_{k=q+1}^{i-1}$. En tal caso será $\sum_{k=q+1}^{i-1} RB_k^{**} (t_k^{**}/100) + \pi \sum_{k=1}^q RB_k^* (t_k/100) = (\sum_{k=q+1}^{i-q-1} RB_k^{**} (t_k^{**}/100) + \sum_{k=i-q}^{i-1} RB_k^{**} (t_k/100) + \pi \sum_{k=1}^q RB_k^* (t_k/100) = \sum_{k=q+1}^{i-q-1} RB_k^{**} (t_k/100) + (\sum_{k=i-q}^{i-1} RB_k^{**} (t_k/100) + \pi \sum_{k=1}^q RB_k^* (t_k/100)$. Aquí $\sum_{k=i-q}^{i-1} RB_k^{**} (t_k^{**}/100) + \pi \sum_{k=1}^q RB_k^* (t_k/100) = (RB_{i-q}^{**} t_{i-q}^{**}/100 + RB_{i-q+1}^{**} t_{i-q+1}^{**}/100 + \dots^q \dots RB_{i-1}^{**} t_{i-1}^{**}/100) + \pi RB_1 t_1/100 + \pi RB_2 t_2/100 + \dots^q \dots RB_q t_q/100) = (RB_{i-q}^{**} t_{i-q}^{**}/100 + \pi RB_1 t_1/100) + (RB_{i-q+1}^{**} t_{i-q+1}^{**}/100 + \pi RB_2 t_2/100) + \dots^q \dots + (RB_{i-1}^{**} t_{i-1}^{**}/100 + \pi RB_q t_q/100) = \sum_{k=1}^q (RB_{i-q+k-1}^{**} t_{i-q+k-1}^{**}/100 + \pi RB_k t_k/100)$.

³⁰ Por ejemplo, $\sum_{k=2}^5 \chi_k = \chi_2 + \chi_3 + \chi_4 + \chi_5$. Contiene, pues, $n = 4$ sumandos. Pero $4 = (5 - 2) + 1 = 3 + 1$. Así, pues, $\sum_{k=a}^b \chi_k$ contiene $n = (a - b) + 1$ sumandos. Si hacemos $b = 1$ será $n = a$. Es decir, los sumatorios que comienzan con índice inicial 1 tienen el número de sumandos que indica el valor final del índice.

³¹ Por ejemplo, $\sum_{k=3}^5 \chi_k + \sum_{k=1}^2 \gamma_k = (\chi_3 + \chi_4 + \chi_5) + (\gamma_1 + \gamma_2) = (\chi_3 + \gamma_1) + (\chi_4 + \gamma_2) + \chi_5 = \chi_3 + (\chi_4 + \gamma_1) + (\chi_5 + \gamma_2) = [\chi_2 + (\gamma_1 + \gamma_2/3)] + [\chi_3 + (\gamma_1 + \gamma_2/3)] + [\chi_4 + (\gamma_1 + \gamma_2/3)] = [\chi_2 + (\gamma_1 + \gamma_2/6)] + [\chi_3 + (\gamma_1 + \gamma_2/6)] + [\chi_4 + 2(\gamma_1 + \gamma_2/3)] = \dots$

Por tanto, $RB_k^{**} = RB_k$ para los primeros $i - 2q - 1$ tramos no deflactables. Para q últimos tenemos que $RB_{i-q+k-1}^{**} (t_{i-q+k-1}^{**}/100) + \pi RB_k (t_k/100) = RB_{q+k} (t_{q+k}/100)$, es decir, $t_{i-q+k-1}^{**} = (RB_{q+k} t_{q+k} - \pi RB_k t_k / RB_{i-q+k-1}^{**})$. Teniendo en cuenta [ii] es $RB_{i-q+k-1}^{**} = RB_{q+k} - \pi RB_k$. Por tanto, $t_{i-q+k-1}^{**} = (RB_{q+k} t_{q+k} - \pi RB_k t_k / RB_{q+k} - \pi RB_k)$.

Ejemplo 9

Consideremos una inflación del 20 %. Si deflactamos los dos primeros tramos de la escala, estos pasarán a ser los siguientes:

Base liquidable (hasta euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable (hasta euros)	Tipo aplicable (%)
0,00	0,00	14.940,00	9,50
14.940,00	1.419,30	9.300,00	12,00

Así, una renta de 12.000 €, con la escala original paga $12.000 \times 0,095 = 1.140$ €, que en un año se convierten en $1.140 \times 1,20 = 1.368$ €. Por su parte, una renta de $12.000 \times 1,20 = 14.400$ €, con la escala deflactada paga $14.400 \times 0,095 = 1.368$ €.

Los sumatorios son $\sum_{k=1}^2 + \sum_{k=2+1}^{5-(2+1)} + \sum_{k=5-2}^{5-1} = \sum_{k=1}^2 + \sum_{k=3}^2 + \sum_{k=3}^4$. El sumatorio intermedio carece, pues, de sentido. Luego debemos trabajar con $\{RB_1^*, RB_2^*, RB_3^{**}, RB_4^{**}\}$ y, en consecuencia, con $\{t_1^*, t_2^*, t_3^{**}, t_4^{**}\}$. Los valores con asterisco simple ya han sido incorporados a las dos primeras filas de la tabla deflactada. Luego falta calcular los de asterisco doble.

$$RB_3^{**} = RB_3 - \pi RB_{3-5+2+1} = RB_3 - \pi RB_1 = 15.000 - 0,20 \times 12.450 = 12.510,00$$

$$RB_4^{**} = RB_4 - \pi RB_{4-5+2+1} = RB_4 - \pi \beta RB_2 = 24.800 - 0,20 \times 7.750 = 23.250,00$$

$$t_3^{**} = (RB_3 t_3 - \pi RB_1 t_1 / RB_3 - \pi \beta RB_1) = 15.000 \times 0,15 - 0,20 \times 12.450 \times 0,095 / 12.510 = 16,0947242$$

$$t_4^{**} = (RB_4 t_4 - \pi RB_2 t_2 / RB_4 - \pi \beta RB_2) = 24.800 \times 0,185 - 0,20 \times 7.750 \times 0,12 / 23.250 = 18,9333333$$

$$t_5^* = n t_5 = 22,50$$

La tabla quedará, pues, así:

Base liquidable (hasta euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable (hasta euros)	Tipo aplicable (%)
0,00	0,00	14.940,00	9,50





Base liquidable (hasta euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable (hasta euros)	Tipo aplicable (%)
◀			
14.940,00	1.419,30	9.300,00	12,00
24.240,00	2.535,30	12.510,00	16,0947242
36.750,00	4.548,75	23.250,00	18,9333333
60.000,00	8.950,75	240.000,00	22,50
300.000,00	62.950,75	En adelante	24,50

Una renta de, por ejemplo, 65.000 €, con la tarifa no deflactada paga 8.950,75 + 0,225 (65.000 – 60.000) = 10.075,75 €. Con la tarifa deflactada paga 8.950,75 + 0,225 (65.000 – 60.000) = 10.1975,75.

Vemos así que ambas escalas poseen iguales sus dos últimas filas.

Aunque creamos haber resuelto el problema, en realidad no lo hemos hecho. Lo que hemos conseguido es una escala alternativa aplicable «únicamente» a las rentas del tramo quinto. Esta tabla no sirve para rentas del tramo cuarto. Para ello sería necesario que las filas 4.º y 5.º de la tabla de llegada fueran las mismas de la original, pero en la tabla anterior no lo son.

La técnica descrita exige, pues, una tabla propia para cada tramo no deflactado. Luego la pretensión de una tabla única para los tramos deflactados (que sí es posible) y otra, única también, para los tramos no deflactados (que no es posible) se desvanece.

Por tanto, lo más aconsejable es, cuando se desea una deflactación parcial, aplicar la escala original a los tramos no deflactados y crear una tabla especial para los deflactados. De este modo, manejaremos dos tablas. En el otro caso harían falta más de dos.

4.3. Deflactación parcial alternada

En este otro caso, los *q* tramos no son consecutivos. Ello hace que la solución adquiera cierta complejidad adicional. Pero no evita el problema de fondo. No la abordamos, en cualquier caso, porque no es una opción realista desde un punto de vista de política práctica. De hecho, parece fiscalmente inaceptable deflactar tramos de renta mayores dejando sin deflactar otros menores. Lo habitual es discutir si deflactarlos todos o solamente los *q* consecutivos primeros.

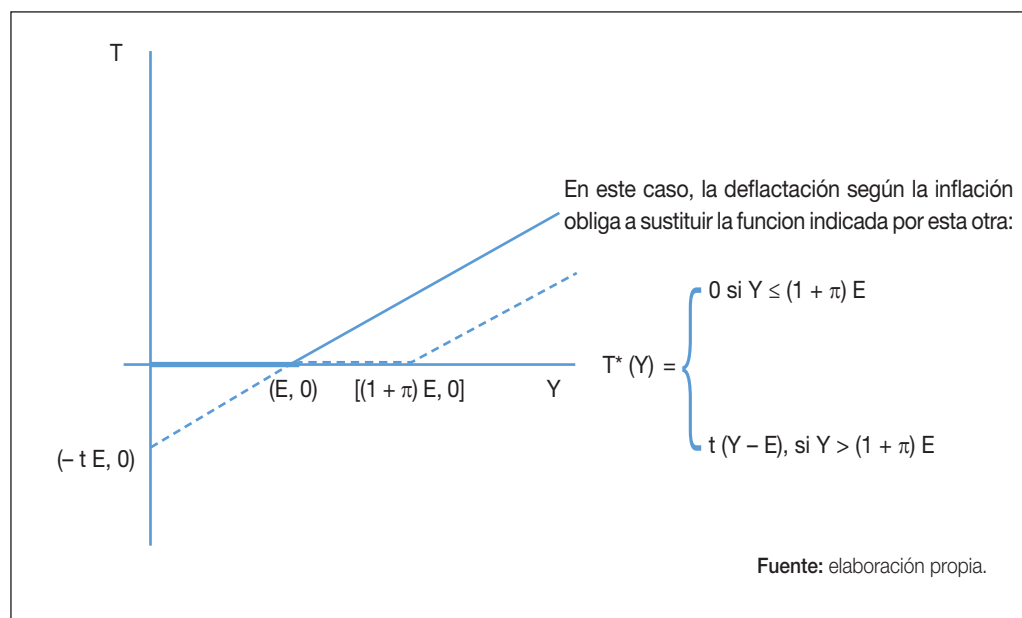
5. Deflactación con tarifas progresivas alternativas

Vemos que, conforme la deflactación pretende ser más precisa, se torna también, acordeamente, más compleja de implementar. Ello es debido a la escala usada. Con otras, sería todo infinitamente más sencillo. Comparemos los resultados anteriores con los que se derivan de un impuesto progresivo con progresividad decreciente como es el incorporado a un impuesto proporcional con mínimo exento. Es lo que el profesor Albi llama «que un impuesto aparentemente proporcional se convierta en progresivo» (2000, p. 161). En tal caso, resulta³²:

$$T(Y) = \begin{cases} 0, & \text{si } Y \leq E \\ t(Y - E), & \text{si } Y > E \end{cases}$$

Su representación gráfica es:

Gráfico 3. Impuesto progresivo con progresividad decreciente



³² Es $\epsilon_{TY} = (dT/dY) (Y/T) = d[t(Y - E)]/dY [(Y/t)(Y - E)] = t [(Y/t)(Y - E)] = (Y/Y - E) = [(Y/Y)/(Y/Y) - (E/Y)] = [1/1 - (E/Y)] > 1$. Conforme el mínimo exento (E) es menor, la progresividad tiende a ser más cercana a 1, luego $\lim_{E \rightarrow 0} \epsilon_{TY} = 1$. Se trata de progresividad en el tipo medio, pero no en el marginal.

En efecto,

$$\begin{aligned} T^* [(1 + \pi) Y] &= t^* [(1 + \pi) Y - E^*] = t^* [(1 + \pi) Y - (1 + \pi) E] = t^* (1 + \pi) (Y - E) = \\ &= (1 + \pi) [t (Y - E)] \frac{t^*}{t} = \frac{t^*}{t} [(1 + \pi) T (Y)] \end{aligned}$$

Luego basta con que $t^* = t$, para que $T^* [(1 + \pi) Y] = (1 + \pi) T (Y)$.

Es decir, basta con incrementar el mínimo exento. De este modo, si $Y \leq E$ será también $(1 + \pi) Y \leq (1 + \pi) E$.

6. Conclusiones

Acotemos, para terminar, las principales conclusiones de este trabajo:

- Existen razones, tanto macroeconómicas como microeconómicas, para que los impuestos sean progresivos. Desde el primer ámbito, la progresividad impositiva suele justificarse porque contribuye a la redistribución personal de la renta y potencia el efecto de los estabilizadores automáticos. Desde el segundo se invoca por la necesidad de que el impuesto suponga, en términos de pérdida de renta disponible, un sacrificio igual para todos los llamados a soportarlo.
- En el IRPF español, la progresividad se traduce en una escala de gravamen progresiva aplicable a la base liquidable general. Está basada en tipos de gravamen fijos (t_k) –columna 4.^a de la escala– y restos de base liquidable también dados (RB_k) –columna 3.^a–, que, mediante un mecanismo de sumas, se traducen en tramos de tributación ($\sum RB_k$) –1.^a columna– y cuotas fijas asociadas ($\sum RB_k t_k/100$) –2.^a columna–. De este modo se diseña un tributo progresivo tanto en tipo medio como marginal. Podemos considerarlo como un conjunto de impuestos proporcionales sucesivamente mayores.
- La progresividad presenta también una cara oscura. En contextos inflacionarios, los impuestos progresivos generan aumentos reales de recaudación sin que, correlativamente, la renta, en términos también reales, haya aumentado. Este resultado, atentatorio contra el principio de capacidad de pago, se conoce como progresividad en frío o rémora fiscal.
- Para evitar la progresividad en frío hay que deflactar la escala de gravamen. Haciéndolo, la renta disponible en el año en curso es exactamente la del año base incrementada en la tasa de inflación (π). Es decir, la deflatación mantiene invariada, en términos reales, la renta disponible. Para ello hay que multiplicar los restos de base liquidable por $(1 + \pi)$, es decir, pasamos de RB_k a $(1 + \pi) RB_k$. Los tipos de gravamen no se modifican.

- Si admitimos que la inflación se traslada a rentas solo en parte, entonces hay que modificar tanto los tipos de gravamen como los restos de base liquidable, de acuerdo con el siguiente criterio $RB_k \rightarrow (1 + \pi \beta) RB_k$; $t_k \rightarrow (1 + \pi/1 + \pi \beta)$. Aquí β es la tasa porcentual de absorción de la inflación ($0 < \beta < 1$).
- En ocasiones se plantea deflactar solo algunos tramos de la escala (generalmente, los dos primeros). Entonces es necesario manejar dos escalas, una deflactada y otra no deflactada. La primera contiene únicamente los tramos deflactados; la segunda contiene todos los tramos y es, de hecho, la escala original. Elaborar una escala única que, simultáneamente, mantenga la renta real disponible de los tramos deflactados y reduzca la de los no deflactados es matemáticamente inviable. Porque si nos limitamos a deflactar los tramos en cuestión dejando los demás sin modificación, la tributación de los no deflactados cae por una suerte de efecto arrastre.
- Cuando la progresividad se instrumenta mediante la combinación de un tipo fijo y un mínimo exento (E), la deflactación se traduce en aumentar dicho mínimo en la tasa de inflación [$E \rightarrow (1 + \pi) E$].

Anexo

1. Sea un colectivo formado por n individuos. Ordenemos por valor creciente su renta y dispondremos entonces de la parrilla $\{y_1, y_2, \dots, y_n\}$. La renta acumulada por los i primeros individuos es $Y_i = \sum_{j=1}^i y_j$. Por su parte, la renta acumulada total es $Y_n = \sum_{j=1}^n y_j$. Para evitar subíndices innecesarios la llamamos Y ($Y_n = Y$). Bajo tales supuestos, se define el índice de Gini como la expresión $IG = [\sum_{j=1}^{n-1} (p_i - q_i) / \sum_{j=1}^{n-1} p_i]$, en donde $p_i = i/n$; $q_i = Y_i/Y$. En definitiva, p_i es el peso relativo que tienen los primeros i individuos sobre el total de los n . Por su parte, q_i es el peso que supone la renta acumulada por esos primeros i individuos sobre la renta total (correspondiente a los n individuos). Conforme menor sea IG , mayor es la igualdad en la distribución personal de la renta. Como casos extremos, si existe una equidistribución perfecta, es $p_i = q_i$ (el 5 % de la población tiene el 5 % de la renta, el 10 % de la población tiene el 10 % de la renta, el 20 % de la población tiene en 20 % de la renta, y así, sucesivamente). Luego $IG = 0$. Si la distribución es totalmente desigualitaria, los primeros $n - 1$ individuos no poseen nada ($q = 0$), poseyendo toda la renta el último individuo. Luego $IG = 1$. En definitiva, $0 \leq IG \leq 1$, habiendo mayor equidistribución conforme más se acerca su valor a cero.

2. Los impuestos quitan renta al individuo, luego obligan a trabajar con valores $y_i^* = y_i - T_i$, si representamos por T_i el impuesto que paga el individuo i -ésimo. Modifican, por tanto, q_i , que pasa a ser q_i^* . Los valores p_i , en cambio, no se ven afectados, porque el impuesto resta de la renta, no del propio sujeto que la percibe.

2.1. Impuesto fijo

Un impuesto de cuota fija es una cantidad igual por persona. Por tanto, la renta del individuo i -ésimo (y_i), tras descontar el impuesto, será $y_i^* = y_i - T$. No escribimos T_i porque el impuesto es el mismo para todos los individuos. Luego no necesita subíndice. Teniendo en cuenta las rentas $\{y_1^*, y_2^*, \dots, y_n^*\}$, el índice de Gini será $IG^* = [\sum_{j=1}^{n-1} (p_i - q_i^*) / \sum_{j=1}^{n-1} p_i]$. Aquí $q_i^* = Y_i^*/Y^*$. Pero $Y_i^* = [\sum_{j=1}^i y_j^*] = [\sum_{j=1}^i (y_j - T)] = \sum_{j=1}^i y_j - iT = Y_i - iT$; $Y^* = Y_n^* = \sum_{j=1}^n y_j - nT = Y - nT$. Por tanto, $q_i^* = Y_i^*/Y^* = (Y_i - iT) / (Y - nT)$. Luego $p_i - q_i^* = (i/n) - (Y_i - iT) / (Y - nT) = [i(Y - nT) - n(Y_i - iT) / n(Y - nT)] = [iY - nY_i/n(Y - nT)]$. Por su parte, $p_i - q_i = (i/n) - Y_i/Y = (iY - nY_i/nY)$. Es decir, $p_i - q_i^* = [iY - nY_i/n(Y - nT)] = [(iY - nY_i/nY) (nY/n(Y - nT)) = [nY/n(Y - nT)] (p_i - q_i)$. Así pues, $p_i - q_i^* > p_i - q_i$. Por tanto, $IG^* > IG$.

2.2. Impuesto proporcional

Es $T_i = t y_i$. Luego, repitiendo los cálculos, se tiene que $q_i = (Y_i^*/Y^*) = (\sum_{j=1}^i y_j^* / \sum_{j=1}^n y_j^*) = [\sum_{j=1}^i (y_j - t y_j) / \sum_{j=1}^n (y_j - t y_j)] = [(1 - t) \sum_{j=1}^i y_j / (1 - t) \sum_{j=1}^n y_j] = (Y_i/Y) = q_i$. Es decir, $IG^* = IG$.

2.3. Impuesto progresivo

Ahora es $T_i = t(Y_i)$. Por tanto, $q_i^* = (Y_i^*/Y)^* = (\sum_{j=1}^i y_j^* / \sum_{j=1}^n y_j^*) = \{\sum_{j=1}^i [y_i - t(y_i)] / \sum_{j=1}^n [y_i - t(y_i)]\} =$
 $= [\sum_{j=1}^i y_j - \sum_{j=1}^i t(y_j) / \sum_{j=1}^n y_j - \sum_{j=1}^n t(y_j)] = [Y_i - \sum_{j=1}^i t(y_j) / Y - \sum_{j=1}^n t(y_j)] = (Y_i/Y) [Y_i - \sum_{j=1}^i t(y_j)/Y] [Y/Y -$
 $- \sum_{j=1}^n t(y_j) / Y] = q_i [Y_i - \sum_{j=1}^i t(y_j) / Y] [Y/Y - \sum_{j=1}^n t(y_j) / Y] = q_i \{[1 - \sum_{j=1}^i t(y_j)/Y] / [1 - \sum_{j=1}^n t(y_j)/Y]\}.$

Aquí,

$$\frac{\sum_{j=1}^i t(y_j)}{Y_i} = \frac{t(y_1) + t(y_2) + \dots + t(y_i)}{y_1 + y_2 + \dots + y_i} < \frac{t(y_1 + y_2 + \dots + y_i)}{y_1 + y_2 + \dots + y_i} = \frac{t(Y_i)}{Y_i}$$

$$\frac{\sum_{j=1}^n t(y_j)}{Y} = \frac{t(y_1) + t(y_2) + \dots + t(y_n)}{y_1 + y_2 + \dots + y_n} < \frac{t(y_1 + y_2 + \dots + y_n)}{y_1 + y_2 + \dots + y_n} = \frac{t(Y)}{Y}$$

Luego:

$$1 - \frac{\sum_{j=1}^i t(y_j)}{Y} > 1 - \frac{t(Y_i)}{Y_i}; \frac{1}{1 - \frac{\sum_{j=1}^n t(y_j)}{Y}} < \frac{1}{1 - \frac{t(Y)}{Y}}$$

Es decir,

$$\frac{\left[1 - \frac{\sum_{j=1}^i t(y_j)}{Y_i}\right]}{\left[1 - \frac{\sum_{j=1}^n t(y_j)}{Y}\right]} > \frac{1 - \frac{t(Y_i)}{Y_i}}{1 - \frac{t(Y)}{Y}}$$

Pero, al ser progresivo el impuesto, el tipo medio crece conforme lo hace la renta, luego $[t(Y_i)/Y_i] < [t(Y)/Y]$.

Por tanto,

$$\frac{1 - \frac{t(Y_i)}{Y_i}}{1 - \frac{t(Y)}{Y}} > 1.$$

En definitiva,

$$q_i^* = q_i \frac{\left[1 - \frac{\sum_{j=1}^i t(y_j)}{Y_i}\right]}{\left[1 - \frac{\sum_{j=1}^n t(y_j)}{Y}\right]} > q_i$$

Por tanto,

$$IG^* = \frac{\sum_{i=1}^i (p_i - q_i^*)}{\sum_{i=1}^n p_i} < \frac{\sum_{i=1}^i (p_i - q_i)}{\sum_{i=1}^n p_i} = IG$$

Nota. Que $T(Y_1 + Y_2) > T(Y_1) + T(Y_2)$ se cumple incluso en el impuesto progresivo con tipo marginal constante. En efecto, en tal caso $T = t(Y - E)$, luego $T(Y_1 + Y_2) = t[(Y_1 + Y_2) - E] = t(Y_1 + Y_2) - tE = tY - tE$. Por otra parte, $T(Y_1) + T(Y_2) = t(Y_1 - E) + t(Y_2 - E) = t(Y_1 + Y_2) - 2tE = t(Y) - 2tE$. Luego $T(Y_1 + Y_2) - [T(Y_1) + T(Y_2)] = [t(Y) - tE] - [t(Y) - 2tE] = tE > 0$.

Referencias bibliográficas

Albi, E. (2000). *Público y privado. Un acuerdo necesario*. Ariel.

Canals Margalef, J. y Domínguez del Brío, F. (1985). *La progresividad del impuesto sobre la renta desde las perspectivas del Public Choice y de la teoría de la imposición óptima: analogías y diferencias* [comunicación]. Meeting of the Public Choice Society, Alcalá de Henares, España.

Panadés, J. (1998). *El cumplimiento del principio de la igualdad de sacrificio en el IRPF español*. Universitat Autònoma de Barcelona.

Sanz Sanz, J. F. (2022). *¿Cuánto pagarán de más los contribuyentes españoles en el IRPF por la inflación durante 2021?* Fundación Disenso. <https://fundaciondisenso.org/wp-content/uploads/2022/02/INFORME-IX.pdf>

Manuel Santolaya Blay. Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universidad de Valencia, promoción 1984-1989. Inspector de Hacienda del Estado, inspector de Tributos de la Generalitat Valenciana. Ha publicado una docena de libros técnicos en materia fiscal y 35 artículos en revistas especializadas. <https://orcid.org/0000-0003-2131-268X>



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

Rafael Enric Herrando Tejero

Inspector de Hacienda del Estado.

Profesor del CEF.- (España)

(Primera parte del tercer ejercicio de las pruebas de acceso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado. Convocatoria Resolución de 21 de septiembre de 2023 [BOE de 29 de septiembre]).

Extracto

Desarrollamos a continuación el supuesto práctico profesional correspondiente a la primera parte del tercer ejercicio de las pruebas de acceso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado. Convocatoria Resolución de 29 de septiembre de 2023 (BOE de 29 de septiembre). A lo largo del dictamen, estructurado en ocho partes, se plantean diferentes supuestos relativos a aspectos de IRPF, IS, IVA, ITP y AJD, aduanas e impuestos especiales y procedimientos de gestión tributaria, inspección de los tributos y recaudación.

Palabras clave: supuesto práctico profesional; IS; IRPF; IVA; ITP y AJD; aduanas e impuestos especiales; procedimientos de gestión; inspección; recaudación.

Publicado: 03-05-2024



Enunciado

I. Planteamiento

A partir de la información que se recoge en las páginas siguientes, deberá usted elaborar un dictamen que aborde los aspectos tributarios, civiles y mercantiles que puedan derivarse del mismo.

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

- **Parte 1.^a** Aspectos jurídicos, civiles y mercantiles, y aquellos otros de índole tributaria no expresamente contemplados en las otras partes del ejercicio.
- **Parte 2.^a** Aspectos relacionados con actuaciones y procedimientos de inspección de los tributos.
- **Parte 3.^a** Aspectos relativos al IS.
- **Parte 4.^a** Aspectos relativos al IVA y al ITP y AJD.
- **Parte 5.^a** Aspectos relativos a aduanas e impuestos especiales.
- **Parte 6.^a** Aspectos relativos al IRPF.
- **Parte 7.^a** Aspectos relacionados con los procedimientos de gestión tributaria.
- **Parte 8.^a** Aspectos relacionados con los procedimientos de recaudación.

II. Notas

Para la redacción del dictamen se tendrán en cuenta los siguientes criterios y consideraciones:

- La fecha del dictamen es la del día de hoy: 03 de febrero de 2024.
- Se considerará que la normativa sustantiva y procedimental que ha estado vigente en todos los ejercicios ha sido la misma, y es la que está vigente a fecha de hoy.
- Igualmente, y si ello es necesario para la resolución de alguna cuestión del dictamen, se considerará que en el resto de los países existe una legislación idéntica a la vigente en España, salvo que se indique expresamente lo contrario en algún punto concreto.

- Cada apartado del dictamen es independiente y autónomo, debiéndose hacer abstracción del resto de apartados en orden a la contestación a las cuestiones que en cada uno de ellos se plantea.
- En cada apartado del dictamen se expresan las cuestiones a las que debe responder el opositor, sin perjuicio de que se pueda abordar también cualquier otra cuestión que considere relevante.

III. Información básica común a todos los apartados

La sociedad Grupo Los Cinco, SA es una entidad de naturaleza mercantil, constituida e inscrita en julio de 2008, con domicilio social en Salamanca.

Su objeto social abarca, por un lado, la actividad de alojamiento rural en diferentes establecimientos de su propiedad en la provincia de Madrid y, por otro lado, cuenta con 25 empleados dedicados a la explotación de toros de lidia en las fincas que la familia tiene en el sur de la provincia de Salamanca.

El capital social está constituido por 100.000 acciones de nominal 1 euro, suscritas y totalmente desembolsadas por los fundadores: doña Isabel Fernández con un 25 %; su cónyuge, don Javier García, titular del 25 % de las acciones; los tres hijos mayores de edad, Bárbara, Jorge y Javi, cada uno de ellos titular de un 10 % de las acciones y, por último, una entidad holandesa no residente en España, con un 20 %, que entró en la sociedad en el año 2016 a cambio de una aportación no dineraria.

No constan cambios adicionales en dicho porcentaje de participación hasta la fecha y, según consta en el Registro Mercantil, la administradora única es doña Isabel Fernández.

Todos los miembros de la familia prestan sus servicios al menos a tiempo parcial en la empresa, destacando la visión internacional de Bárbara que, tras su trabajo en el sector de restauración español, se trasladó a mediados de julio de 2018 a Francia para captar clientes para los alojamientos rurales.

Ante la caída de la actividad taurina, en 2020 se decide utilizar parte de las fincas para explotar la tala de maderas y desarrollar la fabricación y venta de mesas de diseño.

Para abordar el paulatino incremento de su cifra de negocios en la venta de mesas, se va a utilizar el sistema de franquicias. Hoy en día cuentan con 7 sedes repartidas entre España (5) y dos nuevas sedes comerciales abiertas en Francia en 2021, a las que se distribuyen las mesas directamente desde la fábrica situada junto a una de las fincas de Salamanca.

Los grandes beneficios que se han derivado de la venta de mesas le han llevado a abrir a finales de 2021 una oficina comercial en Nueva York, contratando un asesor fiscal y financiero local con el que poder abordar tanto la tramitación aduanera de la exportación de sus productos como las cuestiones relacionadas con la normativa local.

En el año 2022, con el objeto de ampliar su presencia en el mercado americano, adquirió acciones de una sociedad denominada Noble Woods, constituida en Boston, junto con German, socio americano y amigo de la familia. La participación que ostenta en la sociedad es del 30 %, dado que la legislación impide a los extranjeros ser titulares de paquetes mayoritarios de acciones.

En septiembre de 2022, doña Isabel ha recibido sendas comunicaciones de inicio de actuaciones sobre la sociedad Grupo Los Cinco, SA por los ejercicios fiscales no prescritos de IS e IVA, por incongruencias entre los datos declarados por la entidad y los que dispone la inspección de la Agencia Tributaria tras el análisis de declaraciones de operaciones (algunas de ellas intracomunitarias), también por divergencias en la imputación de costes derivados de las actividades económicas desarrolladas en las fincas de Salamanca entre la actividad de toros de lidia y la tala de árboles, así como ante la información imputada por una entidad financiera respecto de rentas obtenidas en Estados Unidos y no declaradas presuntamente en sus declaraciones fiscales.

El pasado lunes 29 de enero de 2024 se ha recibido mediante carta certificada entregada por un empleado del servicio postal de Correos en la sede de Grupo Los Cinco una notificación de una providencia de apremio emitida por el impago de una deuda de Bárbara, generada tras la liquidación recibida y no recurrida respecto de la declaración del IRPF 2018, en la que se discutía esencialmente su carácter de residente en España y la imputación de rentas individuales obtenidas en ese ejercicio por dividendos de la propia sociedad familiar.

La notificación a Bárbara del inicio de actuaciones de verificación de datos por parte de un agente tributario de la dependencia de gestión tributaria de Castilla y León por el IRPF de 2018 fue recogida en su día por un empleado de la sociedad Grupo Los Cinco en el *parking* de la sede social en Salamanca.

El pasado jueves, 1 de febrero de 2024, se ha notificado a la sociedad Grupo Los Cinco en su sede social de Salamanca la existencia de un expediente de derivación de responsabilidad subsidiaria por deudas fiscales de la entidad holandesa que tiene el 20 % del capital de la sociedad desde su incorporación en el año 2016.

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

Pregunta 1

Doña Isabel Fernández realizó, de forma individual, como persona física, determinada actividad empresarial, actividad que no guardaba relación alguna con la desarrollada por la mercantil Grupo Los Cinco, SA.

Como consecuencia de dicha actividad empresarial, la Sra. Fernández resultó deudora de la Hacienda pública por el concepto tributario IVA cuarto trimestre de 2021, para cuyo cobro fue iniciado en su momento procedimiento de apremio por los órganos de recaudación competentes, encontrándose la deuda, en la actualidad, en fase de embargo.

En dicho procedimiento han sido objeto de embargo las acciones de la entidad Grupo Los Cinco, SA, propiedad de la Sra. Fernández.

La deuda asciende en este momento a 240.000 euros, por principal y recargo de apremio, cuantía a la que habría que añadir los intereses de demora devengados a fecha de hoy.

Se pide:

A la vista de la información básica común suministrada en el apartado III de este supuesto práctico profesional, se solicita, en primer lugar, que realice el análisis de la viabilidad de implementar, en el procedimiento de apremio desarrollado contra la Sra. Fernández, la actuación ejecutiva regulada en el artículo 170, apartado 6, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, frente a la mercantil Grupo Los Cinco, SA, respecto de los inmuebles propiedad de esta última relacionados con su actividad de alojamiento rural, para asegurar el cobro de la deuda por IVA cuarto trimestre de 2021 a que se refieren los párrafos anteriores y argumente la respuesta correspondiente.

Pregunta 2

Por otro lado, el 3 de enero de 2022, doña Isabel Fernández, en representación de la sociedad Grupo Los Cinco transmitió, mediante escritura pública otorgada ante notario, ocho fincas ubicadas en la provincia de Salamanca a una sociedad de nacionalidad británica, cuyas participaciones pertenecen íntegramente a una sociedad domiciliada en Montevideo, por importe 36 millones de euros.

En la misma escritura pública se formaliza un contrato de arrendamiento sobre cada una de las fincas por plazo de 30 años a favor de la sociedad Grupo Los Cinco, cuyo precio, también 36 millones de euros, íntegro y por toda la duración del contrato, se paga mediante transferencia bancaria a una cuenta titularidad de la sociedad en un banco con domicilio en Londres.

La causa del pago anticipado se justifica en la escritura pública al otorgar un 40 % de descuento sobre el precio total del arrendamiento. En virtud de este contrato, la posesión de las fincas sigue siendo disfrutada por Grupo Los Cinco, que no cesa de momento de prestar su explotación de toros de lidia.

El contrato se inscribe en el Registro de la Propiedad.

Tras las actuaciones de investigación llevadas a cabo por la AEAT, se ha podido comprobar, gracias a requerimientos de información atendidos por las respectivas autoridades, que la sociedad domiciliada en Montevideo está participada al 100 % por Grupo Los Cinco, así como que el administrador de la sociedad británica es la Sra. Fernández.

Se pide:

Por todo ello:

1. Analice los elementos personales, reales y formales del contrato de compraventa celebrado entre Grupo Los Cinco y la sociedad británica. Se ha producido la transmisión del dominio (título y modo): razone la respuesta.
2. Aclare si existe algún medio por el cual la AEAT pueda atacar la venta en caso de no poder cobrar de otro modo el importe de las liquidaciones.
3. Explique qué protección otorga el Registro de la Propiedad al adquirente.

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

Pregunta 1

Mediante comunicación notificada el 2 de septiembre de 2022, la Dependencia Regional de Inspección de Castilla y León inicia actuaciones de comprobación de la entidad Grupo Los Cinco, SA.

Esta comprobación, por lo que se refiere al IVA correspondiente al ejercicio 2021, tiene carácter parcial, ya que únicamente se pretende comprobar determinadas operaciones que podrían no haber sido declaradas. El ejercicio 2022 no ha sido incluido en la comprobación al no haber finalizado el año en el momento de inicio de las actuaciones y no disponer la Inspección de suficiente información de contraste respecto a los periodos vencidos.

Para realizar estas actuaciones, la Inspección solicita que se aporte la contabilidad de los ejercicios objeto de comprobación y los correspondientes contratos, escrituras, facturas y medios de pago de las operaciones relativas a la apertura de las diferentes sedes.

El representante de la entidad comparece y aporta la contabilidad, así como algunos contratos y facturas solicitados, pero manifiesta que la adquisición del local en el que se ha abierto la oficina de Madrid se realizó a un particular, por lo que la operación no está sujeta al IVA, sino al ITP y AJD.

Como consecuencia de ello, se presentó la correspondiente declaración en la Comunidad Autónoma de Madrid. Esta, en el ejercicio de sus competencias, procedió a la comprobación de la operación y se aportó toda la documentación que ahora está solicitando el actuario. Al ser una documentación que ya obra en poder de la Administración, no es necesario que se vuelva a aportar.

El actuario, al analizar la contabilidad, observa que, considerando la cifra de anual de negocios de la entidad, esta está obligada a auditar sus cuentas desde el año 2021, por lo que solicita mediante diligencia extendida el día 18 de enero de 2024 en las oficinas de la Agencia Tributaria que se aporte el informe del auditor.

Asimismo, en esta diligencia se notifica al representante del obligado tributario que el plazo máximo de duración de las actuaciones, para el citado ejercicio y siguientes, pasa a ser de 27 meses en lugar de los 18 meses que se habían indicado en la comunicación de inicio de actuaciones.

Al ver cómo se están desarrollando las actuaciones, la entidad considera que algunas discrepancias de las declaraciones del IVA podrían justificarse mediante un examen conjunto de los ejercicios 2021 y 2022, por lo que el representante del Grupo Los Cinco, SA solicita que la comprobación de ambos ejercicios tenga carácter general.

Esta solicitud se realiza en la visita que se desarrolla en las oficinas de la Inspección el día 1 de febrero de 2024.

Se pide:

A la vista de los datos anteriores, efectúe la valoración de las actuaciones realizadas por el contribuyente y la Inspección de Tributos, los efectos sobre el procedimiento, así como los plazos para su desarrollo y las consecuencias sobre la prescripción de las diferentes obligaciones tributarias.

Pregunta 2

Por otro lado, el 3 de septiembre de 2023, don Javier recibe la notificación de una propuesta de liquidación en relación con un expediente de inspección sobre IRPF de 2022, del que el asesor de la familia desconocía su existencia, en la que la Administración incorpora a la base imponible una ayuda de la Junta de Castilla y León que no está exenta.

Don Javier firma un acta de conformidad de la que resultará después una liquidación por importe a ingresar de 1.300 euros.

Puesto que se considera que la cuestión regularizada es controvertida, el actuario decide no imponer sanción, al no apreciarse negligencia en la conducta de don Javier.

La liquidación se notifica el 15 de diciembre de 2023, procediendo don Javier a efectuar el ingreso de los 1.300 euros el 20 de enero de 2024.

Don Javier revisa el resto de las declaraciones del IRPF de los ejercicios no prescritos y se da cuenta de que en 2021 percibió la misma ayuda de la Junta que le regularizan en 2022 y que tampoco la declaró.

Asimismo, verifica que en la declaración del IRPF de 2020 no incorporó una imputación de renta inmobiliaria de un piso en un pueblo de Segovia del que es titular junto con sus hermanos.

Presenta sendas autoliquidaciones complementarias de los ejercicios 2021 y 2020, las cuales arrojan un resultado a ingresar de 1.100 euros y 500 euros, respectivamente. Don Javier efectúa el ingreso al tiempo de la presentación de ambas autoliquidaciones, el día 15 de enero de 2024.

Se pide:

1. Indique, separadamente, las consecuencias de la presentación de las declaraciones complementarias del 2020 en cuanto al devengo de recargos, sanciones e intereses, y de 2021 en cuanto al devengo de recargos y sanciones.
2. Valore qué consecuencias hubiera tenido que Don Javier hubiera presentado las declaraciones complementarias antes del 15 de diciembre de 2023 durante el desarrollo del expediente de comprobación inspectora.
3. Valore si existe alguna modalidad de acta que hubiere resultado más interesante desde el punto de vista económico a Don Javier y si en su caso concurren las circunstancias objetivas que permiten firmarla.

Parte 3.^a Aspectos relativos al IS

El representante de la sociedad Grupo Los Cinco, SA reúne a la familia para darles a conocer cuatro contingencias fiscales que se derivan de la comunicación de inicio recibida hace unos días en relación con el IS, en el que se tributa al tipo general del mismo.

Se pide:

1. Respecto de una primera contingencia, desde el punto de vista del actuario de la Inspección, proceda a determinar, motivadamente, las implicaciones fiscales en la base imponible del IS de las siguientes operaciones:

- 1.º Pérdidas por deterioro de mesas de diseño contabilizadas como existencias por importe de 20.000 euros.
- 2.º Contabilizar como gasto la aportación, por importe de 1 millón de euros, a una provisión para constituir un fondo interno para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.
- 3.º Como consecuencia de un préstamo participativo formalizado con uno de sus socios, la entidad holandesa Nederlandse Stieren BV, que posee el 20 % del capital social de Grupo Los Cinco, SA, figuran contabilizados 100.000 euros como gasto financiero. Según la legislación holandesa, para la entidad Nederlandse Stieren BV, los ingresos procedentes de un préstamo participativo tienen la consideración de participaciones en fondos propios exentos.

2. Una segunda contingencia se produce a partir del análisis de la evolución de los fondos propios de la sociedad Grupo Los Cinco, SA:

	31-12-2022	31-12-2023
Capital social	100.000	100.000
Reserva legal	50.000	70.000
Reserva voluntaria	50.000	230.000
Resultado PyG	200.000	100.000
Fondos propios	400.000	500.000

Como información relevante, cabe destacar que la base imponible previa a la aplicación de reducciones asciende a 1.200.000 euros y, por otro lado, se prevé que en el año 2024 uno de los socios se separe de la entidad.

A la vista de los datos anteriores, se solicita que:

- 1.º Valore si se podría aplicar algún tipo de beneficio fiscal y, en caso afirmativo, cuáles serían sus requisitos y el importe de los mismos.
- 2.º Valore si afectaría al beneficio fiscal el hecho de que finalmente el socio se separe o igualmente en el caso de que tuviesen pérdidas durante el ejercicio.

3. Como tercera contingencia se ha de tener en cuenta que, a lo largo de 2024, la sociedad Grupo Los Cinco, SA comienza a abonar las prestaciones correspondientes a las contingencias cubiertas por el fondo interno en un importe de 500.000 euros.



La base imponible positiva previa que prevé obtener en 2024 es de 600.000 euros y el importe de la cifra de negocios de la entidad en el 2023 es inferior a 20 millones de euros.

Con todo ello, proceda a determinar, motivadamente, las implicaciones fiscales en la base imponible del IS del ejercicio 2024 del abono de las prestaciones, en particular, la forma de integración del ajuste que proceda en la base imponible suponiendo que la base imponible positiva previa es la prevista.

4. La cuarta contingencia tiene que ver con el hecho de que la sociedad Grupo Los Cinco, SA realizó una operación por la cual permuta un elemento del inmovilizado material cuyo valor fiscal es de 70.000 euros por otro activo similar que se incorporará contablemente como inmovilizado material cuyo valor de mercado es de 80.000 euros.

Los flujos de efectivo de ambos inmovilizados no difieren.

Con base en dicha información, desde el punto de vista del actuario, explique las implicaciones contables y fiscales que puedan derivarse de tal operativa.

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

Pregunta 1

En septiembre de 2021, doña Isabel Fernández ve en un portal inmobiliario que se ha puesto a la venta un singular edificio, en un pequeño terreno de 1.000 m², en la provincia de Segovia.

Su propietario es la sociedad Me Gusta La Fiesta, SA, dedicada a la organización de eventos tales como bodas, bautizos, comuniones, etc. El edificio había sido construido en 2003 y Me Gusta La Fiesta, SA se lo había adquirido al promotor en dicho momento.

Doña Isabel realiza la adquisición de este edificio para destinarlo a la actividad de alojamiento rural que desarrolla Grupo Los Cinco, SA.

Se pide:

Analice las posibles tributaciones a efectos de IVA/TPO de la transmisión de dicho edificio junto con los terrenos en los que está enclavada: sujeción al impuesto pertinente, posible exención, sujeto pasivo, tipo impositivo y cualquier otra cuestión con trascendencia tributaria que estime relevante.

Pregunta 2

La familia ha decidido contratar los servicios de publicidad de un *influencer*, con sede en Andorra, para que acuda a uno de los alojamientos rurales, sito en Madrid, y que este cuelgue en sus redes sociales vídeos promocionales del lugar.

Se pide:

Describe la tributación de la operación a efectos del IVA: sujeción, posible exención, sujeto pasivo, tipo impositivo y cualquier otra cuestión relevante a efectos del impuesto.

Pregunta 3

La familia también ha decidido que se alquile uno de sus alojamientos rurales a una sociedad con sede en Portugal para albergar allí un evento anual que celebra esta empresa.

Se pide:

Proceda a determinar la sujeción de la operación, posible exención, tipo impositivo, sujeto pasivo y la posible forma de recuperación del IVA por parte del empresario obligado a soportarlo.

Pregunta 4

Para la venta de mesas a particulares, la entidad gestiona las mismas a través de su página web, encargándose ella misma de la puesta a disposición (incluye el transporte).

En el año 2021, primer año en el que empezó con el sistema de ventas por internet, las ventas realizadas a particulares en varios países de la Unión Europea fueron de 75.000 euros.

En el año 2022, las ventas se han incrementado y ya van por 155.000 euros.

Se pide:

Proceda a analizar cómo tributan estas ventas realizadas por internet a particulares de la Unión Europea: lugar de realización de la operación, sujeto pasivo, tipo de gravamen y procedimiento para la presentación de las declaraciones.



Pregunta 5

Por último, cabe destacar que, debido a la cercanía con el país vecino, es fácil impulsar nuevas relaciones comerciales en la península ibérica y, en este sentido, se llega a un acuerdo con varios empresarios de Portugal que habitualmente le compran mobiliario y que consiste en el siguiente esquema de venta.

La empresa española transporta y pone a disposición el producto en unos locales que hay en el país luso. Estos locales no tienen la consideración de establecimiento permanente a efectos del IVA para la entidad española.

Los empresarios portugueses se comprometen a ir adquiriendo dichas mesas en un plazo de un año a partir de cada envío.

Se pide:

Proceda a analizar qué tipo de operaciones se están realizando, qué requisitos intra-comunitarios pueden resultar relevantes y, en su caso, cuál es la fiscalidad y la normativa aplicable a la situación descrita.

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

Pregunta 1

La entidad Grupo Los Cinco, SA ha vendido a una entidad en Estados Unidos 1.000 mesas de diseño para su distribución en el mercado americano. El valor de la venta es de 500.000 euros.

Una vez recibidas las mesas, el destinatario las rechaza por considerar que no se ajustan las especificaciones del contrato, por lo que Grupo Los Cinco, SA decide reimportar de forma inmediata las 1.000 mesas para poder venderlas en el mercado de la Unión. Antes de la reimportación encuentra un comprador en España para esas mesas, la entidad Muebles, SL, por lo que procede a vender las mesas a esta entidad por un importe, precio factura comercial, de 500.000 euros (CIF Algeciras).

La entidad Muebles, SL, como titular de la mercancía en el momento de la importación, se hace cargo de realizar las formalidades aduaneras. A la llegada al territorio aduanero de la Unión, las mercancías se despachan a libre práctica y consumo. La declaración aduanera se presenta y admite el día el 15 de diciembre de 2023, asignándose circuito verde.

No existe acuerdo preferencial de origen con Estados Unidos.

El arancel aplicable a las mercancías reimportadas es del 5 % y el IVA del 21 %.

Se pide:

Proceda a determinar el importe de los derechos de arancel y el IVA aplicable, en su caso, a esta operación. En caso de ser aplicable alguna exención, determine los requisitos exigibles para su aplicación.

Pregunta 2

Por otro lado, el Grupo Los Cinco, SA decide diversificar sus productos, para lo que firma un contrato con un diseñador de renombre en Estados Unidos para la adquisición de sillas de diseño con el objetivo de importarlas en la Unión.

La empresa americana exige a Grupo Los Cinco, SL el pago de un canon por el uso de su marca, que se fijará en función del número de unidades importadas en cada año natural.

Como excepción, se recoge en el contrato un primer envío de 3.000 unidades por las que se exige un canon con un importe ya fijado de 10 euros/unidad.

El precio de la venta de esas 3.000 sillas, sin incluir el canon, es de 300.000 euros (FOB Nueva York).

La mercancía se envía por vía marítima desde Estados Unidos al puerto de Algeciras y desde allí por vía terrestre a la fábrica de Salamanca. La mercancía irá en tránsito desde Algeciras a Salamanca, donde se presentará la declaración aduanera para el despacho a libre práctica y consumo de las mercancías.

La declaración se presenta y admite el 30 de diciembre de 2023, pero es seleccionada para control documental (circuito naranja), concediéndose el levante el 1 de enero de 2024.

El transporte desde Estados Unidos a Algeciras ha costado 5.000 euros y de Algeciras a Salamanca 1.000 euros.

El arancel aplicable a esta mercancía en 2023 es del 5 % y en 2024 del 10 %. El IVA es del 21 % en ambos ejercicios.

No existe acuerdo preferencial de origen con Estados Unidos.

La empresa americana exige para la formalización de la venta a Grupo Los Cinco, SA el pago de un canon por el uso de su marca, que se fijará en función del número de unidades importadas en cada año natural.

Se pide:

Calcule el valor en aduana de la operación, indicando los conceptos e importes que lo integran, y motive su respuesta.

Parte 6.^a Aspectos relativos al IRPF

Pregunta 1

Con parte de los beneficios repartidos por la sociedad, doña Isabel y don Javier suscribieron en el año 2010 un contrato con la entidad Filatelia Fácil, SA por el que adquirieron lotes de sellos a la entidad con el compromiso de esta de recomprarlos a 31 de diciembre de 2014. Los dos cónyuges invirtieron en dichos contratos 100.000 euros cada uno.

Mediante auto de 22 de junio de 2013, el Juzgado Mercantil competente declaró el concurso necesario de la entidad. En el ejercicio 2019, la Administración concursal ingresó a cada cónyuge el 23,5 % del capital invertido. Finalmente, el concurso concluyó mediante sentencia de 31 de julio de 2023.

Se pide:

Emita opinión razonada sobre la trascendencia a los efectos del IRPF 2023 de los cónyuges de los hechos descritos, con especial referencia a la posibilidad de computar alguna renta a efectos del IRPF, imputación temporal y base imponible en la que deben integrarse, cuantificando la respuesta.

Pregunta 2

Don Jorge García, el hijo mediano, se separó recientemente de su esposa. En la sentencia judicial de divorcio, de fecha 27 de diciembre de 2022, se establece que la guarda y custodia de la hija menor (que cumplió ocho años en 2023) se atribuye a la madre, fijándose que, dada la desigualdad económica entre ambos cónyuges, don Jorge debe abonar una pensión de alimentos a favor de la hija. Los padres abrieron en su momento un depósito bancario a nombre de esta, percibiendo intereses de dicho depósito en 2023 por importe de 800 euros brutos.

Se pide:

Emita opinión razonada sobre la trascendencia a los efectos del IRPF 2023 de don Jorge de los hechos descritos, con especial referencia a la posibilidad de tributar juntamente con la hija menor y de aplicar el mínimo por descendientes.

Pregunta 3

Don Javi García, el hijo menor, ha decidido transmitir mediante escritura pública de fecha 13 de noviembre de 2023 la mitad de sus acciones en la sociedad por su valor nominal. Todas sus acciones fueron adquiridas en la fecha de constitución de la entidad también por su valor nominal. Supóngase solo a estos efectos que, de acuerdo con las declaraciones del IS (modelo 200) presentadas por la entidad:

- El balance de la sociedad correspondiente al ejercicio 2022 presenta la siguiente composición:

Capital	100.000
Reservas	200.000
Resultado del ejercicio	700.000

- En los ejercicios 2020 y 2021, los resultados de la entidad fueron de 500.000 euros y 600.000 euros, respectivamente.

Se pide:

Emita opinión razonada sobre la trascendencia a los efectos del IRPF 2023 de don Javi de los hechos descritos, en particular, si debe declarar en su autoliquidación alguna ganancia o pérdida patrimonial derivada de la transmisión de sus acciones, cuantificando la respuesta.

Pregunta 4

La sociedad Grupo Los Cinco, SA abona en 2023 a don Javier una prima por un contrato de seguro colectivo que cubre la contingencia de invalidez de los trabajadores en los términos previstos en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de planes y fondos de pensiones. La prima imputable a don Javier es de 2.500 euros.

Asimismo, le ha incluido en una póliza colectiva de un seguro médico suscrito por la empresa, cuya prima asciende a 700 euros al año para su propia cobertura, y 500 euros para doña Isabel.

Le han suscrito un seguro de responsabilidad civil, cuya prima asciende a 1.500 euros/año.

La entidad le cede un vehículo eléctrico de batería que utiliza para sus desplazamientos laborales (se estima que la disponibilidad para uso particular asciende al 40 %).

El vehículo fue adquirido mediante arrendamiento financiero el 1 de enero de 2022 y se desconoce si se ejercitará la opción de compra. El contrato tiene una duración de cinco años y el valor de la opción de compra a la finalización del contrato es de 4.000 euros. Las cuotas pagadas a la entidad durante el año 2023 fueron de 10.000 euros. El 1 de enero de 2022, el valor de mercado del vehículo nuevo era de 54.000 euros.

Se pide:

Determine la incidencia en el IRPF 2023 de don Javier de las operaciones descritas.

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

Pregunta 1

Don Jorge, el hijo de doña Isabel y don Javier, el 1 de octubre de 2022 decidió compatibilizar su trabajo en Grupo Los Cinco con el ejercicio de una actividad por cuenta propia, para lo cual se dio de alta en el epígrafe de «Servicios jurídicos» presentando un 036.

En dicha declaración censal, marcó las casillas que indican que está establecido en el territorio de aplicación del IVA y que no realiza únicamente operaciones no sujetas o exentas que no obligan a presentar autoliquidación periódica.

Desde el año 2021, don Jorge encarga a un gestor la presentación de su declaración del IRPF, al percibir ingresos que le obligan a declarar.

A partir del inicio de su nueva actividad, le encomienda también el cumplimiento de sus obligaciones referentes al IVA. Sin embargo, el gestor incumple con el mandato, por lo que la Administración requiere a don Jorge las obligaciones tributarias incumplidas.

Así, en fecha 30 de septiembre de 2023 se le notifican en su domicilio de Salamanca dos requerimientos que inician sendos procedimientos de control de presentación de autoliquidaciones, exigiéndole la presentación de los modelos 303 de IVA de los trimestres tercero y cuarto de 2022, respectivamente.

Asimismo, los días 15 y 17 de noviembre de 2023, se le requiere la presentación de las declaraciones del IRPF correspondiente a los ejercicios 2021 y 2022, respectivamente, mediante la notificación de dos requerimientos, por los que se inician otros dos procedimientos de control de presentación de autoliquidaciones.

Finalmente, el 26 de diciembre de 2023 se le notifica una propuesta de liquidación relativa al concepto IRPF 2022. Con la notificación de dicha propuesta, se inicia un procedimiento de comprobación limitada.

Don Jorge, tras comprobar que, efectivamente, no se habían presentado las autoliquidaciones que la Administración le reclamaba, realiza las siguientes actuaciones:

- El 16 de noviembre presenta un escrito en el registro electrónico de la Agencia Tributaria indicando que no está obligado a presentar el IVA del tercer trimestre de 2022, ya que la actividad comenzó a ejercerla el 1 de octubre de 2022.
- El 20 de noviembre de 2023 presenta la declaración del IRPF de 2021 con un resultado a ingresar de 950 euros, procediendo al ingreso de dicho importe.
- El 15 de enero de 2024 presenta la autoliquidación del cuarto trimestre de IVA de 2022 con un resultado a ingresar de 2.500 euros, procediendo al ingreso de dicho importe.
- Respecto al IRPF de 2022, el 4 de enero de 2024 presenta un escrito dando su conformidad a la propuesta de liquidación practicada.

Se pide:

1. Indique, razonadamente, si es correcta la actuación de la Administración en cuanto al inicio de cada uno de los procedimientos de control de presentación de autoliquidaciones.
2. Indique la forma de finalización de cada uno de los procedimientos de control de presentación de autoliquidaciones iniciados.
3. Indique las actuaciones que debe realizar la Administración tras la presentación de la autoliquidación del cuarto trimestre de IVA 2022.

Pregunta 2

Por otro lado, se sabe que doña Raquel Muñoz, actual pareja de don Jorge García, realiza la actividad profesional de abogado y determina sus rendimientos netos por el método de estimación directa (simplificada). El día 20 de junio de 2022 presentó su autoliquidación del IRPF 2021 solicitando una cantidad a devolver de 550 euros.

El día 26 de septiembre de 2022 se le notifica en su despacho un requerimiento por el que se inicia un procedimiento de comprobación limitada sobre su IRPF 2021 solicitando

la aportación de los libros registro con el objeto de comprobar el rendimiento de actividades económicas declarado por doña Raquel.

No obstante, tras recibir un aviso de notificación en su correo electrónico, doña Raquel accede a esta notificación mediante comparecencia en la sede electrónica de la AEAT unos días antes, el día 23 de ese mes.

El día 5 de octubre, doña Raquel aporta la documentación solicitada. A la vista de la misma, la Administración tributaria emite una propuesta de liquidación eliminando una serie de gastos cuya deducibilidad no ha quedado justificada, resultando una cantidad a devolver de 100 euros. Tras producirse un intento de notificación el día 13 de enero de 2023, la propuesta de liquidación es finalmente notificada el 18 de enero.

Doña Raquel no presenta ningún escrito de alegaciones ni aporta nueva documentación al respecto.

En consecuencia, la Administración tributaria emite el día 22 de marzo de 2023 una liquidación provisional confirmando la propuesta de liquidación anterior y ordenando la devolución de 100 euros en favor de doña Raquel. Tras un intento de notificación el día 24 de marzo, la notificación es finalmente practicada el día 30 de marzo de 2023.

Varios meses después, el 16 de enero de 2024, se notifica a doña Raquel el inicio de un procedimiento inspector sobre el mismo objeto tributario. Doña Raquel manifiesta que el IRPF del ejercicio 2021 ya fue comprobado por la Administración, aportando copia de la liquidación provisional practicada.

Se pide:

Explique las siguientes cuestiones:

1. Con la presentación de la autoliquidación del IRPF 2021, ¿se inicia algún procedimiento de gestión tributaria? En su caso, ¿en qué fecha finaliza dicho procedimiento?
2. ¿Hasta qué fecha tiene la Administración tributaria para finalizar el procedimiento de comprobación limitada en plazo? ¿Se ha producido la caducidad del procedimiento?
3. ¿La devolución resultante de la liquidación provisional practicada por la Administración tributaria irá acompañada de intereses de demora? En su caso, señale desde cuándo se devengan los mismos.
4. Explique cómo debe proceder la Administración tributaria ante la manifestación efectuada por doña Raquel en relación con el inicio del procedimiento inspector.

Parte 8.^a Aspectos relacionados con los procedimientos de recaudación

Pregunta 1

Bárbara García, tras recibir la notificación de la providencia de apremio por la deuda correspondiente a la liquidación del IRPF de 2018, se plantea varias opciones:

- Recurrir la providencia de apremio y solicitar la suspensión de las actuaciones.
- Solicitar un aplazamiento del pago de la deuda.

Se pide:

Conteste razonadamente a las siguientes preguntas:

1. Bárbara presenta un recurso de reposición contra la providencia de apremio.
 - a) ¿Cuáles son los posibles motivos de oposición que puede argumentar contra la providencia de apremio?
 - b) ¿Cuáles de ellos pueden prosperar, teniendo en cuenta la información puesta de manifiesto en el caso?
2. Bárbara, cuando presenta el recurso de reposición, solicita la suspensión con garantía y ofrece un bien inmueble cuyo valor de mercado libre de cargas es de 600.000 euros. ¿Cuál sería la tramitación que realizaría el órgano de recaudación de la AEAT?
3. Bárbara solicita un aplazamiento tras la resolución de la anterior solicitud de suspensión. ¿Qué efectos tiene la solicitud del aplazamiento sobre el procedimiento de apremio?

Pregunta 2

Don Javier García, el hijo pequeño de doña Isabel, presentó, el 30 de junio de 2023, auto-liquidación por el IRPF ejercicio 2022 por importe a ingresar de 10.000 euros, acogiéndose al fraccionamiento previsto en el artículo 62.2 del Reglamento del IRPF, esto es, el 60 % al presentar la declaración y el 40 % restante el 6 de noviembre (plazo determinado por el Ministerio de Hacienda). Para proceder al ingreso de la deuda, se domicilió el pago de la misma.

El 1 de julio de 2023, debido a un error cometido por el contribuyente en la consignación del número de cuenta, no se cargó el primer plazo, si bien, el 7 de julio de 2023, don Javier

procedió a realizar el ingreso del primer plazo. El 11 de agosto de 2023, la AEAT le notificó la providencia de apremio por el IRPF 2022.

Se pide:

Conteste razonadamente a las siguientes preguntas:

1. Indique el importe por el que la AEAT le ha de requerir el ingreso, desglosando los conceptos (principal, recargos, intereses, sanciones, etc.) e importes que entienda proceden.
2. Especifique el plazo en el que ha de realizar el ingreso de la deuda tras la notificación de la providencia de apremio.
3. Si ingresa en los plazos que se le indican en dicha providencia, ¿qué importe deberá ingresar y por qué conceptos, para que la deuda IRPF 2022 quede completamente extinguida? Fundamente jurídicamente su respuesta.

Pregunta 3

Como consecuencia de las actuaciones de comprobación iniciadas en septiembre de 2022, se han incoado dos actas a la sociedad Grupo Los Cinco, SA. Un acta del IS cuyo importe asciende a 238.000 euros y un acta del IVA cuyo importe es de 457.000 euros. Ambos acuerdos de liquidación se notifican el 1 de junio de 2023 y no se ingresan en periodo voluntario, por lo que el 20 de octubre de 2023 se notifica el recargo de apremio.

Con fecha de 2 de enero de 2023, doña Isabel Fernández, como administradora única, representa a la sociedad Grupo Los Cinco, SA en la escritura pública ante notario en virtud de la cual la sociedad dona cuatro inmuebles a los siguientes donatarios: doña Isabel Fernández, que recibe una vivienda valorada en 1.000.000 de euros, y los tres hijos, que reciben una vivienda cada uno valoradas en 500.000 euros.

Se pide:

Determine razonadamente las siguientes cuestiones:

1. Presupuesto de derivación de responsabilidad.
2. Posibles responsables.
3. Alcance de la derivación de responsabilidad.
4. Fecha en la que se puede iniciar la derivación de responsabilidad.

Solución

Parte 1.^a

Pregunta 1

El artículo 170.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), dispone que la Administración tributaria podrá acordar la prohibición de disponer sobre los bienes inmuebles de una sociedad sin necesidad de que el procedimiento recaudatorio se dirija contra ella cuando se hubieran embargado al obligado tributario acciones o participaciones de aquella y *este ejerza el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto sobre la sociedad titular de los inmuebles en cuestión en los términos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio y aunque no estuviere obligado a formular cuentas consolidadas*. Podrá tomarse anotación preventiva de la prohibición de disponer en la hoja abierta a las fincas en el Registro de la Propiedad competente en virtud del correspondiente mandamiento en que se justificará la validez de la medida cautelar contra persona distinta del titular registral por referencia a la existencia de la correspondiente relación de control cuyo presupuesto de hecho se detallará en el propio mandamiento.

El recurso contra la medida de prohibición de disponer solo podrá fundarse en la falta de alguno de los presupuestos de hecho que permiten su adopción.

La medida se alzará cuando por cualquier causa se extinga el embargo de las participaciones o acciones pertenecientes al obligado tributario. Asimismo, la Administración tributaria podrá acordar el levantamiento de la prohibición de disponer cuando su mantenimiento pudiera producir perjuicios de difícil o imposible reparación, debidamente acreditados por la sociedad.

Por su parte, el artículo 88 bis del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de recaudación (RGR), dispone que, a los efectos de la aplicación de las prohibiciones de disposición a que se refiere el artículo 170.6 de la LGT, la Administración solicitará que se practique anotación preventiva de la prohibición de disposición sobre los bienes inmuebles y derechos sobre estos en el Registro de la Propiedad que corresponda, sobre la base de un título cuya vigencia vendrá determinada por la del propio embargo del que trae causa.

A tal efecto, el órgano de recaudación competente expedirá mandamiento dirigido al registrador con sujeción a lo dispuesto en el citado artículo 170.6 de la LGT, en la legislación hipotecaria y a lo que se establece en los artículos 84 y siguientes del RGR en lo que resulten de aplicación.

Por otra parte, el artículo 42.1 del Real Decreto de 22 de agosto de 1885, por el que se publica el Código de Comercio, establece que existe un grupo cuando una sociedad

ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras. En particular, se presumirá que existe control cuando una sociedad, que se calificará como dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se calificará como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones:

- a) Posea la mayoría de los derechos de voto.
- b) Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
- c) Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto.
- d) Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores.

La Sentencia del Tribunal Supremo 512/2024, de 21 de marzo (rec. de cas. núm. 7701/2022 –NFJ092652–), establece como doctrina jurisprudencial que la Administración tributaria puede acordar la prohibición de disponer sobre los bienes inmuebles de una sociedad, sin necesidad de que el procedimiento recaudatorio se dirija contra ella, cuando se hubieran embargado al obligado tributario persona física acciones o participaciones de aquella, y esta persona física, por sí sola o conjuntamente con el cónyuge u otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco estrechos, está en disposición de ejercer un control total o parcial, directo o indirecto, sobre la sociedad titular de los inmuebles en cuestión, en los términos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio.

El enunciado del supuesto nos indica que el capital social de la sociedad Grupo Los Cinco, SA está constituido por 100.000 acciones de nominal 1 euro, suscritas y totalmente desembolsadas por los fundadores: doña Isabel Fernández con un 25 %; su cónyuge, don Javier García, titular del 25 % de las acciones; los tres hijos mayores de edad, Bárbara, Jorge y Javi, cada uno de ellos titular de un 10 % de las acciones y, por último, una entidad holandesa no residente en España, con un 20 %, que entró en la sociedad en el año 2016 a cambio de una aportación no dineraria.

Por tanto, dado que doña Isabel Fernández, juntamente con su cónyuge y sus hijos mayores de edad, ejerce el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto sobre la sociedad titular de los inmuebles en cuestión (Grupo Los Cinco, SA), en los términos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio (el porcentaje de participación de doña Isabel, su cónyuge y sus hijos mayores de edad asciende, en conjunto, al 80 % del capital social de Grupo Los Cinco, SA), sí que resultaría viable implementar, en el procedimiento de apremio desarrollado contra doña Isabel Fernández, la actuación ejecutiva regulada en el artículo 170.6 de la LGT.

Pregunta 2

Apartado 1

El contrato de compraventa es una de las instituciones básicas del derecho contractual y es uno de los contratos más detenidamente regulados por la ley, considerándose, en general, como patrón o modelo de los demás contratos.

El Código Civil español (CC), aprobado por el Real Decreto de 24 de julio de 1889, define la compra y venta en su artículo 1.445, a cuyo tenor: «Por el contrato de compra y venta uno de los contratantes se obliga a entregar una cosa determinada y el otro a pagar por ella un precio cierto en dinero o signo que lo represente».

Los elementos personales de la compraventa son dos: el vendedor (la sociedad Grupo Los Cinco, SA) y el comprador (la sociedad de nacionalidad británica). Ambos requieren tener capacidad para celebrarlo, y el artículo 1.457 del CC sienta la regla general al decir que: «Podrán celebrar el contrato de compra y venta todas las personas a quienes este Código autoriza para obligarse [...]». Esto es el consentimiento, elemento esencial, junto con los dos siguientes (cosa y precio) del contrato de compraventa.

Los elementos reales del contrato de compraventa son la cosa y el precio.

En principio, pueden ser objeto del contrato de compraventa todas las cosas, tanto las corporales como las incorporeales, y los derechos, los muebles y los inmuebles, las presentes y las futuras, las específicas y las genéricas. Sin embargo, la idoneidad de la cosa para ser objeto del contrato presume tres requisitos: existencia real o posible, licitud y determinación.

En el caso que nos ocupa, el objeto del contrato de compraventa son ocho fincas ubicadas en la provincia de Salamanca.

El precio es el elemento más característico de la compraventa, y consiste en la suma de dinero que el comprador se obliga a entregar a cambio de la cosa. Se suelen señalar como requisitos del precio el de ser verdadero y los de ser cierto o determinado y consistente en dinero o signo que lo represente, exigidos ambos por el artículo 1.445 del CC.

En el caso que nos ocupa, el precio del contrato de compraventa que el comprador se obliga a entregar a cambio de la cosa asciende a 36 millones de euros.

Por lo que se refiere a los elementos formales, como regla general, no se exige ningún requisito especial de forma para la celebración del contrato de compraventa, por lo que será aplicable el principio general de libertad de forma del artículo 1.278 del CC y las excepciones que a favor de la forma escrita, en documento público, exige el artículo 1.280 del CC.

A este respecto, el artículo 1.280 del CC establece que deberán constar en documento público, entre otros, *los actos y contratos que tengan por objeto la creación, transmisión, modificación o extinción de derechos reales sobre bienes inmuebles*.

A pesar de que el CC español está claramente inspirado en el Código francés (que no recoge la teoría del título y el modo y en el que los contratos bastan para transmitir la propiedad), el sistema de transmisión de la propiedad español mantiene en lo esencial el sistema romano.

El artículo 609.2 del CC establece que «la propiedad y los demás derechos reales se adquieren y se transmiten por la ley, por donación, por sucesión testada e intestada, y por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición».

La tradición es la entrega de la cosa cumpliendo ciertos requisitos, y es precisamente la alusión a la misma la que introduce la teoría del título y el modo en el ordenamiento español (ya que no señala que la propiedad se transmite mediante los contratos, sino «mediante la tradición», por consecuencia de esos contratos).

En el derecho español, la entrega física de la cosa no es siempre necesaria. En primer lugar, porque a veces es simplemente imposible (no se puede entregar una finca) y, en segundo lugar, porque en ocasiones es complicado entregar la cosa, y la ley permite un modo más sencillo de transmitir la propiedad. Así, el modo (la entrega) puede consistir en diferentes actos:

- En primer lugar, la entrega física de la cosa, por su dueño y con el objetivo de transmitir la propiedad a otra persona que la acepta (tradición propiamente dicha).
- En segundo lugar, *otorgando escritura pública ante notario. A estos efectos, el artículo 1.462 del CC dispone que se entenderá entregada la cosa vendida cuando se ponga en poder y posesión del comprador.*

Cuando se haga la venta mediante escritura pública, el otorgamiento de esta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato si de la misma escritura no resultare o se dedujere claramente lo contrario.

- En el caso de bienes muebles, la entrega de las cosas puede ser sustituida por la de las llaves del lugar donde están almacenadas (art. 1.463 del CC). Es lo que se denomina «tradición simbólica».
- También es posible transmitir la propiedad de un bien mueble mediante el acuerdo de las partes, sin necesidad de entrega, pero solo si la cosa está ya en poder del comprador por algún motivo (por ejemplo, porque el vendedor se la prestó). Esta es la denominada «tradición consensual» (art. 1.463 del CC).

El contrato de compraventa es un contrato consensual, es decir, que se perfecciona por el consentimiento, tal como establece el artículo 1.258 del CC. Este último artículo expresa el hecho de que el consentimiento de las partes es suficiente para que el contrato

se entienda realizado y obligue a ambas partes, no siendo necesaria para ello la entrega, también denominada *traditio*.

En el caso que nos ocupa, la transmisión de las ocho fincas ubicadas en la provincia de Salamanca, por parte de la sociedad Grupo Los Cinco, SA, se realizó mediante escritura pública otorgada ante notario, por lo que cabe concluir que sí que se ha producido la transmisión del dominio de las fincas.

Apartado 2

Las acciones civiles que podrían ejercitarse en el presente supuesto serían las siguientes:

1. La acción revocatoria o rescisoria o pauliana, que tiene por objeto la anulación del negocio. Hay que justificar que la intención tanto del deudor como del resto de las partes tenía el ánimo de impedir el cobro. También es requisito la subsidiariedad, es decir, que se haya intentado cobrar por todos los medios posibles (si no es así, el juez nunca rescindiría un negocio). El plazo para ejercitarla es de cuatro años. *Por esta vía se ataca el propio negocio de transmisión de los bienes.*
2. Acción de nulidad. Esta acción no prescribe nunca y, por tanto, siempre se utiliza en último lugar. *La pretensión de la misma es destruir el negocio y, en este caso, el negocio sí pierde todos sus efectos.*

La AEAT podrá optar por cualquiera de las dos vías, si bien deberá previamente plantearse cuál de las dos alternativas tiene más posibilidades.

La regulación legal de la «acción revocatoria o rescisoria o pauliana» se encuentra en los artículos 1.111 y 1.291.3 del CC. La acción revocatoria tiene por objeto la declaración de invalidez de aquellos negocios jurídicos inicialmente válidos, pero que, cuando se realizaron, pretendían la ineficacia de la responsabilidad patrimonial del deudor, siempre que el acreedor no pueda obtener satisfacción de su crédito por otra vía.

El artículo 1.111 del CC establece:

Los acreedores, después de haber perseguido los bienes de que esté en posesión el deudor para realizar cuanto se le debe, pueden ejercitar todos los derechos y acciones de éste con el mismo fin, exceptuando los que sean inherentes a su persona; pueden también impugnar los actos que el deudor haya realizado en fraude de su derecho.

Por otra parte, el artículo 1.291.3 del CC, referente a la rescisión de los contratos, establece que son rescindibles los contratos celebrados en fraude de acreedores cuando estos no puedan de otro modo cobrar lo que se les deba.

Los requisitos son los siguientes:

- a) Existencia de un crédito anterior a favor de una persona y en contra de otra. La jurisprudencia ha venido reconociendo que no es necesario que el crédito sea líquido, sino que bastará con que sea conocido, y ha de tener próxima y segura existencia.
- b) Que haya ánimo de perjudicar al acreedor. A estos efectos, el artículo 1.297 del CC indica que se presumen celebrados en fraude de acreedores todos aquellos contratos por virtud de los cuales el deudor enajenare bienes a título gratuito.
- c) También se presumen fraudulentas las enajenaciones a título oneroso, hechas por aquellas personas contra las cuales se hubiese pronunciado antes sentencia condenatoria en cualquier instancia o expedido mandamiento de embargo de bienes.
- d) Es necesario que se dé subsidiariedad, es decir, que se carezca de otro recurso legal para obtener la reparación de las cantidades debidas. Se trata, pues, de una responsabilidad de carácter subsidiaria que precisa una declaración previa de fallido del deudor principal y del responsable solidario.
- e) Los bienes no pueden hallarse en poder de un tercero de buena fe, en caso contrario, la devolución del bien se transforma en una obligación de indemnizar por el valor del mismo.
- f) El plazo para ejercitar la acción revocatoria es de cuatro años, siendo este plazo de caducidad; transcurrido dicho plazo, no podrá ejercitarse esta acción; el plazo contará desde la declaración de fallido del deudor principal.

Por lo que se refiere a la «acción de nulidad», cabe señalar que, aunque la nulidad opera *ipso iure* y, por tanto, sin necesidad de pronunciamiento judicial expreso, razones de orden práctico pueden aconsejar el ejercicio de la acción de nulidad. Se trata de una acción declarativa, al igual que la sentencia que recae si la acción prospera: no crea el estado de ineficacia del contrato, sino que se limita a constatarlo.

La legitimación activa corresponde a cualquier persona que ostente un interés legítimo (por tanto, no solo las partes, sino también los posibles terceros interesados). Además, la nulidad puede ser declarada de oficio por el juez, aunque nadie la haya instado.

La legitimación pasiva corresponde a todos los que han sido parte en el contrato, tratándose de un supuesto de litisconsorcio pasivo necesario.

En cuanto al plazo para su ejercicio, se trata de una acción imprescriptible. Ahora bien, dicho carácter imprescriptible se predica únicamente de la declaración de nulidad, no alcanza a la restitución de las cosas entregadas (plazo general de 15 años, tal y como establece el art. 1.964 del CC), siendo además recomendable su ejercicio antes del transcurso del plazo de usucapión.

La consecuencia fundamental de la nulidad es que el contrato nulo no produce efecto alguno, lo que se recoge en la regla *quod nullum est nullum effectum producit*. No crea una verdadera vinculación entre las partes ni hay, por tanto, prestaciones que cumplir, ni pueden ser exigidas. En caso de exigir dicha prestación, podría oponerse la excepción de nulidad.

En cuanto a las acciones penales que podría ejercitar la Administración en el presente supuesto, podría ejercitarse la acción penal por aplicación del tipo delictivo contenido en el artículo 257 del Código Penal, aprobado por la Ley orgánica 10/1995, de 23 de noviembre (delito de alzamiento de bienes), si se prueba que se cumplen todos los elementos objetivos y subjetivos de dicho tipo.

Además, en caso de que la Administración requiera al obligado tributario que aporte relación de bienes y derechos integrantes de su patrimonio en cuantía suficiente para cubrir el importe de la deuda tributaria, y el obligado tributario presente una relación de bienes o patrimonio incompleta o mendaz, y con ello dilate, dificulte o impida la satisfacción del acreedor, podría aplicársele el tipo delictivo contemplado en el artículo 258 del Código Penal (relación de bienes incompleta).

La AEAT podrá optar por cualquiera de las dos vías, si bien deberá previamente plantearse cuál de las dos alternativas tiene más posibilidades.

El delito de alzamiento de bienes supone la ocultación del patrimonio o la salida de bienes del patrimonio del deudor con la intención de hacer inútiles las actuaciones de los acreedores tendentes a recuperar sus créditos.

En todo caso, es necesario la presencia de *consilium fraudis* (participación de los adquirentes de los bienes en la operación fraudulenta que motivó la acción penal). Es un elemento muy importante en las acciones penales, por lo que, junto a la acción penal, es necesario que se inste la responsabilidad civil; con ello se conseguirá que bienes suficientes vuelvan al patrimonio del deudor a los efectos de que este sea solvente para afrontar el pago de las deudas pendientes.

La pretensión de la persona que realiza el alzamiento de bienes es salvar todo su patrimonio o algún bien del mismo en beneficio propio o en el de alguna otra persona, obstaculizando de este modo la ejecución que podrían seguir los acreedores.

El alzamiento puede admitir diversas modalidades:

- El modo más elemental supone apartar físicamente algún bien para que el acreedor ignore donde se encuentra.
- Una forma más compleja se realiza a través de algún negocio jurídico por medio del que:

- se enajena alguna cosa en favor de otra persona, generalmente parientes o amigos del deudor.
- se constituye un gravamen sobre algún bien del deudor que produce su infravaloración.
- se done algún bien a una persona afín al deudor.

El delito de alzamiento de bienes es cercano a la estafa. Por ello, para que exista un delito de alzamiento, debe existir una deuda previa a los actos de alzamiento, ocultación o enajenación.

La conducta integradora del tipo es la de aquella persona que, siendo consciente de la existencia de créditos contra su patrimonio, realiza cualquier ardid o maniobra capaz de situar determinados bienes fuera del alcance persecutorio o realizativo del titular crediticio.

A este respecto, como hemos indicado, el artículo 257 del Código Penal regula el delito de alzamiento de bienes disponiendo que será castigado con las penas de prisión de uno a cuatro años y multa de doce a veinticuatro meses:

- 1.º El que se alce con sus bienes en perjuicio de sus acreedores.
- 2.º Quien, con el mismo fin, realice cualquier acto de disposición patrimonial o generador de obligaciones que dilate, dificulte o impida la eficacia de un embargo o de un procedimiento ejecutivo o de apremio, judicial, extrajudicial o administrativo, iniciado o de previsible iniciación.

Con la misma pena será castigado quien realizare actos de disposición, contrajere obligaciones que disminuyan su patrimonio u oculte por cualquier medio elementos de su patrimonio sobre los que la ejecución podría hacerse efectiva, con la finalidad de eludir el pago de responsabilidades civiles derivadas de un delito que hubiere cometido o del que debiera responder.

Lo dispuesto en el presente artículo será de aplicación cualquiera que sea la naturaleza u origen de la obligación o deuda cuya satisfacción o pago se intente eludir, incluidos los derechos económicos de los trabajadores, y con independencia de que el acreedor sea un particular o cualquier persona jurídica, pública o privada.

No obstante lo anterior, en el caso de que la deuda u obligación que se trate de eludir sea de derecho público y la acreedora sea una persona jurídico pública, o se trate de obligaciones pecuniarias derivadas de la comisión de un delito contra la Hacienda pública o la Seguridad Social, la pena que se imponga será de prisión de uno a seis años y multa de doce a veinticuatro meses.

Este delito será perseguido aun cuando tras su comisión se iniciara un procedimiento concursal.

Apartado 3

La inscripción en el Registro de la Propiedad es, como norma general, meramente voluntaria en nuestro ordenamiento jurídico. La constitución, modificación, transmisión o extinción de un derecho real se opera fuera del Registro, en la vida civil. El Registro de la Propiedad solo hace constar o publicar aquello que ya ha ocurrido fuera de los libros registrales. De ahí que la inscripción por principio sea únicamente declarativa.

La inscripción en el Registro de la Propiedad de la compraventa produce los siguientes efectos:

1. Legitimación registral. A todos los efectos legales, se presumirá que los derechos reales inscritos existen y pertenecen a su titular en la forma determinada por el asiento respectivo. De igual modo se presumirá que quien tenga inscrito el dominio o los derechos reales tiene la posesión de los mismos.
2. Inoponibilidad. Los títulos de dominio o de otros derechos reales sobre bienes inmuebles que no estén debidamente inscritos o anotados en el Registro de la Propiedad no perjudican a terceros. Por ejemplo, una persona que adquiere un derecho de usufructo (derecho de uso y disfrute) de una finca no puede verse perjudicada ni privada de su derecho por un título en el que conste un derecho de usufructo a favor de otra persona si este derecho no está inscrito en el Registro de la Propiedad.
3. Fe pública registral. La persona que de buena fe adquiera a título oneroso algún derecho de alguien que en el Registro aparezca con facultades para transmitirlo será mantenido en su adquisición, una vez que haya inscrito su derecho, aunque después el derecho del transmitente resulte no ser válido por razones que no consten en el Registro. Por ejemplo, si una persona adquiere una finca de otra que aparece como propietaria de la misma en el Registro de la Propiedad, desconociendo que lo que dice el Registro no se adecua a la realidad (desconocimiento que se presume siempre), si la adquisición es onerosa (no gratuita) y el adquirente inscribe la compraventa en el Registro de la Propiedad, dicho adquirente continuará siendo propietario aunque después se declare judicialmente que quien se la transmitió no tenía la propiedad de la finca, por causas que no consten en el Registro.
4. Presunción de veracidad. Los asientos por los que se inscriben los títulos en el Registro de la Propiedad producen todos sus efectos mientras no se declare su inexactitud. Es decir, se presume que lo inscrito en el Registro de la Propiedad se corresponde con la realidad mientras no se demuestre lo contrario.
5. Salvaguarda judicial. Los asientos del Registro están bajo la salvaguarda de los tribunales y producen todos sus efectos mientras no se declare su inexactitud en los términos establecidos por la ley.

6. Protección judicial de los derechos inscritos. Las acciones reales procedentes de derechos inscritos pueden ejercitarse a través del juicio regulado en la Ley de enjuiciamiento civil contra quienes sin título inscrito se opongan a tales derechos o perturben su ejercicio.

Parte 2.^a

Pregunta 1

Por un lado, el representante de la entidad considera que la documentación que está solicitando el actuario de la Inspección, en relación con la adquisición del local en el que se abrió la oficina de Madrid, ya se aportó en su momento ante el órgano competente de la Comunidad Autónoma de Madrid, por lo que considera que no es necesario que se vuelva a aportar.

A este respecto, el artículo 34.1 h) de la LGT dispone que el obligado tributario tiene derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por él mismo y que se encuentren en poder de la *Administración actuante* siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó.

Por otra parte, el artículo 99.2 de la LGT establece que los obligados tributarios pueden rehusar la presentación de los documentos que no resulten exigibles por la normativa tributaria y de aquellos que hayan sido previamente presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la *Administración tributaria* actuante. Se podrá, en todo caso, requerir al interesado la ratificación de datos específicos propios o de terceros previamente aportados.

En el caso que nos ocupa, no resultan aplicables los preceptos legales anteriormente referenciados, dado que la Administración actuante (Dependencia Regional de Inspección de Castilla y León, integrada dentro del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT) es una Administración distinta de aquella donde se aportó en su día la documentación (el órgano competente de la Administración autonómica).

Por tanto, el representante de la entidad está obligado a aportar la documentación requerida en relación con la adquisición del local en el que se abrió la oficina de Madrid.

Por otra parte, el artículo 178.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT), establece que las actuaciones del procedimiento inspector se extenderán a una o varias obligaciones y periodos impositivos o de liquidación y podrán tener alcance general o parcial en los términos del artículo 148 de la LGT.

Por lo que se refiere al alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección, el artículo 148.1 de la LGT dispone que las actuaciones del procedimiento de inspección podrán tener carácter general o parcial, teniendo carácter parcial cuando no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el periodo objeto de la comprobación. A este respecto, el artículo 190.1 del RGAT establece que las liquidaciones derivadas de las actuaciones de comprobación e investigación de alcance parcial tendrán siempre el carácter de provisionales.

Dado que el enunciado indica que mediante comunicación de inicio notificada en fecha 2 de septiembre de 2022 se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación sobre la sociedad Grupo Los Cinco, SA por los ejercicios fiscales no prescritos de IS e IVA (excepto el IVA de los periodos mensuales del ejercicio 2022, que no fue incluido en la comprobación al no haber finalizado el año en el momento de inicio de las actuaciones), la extensión y alcance de las actuaciones inspectoras será la siguiente:

- El IS de los ejercicios 2018, 2019, 2020 y 2021, con alcance general.
- El IVA de los periodos mensuales comprendidos entre el mes de agosto de 2019 y el mes de diciembre de 2021 (con alcance general para los periodos mensuales comprendidos entre el mes de agosto de 2019 y el mes de diciembre de 2020, y con alcance parcial para los periodos mensuales comprendidos entre el mes de enero de 2021 y el mes de diciembre de 2021).

Por lo que se refiere al plazo de duración de las actuaciones inspectoras, el artículo 150.1 de la LGT dispone que las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de:

- a) 18 meses, con carácter general.
- b) 27 meses, cuando concorra alguna de las siguientes circunstancias en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación:
 - 1.º Que la cifra anual de negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas.
 - 2.º Que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

En el caso de que las circunstancias a las que se refiere la letra b) del apartado anterior se aprecien durante el desarrollo de las actuaciones inspectoras, el plazo será de 27 meses, contados desde la notificación de la comunicación de inicio, lo que se pondrá en conocimiento del obligado tributario.

El artículo 150.2 de la LGT establece que el plazo será único para todas las obligaciones tributarias y periodos que constituyan el objeto del procedimiento inspector, aunque

las circunstancias para la determinación del plazo solo afecten a algunas de las obligaciones o periodos incluidos en el mismo.

Por tanto, la actuación de la Inspección, comunicando en diligencia al representante del obligado tributario que el plazo máximo de duración de las actuaciones pasa a ser de 27 meses en lugar de los 18 meses que se habían indicado en la comunicación de inicio de actuaciones, es correcta, *produciendo efectos para todas las obligaciones tributarias y periodos que constituyan el objeto del procedimiento inspector.*

Por lo que se refiere a la solicitud del representante de Grupo Los Cinco, SA de que la comprobación de los ejercicios 2021 y 2022 tenga carácter general, el artículo 149 de la LGT regula la solicitud del obligado tributario de una inspección de carácter general disponiendo que todo obligado tributario que esté siendo objeto de unas actuaciones de inspección de carácter parcial podrá solicitar a la Administración tributaria que las mismas tengan carácter general respecto al tributo y, en su caso, periodos afectados, sin que tal solicitud interrumpa las actuaciones en curso.

El obligado tributario deberá formular la solicitud en el plazo de 15 días desde la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras de carácter parcial. Por otro lado, el artículo 179 del RGAT dispone que la solicitud a que se refiere el artículo 149 de la LGT deberá formularse mediante escrito dirigido al órgano competente para liquidar o comunicarse expresamente al actuuario, quien deberá recoger esta manifestación en diligencia y dará traslado de la solicitud al órgano competente para liquidar. Esta solicitud incluirá el contenido previsto en el artículo 88.2 del RGAT.

Por tanto, cabe concluir que la solicitud de inspección de carácter general, si bien cumple los requisitos establecidos en cuanto al contenido material, únicamente podrá afectar al IVA de los periodos mensuales correspondientes al ejercicio 2021, es decir, el tributo y periodos afectados.

En cuanto a la solicitud de que las actuaciones incluyan además los correspondientes periodos mensuales del IVA incluidos en el año 2022, el artículo 178.5 del RGAT dispone que, cuando en el curso del procedimiento se pongan de manifiesto razones que así lo aconsejen, el órgano competente podrá acordar, de forma motivada, la modificación de la extensión de las actuaciones para incluir obligaciones tributarias o periodos no comprendidos en la comunicación de inicio.

Por otra parte, la entidad no cumple el requisito temporal contemplado en el artículo 149 de la LGT dado que, habiendo sido notificado el inicio del procedimiento inspector en fecha 2 de septiembre de 2022, y habiendo sido formulada la solicitud en fecha 1 de febrero de 2024, la solicitud ha sido formulada una vez transcurrido el plazo de 15 días.

A este respecto, el artículo 179.3 del RGAT establece que la solicitud que no cumpla los requisitos establecidos en el artículo 149 de la LGT deberá inadmitirse.

Esta inadmisión deberá estar motivada y será notificada al obligado tributario. Contra el acuerdo de inadmisión no podrá interponerse recurso de reposición ni reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de que pueda reclamarse contra el acto o actos administrativos que pongan fin al procedimiento de inspección.

Pregunta 2

Apartado 1

Por lo que se refiere a la presentación de la declaración complementaria correspondiente al IRPF del ejercicio 2021, el artículo 27.2 de la LGT establece que no se exigirán los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo si el obligado tributario regulariza, mediante la presentación de una autoliquidación correspondiente a otros periodos del mismo concepto impositivo, unos hechos o circunstancias idénticos a los regularizados por la Administración y concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que la autoliquidación se presente en el plazo de seis meses a contar desde el día siguiente a aquel en que la liquidación se notifique o se entienda notificada.
- b) Que se produzca el completo reconocimiento y pago de las cantidades resultantes de la declaración o autoliquidación en los términos previstos en el apartado 5 del artículo 27 de la LGT.
- c) Que no se presente solicitud de rectificación de la o autoliquidación ni se interponga recurso o reclamación contra la liquidación dictada por la Administración.
- d) Que de la regularización efectuada por la Administración no derive la imposición de una sanción.

En el caso que nos ocupa, concurren todos los requisitos a los que se refiere el artículo 27.2 de la LGT para que no se exijan los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo, dado que, mediante la autoliquidación complementaria correspondiente al IRPF del ejercicio 2021, don Javier está regulando los mismos hechos regularizados por la Administración (una ayuda de la Junta de Castilla y León que no está exenta), y concurren el resto de los requisitos legales:

- 1. La autoliquidación complementaria se presenta en fecha 15 de enero de 2024, es decir, dentro del plazo de los seis meses a contar desde el día siguiente a aquel en el que la liquidación se notifique (la liquidación se notificó en fecha 15 de diciembre de 2023).
- 2. El contribuyente procedió al completo reconocimiento y pago de las cantidades resultantes de la autoliquidación en los términos previstos en el apartado 5 del

artículo 27 de la LGT, dado que el enunciado nos indica que don Javier efectuó el ingreso del importe resultante de la autoliquidación complementaria del IRPF de 2021, cuyo importe ascendía a 1.100 euros, al tiempo de la presentación de dicha autoliquidación, es decir, el día 15 de enero de 2024.

3. Don Javier no ha presentado solicitud de rectificación de la autoliquidación ni tampoco interpuso recurso o reclamación contra la liquidación dictada por la Administración.
4. Que de la regularización efectuada por la Administración no derive la imposición de una sanción, dado que el enunciado indica que, puesto que se consideró que la cuestión regularizada era controvertida, el actuario decidió no imponer sanción, al no apreciarse negligencia en la conducta de don Javier.

Por lo que se refiere a la presentación de la declaración complementaria correspondiente al IRPF del ejercicio 2020, al no haber mediado requerimiento previo de la Administración, resultarán exigibles los recargos por declaración extemporánea a los que se refiere el artículo 27 de la LGT:

- Será un porcentaje igual al 1 % más otro 1 % adicional por cada mes completo de retraso con que se presente la autoliquidación o declaración respecto al término del plazo establecido para la presentación e ingreso.

Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

- Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 15 % y *excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse*. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el periodo transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

En el caso que nos ocupa, dado que la presentación de la autoliquidación se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación (*el plazo para la presentación de la declaración del IRPF correspondiente al ejercicio 2020 finalizó el 30 de junio de 2021, y la autoliquidación complementaria se presentó en fecha 15 de enero de 2024*), el recargo será del 15 % y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el periodo transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

Por tanto, procede la exigencia de un recargo de 75 euros (el 15 % sobre los 500 euros autoliquidados), así como de los intereses de demora por el periodo transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación (es decir, *a partir del 1 de julio de 2022*) hasta el momento en que la autoliquidación se presentó (*15 de enero de 2024*).

Apartado 2

Por lo que se refiere a la presentación de la declaración complementaria correspondiente al IRPF del ejercicio 2021, no resultaría aplicable el artículo 27.2 de la LGT, que establece que no se exigirán los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo si el obligado tributario regulariza, mediante la presentación de una autoliquidación correspondiente a otros periodos del mismo concepto impositivo, unos hechos o circunstancias idénticos a los regularizados por la Administración, *al no concurrir el requisito previsto en la letra a), consistente en que la autoliquidación se presente en el plazo de seis meses a contar desde el día siguiente a aquel en el que la liquidación se notifique o se entienda notificada (la declaración complementaria se presentaría con anterioridad a la fecha de notificación de la liquidación).*

Al no haber mediado requerimiento previo de la Administración, tanto para la declaración complementaria correspondiente al IRPF del ejercicio 2021 como para la del ejercicio 2020, resultarán exigibles los recargos por declaración extemporánea a los que se refiere el artículo 27 de la LGT, estando el porcentaje del recargo en función del retraso en la presentación de la declaración complementaria.

Apartado 3

El artículo 155 de la LGT regula las actas con acuerdo, que están previstas en alguno de los tres supuestos que se enumeran a continuación:

1. Cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados.
2. Cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto.
3. Cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta.

De conformidad con lo establecido en el artículo 188.1 a) de la LGT, la cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas según los artículos 191 a 197 de la LGT se reducirá en un 65 % en los supuestos de actas con acuerdo previstos en el artículo 155 de la LGT.

No obstante lo anterior, en el caso que nos ocupa, el motivo de la regularización es la existencia de una ayuda de la Junta de Castilla y León que no está exenta, por lo que no concurre ninguno de los supuestos habilitantes para la firma de un acta con acuerdo.

Sin perjuicio de lo anterior, el enunciado indica que, puesto que se considera que la cuestión regularizada es controvertida, el actuario decide no imponer sanción, al no apreciarse negligencia en la conducta de don Javier.

Parte 3.^a

Apartado 1

Por lo que se refiere a la pérdida por deterioro de existencias, de acuerdo con los criterios contables (Norma de Registro y Valoración 10.^a del Plan General de Contabilidad –PGC–), procede dotar el correspondiente deterioro que recoja la pérdida de valor de las existencias cuando su valor neto realizable, al cierre del ejercicio, sea inferior a su precio de adquisición o coste de producción, siempre que esa pérdida de valor tenga carácter reversible:

$$\text{Deterioro} = \text{Precio adquisición} - \text{Valor de realización}$$

Según los preceptos del PGC, se entiende por valor de realización:

- Materias primas: el precio de reposición o el valor neto de realización, si fuese inferior.
- Mercaderías y productos terminados: el valor de realización deducidos los gastos de comercialización que correspondan.
- Productos en curso: el valor de realización que tuviesen los productos terminados deducidos los costes de fabricación pendientes de incurrir y los gastos de comercialización.

Al no regularse ninguna especialidad en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (LIS), y de conformidad con lo establecido en su artículo 10.3, el deterioro registrado sobre elementos del circulante es fiscalmente deducible si está justificado, por lo que no procede efectuar ajuste alguno al resultado contable:

Gasto contable	20.000 €
Gasto fiscal	20.000 €

No procede ajuste fiscal

Por lo que se refiere al gasto derivado de la aportación, por importe de 1 millón de euros, a una provisión para constituir un fondo interno para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, el artículo 14.1 de la LIS establece que dicho gasto será fiscalmente deducible en el periodo impositivo en el que se abonen las prestaciones. Por lo tanto, procede efectuar un ajuste positivo al resultado contable por importe de 1.000.000 de euros:

Gasto contable	1.000.000 €
Gasto fiscal	0 €
Ajuste fiscal	+ 1.000.000 €

Por lo que se refiere al gasto financiero contabilizado, por importe de 100.000 euros, derivado de un préstamo participativo formalizado con uno de sus socios, la entidad holandesa Nederlandse Stieren BV, que posee el 20 % del capital social de Grupo Los Cinco, SA, el artículo 15 a) de la LIS establece que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles los que representen una retribución de fondos propios.

Tendrá la consideración de retribución de fondos propios la correspondiente a los préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Los préstamos participativos son aquellos en los que se percibe un interés variable en función de la evolución de una serie de indicadores de la empresa prestataria, como pueden ser el beneficio o el volumen de ventas. Se caracterizan por tener vocación de permanencia y, de algún modo, se configuran legalmente como algo situado entre la financiación propia y la ajena, y su capitalización es un modo natural de amortización. Se trata, pues, de un contrato mixto en el que confluyen las prestaciones del contrato de préstamo y del contrato parciario, en el que el prestamista asume el riesgo de que la evolución económico-financiera del prestatario no sea buena.

Dado que el enunciado nos indica que la entidad holandesa Nederlandse Stieren BV posee el 20 % del capital social de Grupo Los Cinco, SA, no se trata de entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, por lo que no resulta aplicable el artículo 15 a) de la LIS.

Por otra parte, cabría valorar la aplicación del artículo 15 bis de la LIS, que regula las asimetrías híbridas, con efectos para los periodos impositivos que se inicien desde el 1 de enero de 2020. Se trata de un precepto que trata de neutralizar los efectos fiscales de las asimetrías generadas en operaciones con diferente calificación fiscal, realizadas, principalmente, con entidades vinculadas no residentes, con la particularidad de que de esas operaciones

se derivan gastos fiscales que no van acompañados de la correlativa inclusión de un ingreso fiscal en la otra parte (deducción sin inclusión), o bien, se produce una doble deducción del mismo gasto en dos entidades (doble deducción). En otras ocasiones, tales asimetrías se manifiestan por la existencia de entidades híbridas o establecimientos permanentes.

A estos efectos, el artículo 15 bis de la LIS dispone que no serán fiscalmente deducibles los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas residentes en otro país o territorio que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en estas del gasto o de la operación, no generen un ingreso, generen un ingreso exento o sujeto a una reducción del tipo impositivo o a cualquier deducción o devolución de impuestos distinta de una deducción para evitar la doble imposición jurídica.

No obstante lo anterior, el préstamo recibido por Grupo Los Cinco, SA de la entidad holandesa Nederlandse Stieren BV no es una operación efectuada entre entidades vinculadas, dado que el enunciado nos indica que la entidad holandesa Nederlandse Stieren BV posee el 20 % del capital social de Grupo Los Cinco, SA, y el artículo 18.2 a) de la LIS señala que se considerarán personas o entidades vinculadas una entidad y sus socios o partícipes siempre que la participación sea igual o superior al 25 %.

Al no regularse ninguna especialidad en la LIS, y de conformidad con lo establecido en su artículo 10.3, el gasto financiero contabilizado, por importe de 100.000 euros, es fiscalmente deducible, por lo que no procede efectuar ajuste alguno al resultado contable:

Gasto contable	100.000 €
Gasto fiscal.....	<u>100.000 €</u>
No procede ajuste fiscal	

Apartado 2

La reserva de capitalización, regulada en el artículo 25 de la LIS, constituye una rebaja fiscal para las empresas que no repartan parte del beneficio, constituyendo con el mismo esta reserva indisponible, sin requisito de materialización concreto en ningún tipo de activo. Trata de sustituir los incentivos fiscales eliminados en la nueva normativa (reinversión de beneficios extraordinarios y deducción por inversión en beneficios).

Tiene como objetivo potenciar la capitalización empresarial, incrementando el patrimonio neto de las empresas, contribuyendo a la sustitución de la financiación ajena por financiación propia.

Podrán aplicar este incentivo los contribuyentes que tributen al tipo general o al tipo especial del 30 % (entidades de crédito y exploración, investigación o explotación de hidrocarburos).

La reserva por capitalización consiste en la reducción en la base imponible del 10 % del incremento de los fondos propios. Los requisitos para su aplicación son los siguientes:

- a) Que el incremento de los fondos propios se mantenga durante un plazo de cinco años, salvo por la existencia de pérdidas contables.
- b) Que se dote una reserva por el importe de la reducción, que deberá aparecer en el balance con absoluta separación e identificación y será indisponible durante el plazo de cinco años desde el cierre del periodo impositivo al que corresponda la reducción.

Dicha reducción tiene como límite el 10 % de la base imponible previa a esta reducción, a la integración de la reversión de determinados gastos que en su día no fueron fiscalmente deducibles y a la compensación de bases imponibles negativas.

En caso de insuficiencia de base imponible, las cantidades pendientes podrán ser objeto de aplicación en los periodos impositivos que finalicen en los dos años inmediatos y sucesivos al cierre del periodo impositivo en el que se haya generado el derecho a deducción.

El incremento de los fondos propios, es decir, la base de la reducción, vendrá determinado por la diferencia positiva entre los fondos propios al cierre del ejercicio (sin incluir los resultados del mismo) y los fondos propios existentes al inicio del ejercicio (sin incluir los resultados del ejercicio anterior). Se enumeran una serie de operaciones que no se tendrán en cuenta en los fondos propios (aportaciones de los socios, ampliaciones de capital por compensación de créditos, reservas de carácter legal o estatutario, etc.).

En el supuesto planteado, el incremento de fondos propios a efectos de la reducción del artículo 25 de la LIS asciende a 180.000 euros (230.000 € – 50.000 €), por lo que el importe de la reducción por reserva de capitalización ascenderá a 18.000 euros (10 % × 180.000 €).

Dado que la base imponible previa a la aplicación de reducciones asciende a 1.200.000 euros, el límite del 10 % de la base imponible previa (10 % × 1.200.000 €) asciende a 120.000 euros.

Incremento fondos propios = 180.000 € (230.000 – 50.000)

10 % incremento fondos propios = 18.000 € = Reserva de capitalización

Límite 10 % base imponible previa = 10 % × 1.200.000 = 120.000 € (18.000 < 120.000)

Por otra parte, cabe señalar que el hecho de que finalmente el socio se separara de la entidad en el periodo impositivo 2024 no afectaría al beneficio fiscal, dado que el artículo 25.1 de la LIS dispone que no se entenderá que se ha dispuesto de la reserva de capitalización cuando el socio o accionista ejerza su derecho a separarse de la entidad.

Por último, cabe señalar que el hecho de que la sociedad tuviese pérdidas durante el ejercicio no afectaría al beneficio fiscal, dado que el artículo 25.1 de la LIS dispone que el incremento de los fondos propios debe mantenerse durante un plazo de cinco años, salvo por la existencia de pérdidas contables.

Apartado 3

El artículo 14.1 de la LIS establece que el gasto derivado de la aportación a una provisión para constituir un fondo interno para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, será fiscalmente deducible en el periodo impositivo en que se abonen las prestaciones.

A estos efectos, el artículo 11.12 de la LIS dispone que las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivados de la aplicación del artículo 14.1 de la LIS, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que hayan generado activos por impuesto diferido, a los que les resulte de aplicación el derecho establecido en el artículo 130 de la LIS, se integrarán en la base imponible de acuerdo con lo establecido en la LIS, con el límite del 70 % de la base imponible positiva previa a su integración, a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de la LIS y a la compensación de bases imponibles negativas.

Las cantidades no integradas en un periodo impositivo serán objeto de integración en los periodos impositivos siguientes con el mismo límite. A estos efectos, se integrarán en primer lugar las dotaciones correspondientes a los periodos impositivos más antiguos.

El enunciado nos indica que, a lo largo de 2024, la sociedad Grupo Los Cinco, SA comienza a abonar las prestaciones correspondientes a las contingencias cubiertas por el fondo interno en un importe de 500.000 euros, por lo que procede integrar en la base imponible del periodo impositivo 2024 el referido importe, si bien con el límite sobre la base imponible previa de 420.000 euros ($70\% \times 600.000 \text{ €}$), esto es, inferior al importe de esos gastos, por lo que son deducibles hasta el límite de 420.000 euros.

La base imponible del ejercicio 2024 ascenderá a 180.000 euros ($600.000 \text{ €} - 420.000 \text{ €}$), quedando pendiente de deducir un importe de 80.000 euros ($500.000 \text{ €} - 420.000 \text{ €}$), que se deducirá en la base imponible de los periodos impositivos siguientes, respetando el límite del 70 % sobre la base imponible previa.

Apartado 4

Una operación de permuta puede considerarse como aquella por la cual se transmite un elemento y el importe de la contraprestación no es dineraria, esto es, se percibe otro

elemento a cambio del entregado. En la realización de estas operaciones deben tenerse en consideración los dos aspectos siguientes:

- Los elementos adquiridos en la permuta se valoran a efectos fiscales por su valor de mercado.
- La entidad que transmite el elemento integra en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado del elemento adquirido y el valor fiscal del elemento entregado.

Por lo que se refiere a los aspectos contables, de conformidad con lo establecido en la Norma de Registro y Valoración 2.^a del PGC, se trata de una permuta no comercial, dado que los flujos de efectivo del inmovilizado entregado respecto del recibido no difieren.

En esta operación no se deriva ningún resultado en la medida en que el valor real de lo percibido sea igual o superior al valor contable de lo entregado. Contablemente, el único efecto es que se da de baja el elemento entregado y se registra el elemento percibido por el mismo valor contable del primero, dado que el valor de mercado del elemento percibido (en nuestro caso, 80.000 €) es superior al valor contable del entregado (en el caso que nos ocupa, 70.000 €).

Por lo que se refiere a los aspectos fiscales, de conformidad con lo establecido en el artículo 17.5 de la LIS, el elemento recibido se valora a efectos del IS por su valor de mercado, siendo el valor de dicha renta la diferencia entre el valor de mercado de los elementos adquiridos y el valor fiscal de los entregados.

Así, en la determinación de la base imponible de la entidad que interviene en la permuta debe hacerse un ajuste positivo al resultado contable del ejercicio cuando el mismo no contenga el importe de dicha renta, siempre que el valor de mercado de los elementos adquiridos sea superior al valor contable y fiscal de los entregados:

Valor de mercado del elemento recibido	80.000 €
Valor contable del elemento entregado	70.000 €
Renta generada a efectos fiscales	10.000 €

Así, tendremos:

Resultado contable.....	0 €
Resultado fiscal	10.000 €
Ajuste extracontable:	+ 10.000 €

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

Pregunta 1

La operación de venta del edificio a doña Isabel Fernández constituye una operación sujeta al IVA, de conformidad con lo establecido en el artículo 4.uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (LIVA), ya que se trata de una entrega de bienes realizada en el ámbito espacial del impuesto (de acuerdo con el art. 68.dos.3.º de la LIVA, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto (TAI) las entregas de bienes inmuebles que radiquen en dicho territorio) por un empresario o profesional (de acuerdo con el art. 5.uno c) de la LIVA, se reputarán empresarios o profesionales los arrendadores de bienes) en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (de acuerdo con el apdo. dos b) del art. 4 de la LIVA, se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos).

El artículo 20.uno.22.º de la LIVA dispone que estarán exentas las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

A los efectos de lo dispuesto en la LIVA, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo.

Por lo tanto, la transmisión del edificio a doña Isabel Fernández constituye una entrega de bienes sujeta y exenta del IVA, al tratarse de la segunda entrega del local.

De acuerdo con el artículo 7.5 del Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (LITP y AJD), y el artículo 4.4 de la LIVA, determinadas operaciones realizadas por empresarios o profesionales relacionadas con bienes inmuebles pueden tributar por la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITP y AJD). Uno de los casos en los cuales una entrega de bienes realizada por un empresario o profesional puede tributar por el concepto TPO es la entrega de un bien inmueble cuando goce de exención en el IVA. Por lo tanto, la operación de transmisión del local quedaría gravada por el concepto TPO del ITP y AJD (excepto que se produzca la renuncia a la exención).

Por lo que se refiere a la posible renuncia a la exención, el artículo 20.dos de la LIVA exigía que el adquirente tuviese derecho a la deducción total de las cuotas. Con la reforma operada por la Ley 28/2014, nuestro legislador ha flexibilizado completamente la renuncia a la exención al IVA dando nueva redacción al artículo 20.dos de la LIVA, de forma que la exención relativa al número 22.º del apartado uno del artículo 20 de la LIVA podrá ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción.

Con esta norma, salvo aquellos sujetos pasivos que no tengan derecho a deducir cuota alguna por el IVA ni vayan a dedicar el activo a una actividad que otorgue siquiera parcialmente tal derecho, se puede renunciar a la exención. De esta forma, se dota de una enorme seguridad al tráfico inmobiliario, permitiendo que el vendedor de los activos tenga clara, en una gran mayoría de los casos, la certeza del tratamiento de la operación.

Para el comprador, además, queda claro que podrá beneficiarse de la renuncia a la exención aunque, por ejemplo, no haya optado aún por la prorrata especial. Ciertamente, sufrirá un perjuicio financiero, ya que no podrá deducir el IVA soportado por la operación hasta el momento en el que opte por la prorrata especial, con lo que tendrá que ingresar el IVA devengado por autorrepercusión, pero no se puede negar que estamos ante una mejora relevante.

Como es lógico, esta novedad ha hecho que se tenga que modificar el Reglamento del IVA, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (RIVA). Así, su artículo 8 ha recibido nueva redacción, de tal forma que los requisitos son:

- a) Comunicación fehaciente de la renuncia a la exención al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los bienes. Este requisito se mantiene.
- b) La renuncia se practicará operación por operación, como es habitual.
- c) La declaración suscrita por el adquirente se modifica en coherencia con la norma. Por este motivo, el adquirente deberá hacer constar que es sujeto pasivo con derecho a la deducción total o parcial del impuesto o, en otro caso, que el destino previsible para el que vayan a ser utilizados los bienes adquiridos le habilita para el ejercicio del derecho a la deducción, total o parcial.

Dado que el edificio adquirido por doña Isabel Fernández se va a destinar a ser utilizado en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción (el enunciado indica que doña Isabel realiza la adquisición del edificio para destinarlo a la actividad de alojamiento rural que desarrolla Grupo Los Cinco, SA, constituyendo esta actividad una prestación de servicios sujeta y no exenta del IVA), se cumplen los requisitos para que el transmitente (la sociedad Me Gusta La Fiesta, SA) pueda renunciar a dicha exención.

La opción más favorable será la renuncia a la exención del IVA por parte del transmitente, dado que, de esta forma, la operación quedará sujeta y no exenta del IVA, y el adquirente se podrá deducir la cuota del IVA soportada en la adquisición del local. En cambio, si no se ejercita la renuncia a la exención del IVA, la operación quedará gravada por el concepto TPO del ITP y AJD, y el adquirente no se podrá deducir el impuesto satisfecho en la adquisición del edificio.

Por lo que se refiere al sujeto pasivo, el artículo 84.uno.1.º de la LIVA señala que serán sujetos pasivos del impuesto las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto. Por lo tanto, el sujeto pasivo será la sociedad Me Gusta La Fiesta, SA.

Ahora bien, el artículo 84.uno.2.º e) de la LIVA establece que serán sujetos pasivos del impuesto los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al impuesto cuando se trate de entregas de bienes inmuebles exentas a que se refieren los apartados 20.º y 22.º del artículo 20.uno de la LIVA en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención.

Por lo tanto, en caso de que la sociedad Me Gusta La Fiesta, SA (transmitente) renuncie a la exención del IVA, el sujeto pasivo de la operación será el adquirente del edificio (doña Isabel Fernández).

En cuanto al tipo de gravamen, el artículo 90 de la LIVA dispone que el impuesto se exigirá al tipo del 21 %, salvo que, de conformidad con lo establecido en el artículo 91 de la LIVA, resulta aplicable un tipo de gravamen reducido.

A este respecto, el artículo 91.uno.7.º de la LIVA establece que se aplicará el tipo del 10 % a las entregas de edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente.

Tal y como ha establecido la Dirección General de Tributos (DGT) en las Consultas V1889/2010, de 2 de septiembre (NFC039105), y V1992/2010, de 10 de septiembre (NFC039228), la aplicación del tipo reducido depende de una circunstancia objetiva: la aptitud del edificio objeto de entrega para ser utilizado como vivienda, lo que viene ligado a la obtención de la correspondiente licencia de primera ocupación o cédula de habitabilidad.

Pregunta 2

Los servicios de publicidad prestados por un *influencer*, con sede en Andorra, a la entidad Grupo Los Cinco, SA constituye una operación sujeta al IVA, de conformidad con lo establecido en el artículo 4.uno de la LIVA, ya que se trata de una prestación de servicios (art. 11 de la LIVA) localizada en el TAI español, de conformidad con lo establecido en el

artículo 69.uno.1.º de la LIVA, dado que el destinatario (Grupo Los Cinco, SA) es empresario/profesional a efectos del IVA y se encuentra establecido en el TAI.

Se trata de una prestación de servicios sujeta y no exenta, dado que no concurren en el presente caso ninguno de los supuestos de exención a los que se refiere el artículo 20 de la LIVA.

El sujeto pasivo de la operación será la empresa destinataria del servicio, es decir, Grupo Los Cinco, SA, de conformidad con lo establecido en el artículo 84.uno.2.º a) de la LIVA, dado que el *influencer* no se encuentra establecido en el TAI español.

Por lo que se refiere al tipo de gravamen, de conformidad con lo establecido en el artículo 90.uno de la LIVA, el impuesto se exigirá al tipo del 21 %, al no resultar aplicables los tipos reducidos regulados en el artículo 91 de la LIVA.

Pregunta 3

La operación por la cual Grupo Los Cinco, SA arrienda uno de sus alojamientos rurales a una sociedad con sede en Portugal para albergar allí un evento anual que celebra esta empresa constituye una operación sujeta al IVA, de conformidad con lo establecido en el artículo 4.uno de la LIVA, ya que se trata de una prestación de servicios realizada en el ámbito espacial del impuesto por un empresario o profesional (de acuerdo con el art. 5.uno b) de la LIVA, se reputarán empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario) en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (de acuerdo con el apdo. dos b) del art. 4 de la LIVA, se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos).

Ahora bien, en cuanto a la posible exención de la operación, el artículo 20.uno.23.º de la LIVA dispone que estarán exentos del IVA los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de la LIVA y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute que tengan por objeto los siguientes bienes:

- a) Terrenos, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica.

Se exceptúan las construcciones inmobiliarias dedicadas a actividades de ganadería independiente de la explotación del suelo.

- b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el IS. La exención se

extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles arrendados juntamente con aquellos.

Tal y como establece la DGT (entre otras, en las Consultas V1644/2006, de 31 de julio –NFC023131–, V1248/2006, de 29 de junio –NFC022811–, V0030/2014, de 13 de enero –NFC050092–, V4766/2016, de 10 de noviembre –NFC062719–, y V1651/2018, de 12 de junio –NFC069536–), está sujeto y no exento el arrendamiento cuando el destinatario sea una persona jurídica.

Por lo que se refiere al tipo de gravamen, el tipo impositivo aplicable es el 21 % y, en caso de que se presten servicios propios de la empresa hotelera, resultará aplicable el tipo impositivo del 10 %.

Los servicios complementarios del servicio de hostelería son, entre otros, los servicios de recepción, teléfono, bar, restaurante, custodia de maletas, etc. En particular, se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera los siguientes:

- Servicio de limpieza del interior del apartamento prestado con periodicidad semanal.
- Servicio de cambio de ropa en el apartamento prestado con periodicidad semanal.

Por el contrario, no se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera:

- Servicio de limpieza del apartamento prestado a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario.
- Servicio de cambio de ropa en el apartamento prestado a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario.
- Servicio de limpieza de las zonas comunes del edificio (portal, escaleras y ascensores), así como de la urbanización en que está situado.
- Servicios de asistencia técnica y mantenimiento para eventuales reparaciones de fontanería, electricidad, cristalería, persianas, cerrajería y electrodomésticos.

En cuanto al sujeto pasivo, el artículo 84.uno.1.º de la LIVA señala que serán sujetos pasivos del impuesto las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto. Por lo tanto, el sujeto pasivo será la sociedad Grupo Los Cinco, SA.

Por lo que se refiere a la posible forma de recuperación del IVA por parte del empresario obligado a soportarlo (la sociedad con sede en Portugal), cabe señalar que podrá solicitar la devolución de las cuotas soportadas en territorio español a través del procedimiento regulado en el artículo 119 de la LIVA, que establece un régimen especial de devoluciones

a empresarios o profesionales no establecidos en el TAI, pero establecidos en la Comunidad, islas Canarias, Ceuta o Melilla, disponiendo que los empresarios o profesionales no establecidos en el TAI, pero establecidos en la Comunidad, islas Canarias, Ceuta o Melilla, podrán solicitar la devolución de las cuotas del IVA que hayan soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios realizadas en dicho territorio.

Los empresarios o profesionales que soliciten las devoluciones a las que se refiere el párrafo anterior deberán reunir las siguientes condiciones durante el periodo al que se refiera su solicitud:

- 1.º Estar establecidos en la Comunidad o en las islas Canarias, Ceuta o Melilla.
- 2.º No haber realizado en el TAI entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al mismo distintas de las que se relacionan a continuación:
 - a) Entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que los sujetos pasivos del impuesto sean sus destinatarios, de acuerdo con lo dispuesto en los números 2.º, 3.º y 4.º del apartado uno del artículo 84 de la LIVA.
 - b) Servicios de transporte y sus servicios accesorios que estén exentos del impuesto en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 23, 24 y 64 de la LIVA.
- 3.º No ser destinatarios de entregas de bienes ni de prestaciones de servicios respecto de las cuales tengan dichos solicitantes la condición de sujetos pasivos en virtud de lo dispuesto en los números 2.º y 4.º del apartado uno del artículo 84 de la LIVA.
- 4.º Cumplir con la totalidad de los requisitos y limitaciones establecidos en el capítulo I del título VIII de la LIVA para el ejercicio del derecho a la deducción, en particular, los contenidos en los artículos 95 y 96 de la LIVA, así como los referidos en este artículo.
- 5.º Destinar los bienes adquiridos o importados o los servicios de los que hayan sido destinatarios en el TAI a la realización de operaciones que originen el derecho a deducir de acuerdo con lo dispuesto en la normativa vigente en el Estado miembro en donde estén establecidos y en función del porcentaje de deducción aplicable en dicho Estado.

Si con posterioridad a la presentación de la solicitud de devolución se regularizara el porcentaje de deducción aplicable, el solicitante deberá proceder en todo caso a corregir su importe, rectificando la cantidad solicitada o reembolsando la cantidad devuelta en exceso de acuerdo con el procedimiento que se establezca reglamentariamente.

En la determinación del importe a devolver se aplicarán los criterios contenidos en el artículo 106 de la LIVA. A estos efectos, se tendrá en cuenta cuál es la utilización de los bienes o servicios por el empresario o profesional no establecido en la realización de operaciones que le originan el derecho a deducir, en primer

lugar, según la normativa aplicable en el Estado miembro en el que esté establecido y, en segundo lugar, según lo dispuesto en la LIVA.

- 6.º Presentar su solicitud de devolución por vía electrónica a través del portal electrónico dispuesto al efecto por el Estado miembro en el que estén establecidos.

No se admitirán solicitudes de devolución por un importe global inferior al umbral que, en función del periodo de devolución, se determine reglamentariamente.

Las solicitudes de devolución deberán referirse a periodos no superiores al año natural ni inferiores a tres meses.

No obstante, las solicitudes de devolución podrán referirse a un periodo de tiempo inferior a tres meses cuando dicho periodo constituya el saldo de un año natural.

Transcurridos los plazos establecidos reglamentariamente sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora al que se refiere el artículo 26 de la LGT desde el día siguiente al de la finalización de dichos plazos y hasta la fecha del ordenamiento de su pago, sin necesidad de que el solicitante así lo reclame.

No obstante, no se devengarán intereses de demora si el solicitante no atiende en el plazo previsto reglamentariamente los requerimientos de información adicional o ulterior que le sean hechos.

Tampoco procederá el devengo de intereses de demora hasta que no se presente copia electrónica de las facturas o documentos de importación a que se refiera la solicitud en los casos previstos reglamentariamente.

El desarrollo reglamentario se encuentra regulado en el artículo 31 del RIVA, que dispone que la presentación de la solicitud de devolución se realizará por vía electrónica a través del formulario dispuesto al efecto en el portal electrónico de la Administración tributaria del Estado miembro donde esté establecido el solicitante con el contenido que apruebe la persona titular del Ministerio de Hacienda.

El plazo para la presentación de la solicitud de devolución se iniciará el día siguiente al final de cada trimestre natural o de cada año natural y concluirá el 30 de septiembre siguiente al año natural en el que se hayan soportado las cuotas a que se refiera.

Si la solicitud de devolución se refiere a un periodo de devolución inferior a un año natural, pero no inferior a tres meses, el importe del impuesto incluido en la solicitud de devolución no podrá ser inferior a 400 euros.

Si la solicitud de devolución se refiere a un periodo de devolución de un año natural o a la parte restante de un año natural, el importe del impuesto incluido en la solicitud no podrá ser inferior a 50 euros.

Pregunta 4

El artículo 8.tres de la LIVA define el concepto «ventas a distancia intracomunitarias de bienes» como aquellas entregas de bienes que hayan sido expedidos o transportados por el vendedor, directa o indirectamente, o por su cuenta, a partir de un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a) Que los destinatarios de las citadas entregas sean las personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de la LIVA, o en el precepto equivalente al mismo que resulte aplicable en el Estado miembro de llegada de la expedición o el transporte, o bien cualquier otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal.
- b) Que los bienes objeto de dichas entregas sean bienes distintos de los que se indican a continuación:
 - a') Medios de transporte nuevos, definidos en el artículo 13.2.º de la LIVA.
 - b') Bienes objeto de instalación o montaje a que se refiere el artículo 68.dos.2.º de la LIVA.

Por su parte, el artículo 68.tres b) de la LIVA establece que se entenderán realizadas en el TAI las ventas a distancia intracomunitarias de bienes efectuadas por un empresario o profesional que actúe como tal establecido únicamente en el TAI por tener en el mismo la sede de su actividad económica, o su único establecimiento o establecimientos permanentes en la Comunidad, o, en su defecto, el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual, y se cumplan los siguientes requisitos:

- a') cuando el TAI sea el lugar de inicio de la expedición o del transporte con destino al cliente;
- b') que no se haya superado el límite previsto en el artículo 73 de la LIVA ni se haya ejercitado la opción de tributación en destino prevista en dicho artículo.

A estos efectos, el artículo 73 de la LIVA dispone que, a los efectos previstos en el artículo 68.tres b) de la LIVA, el límite referido será de 10.000 euros para el importe total, excluido el impuesto, de dichas entregas de bienes y/o prestaciones de servicios realizadas en la Comunidad durante el año natural precedente, o su equivalente en su moneda nacional.

Por su parte, el artículo 68.cuatro de la LIVA establece que no se entenderán realizadas en el TAI las entregas de bienes cuya expedición o transporte se inicie en el TAI con destino a otro Estado miembro de llegada de esa expedición o transporte al cliente final cuando se

trate de ventas a distancia intracomunitarias de bienes referidas en la letra b) del apartado tres, cuando no se cumpla, o desde el momento que deje de cumplirse la condición de la letra b').

Dado que el importe de las ventas realizadas en el año anterior (2021) a particulares sitios en países de la Unión Europea (75.000 €) superó el límite previsto en el artículo 73 de la LIVA (10.000 €), las ventas a distancia intracomunitarias de bienes efectuadas en 2022 no se entenderán realizadas en el TAI, sino en el territorio de llegada de las mercancías.

En cuanto a cómo y dónde se deben presentar las declaraciones, cabe señalar que el Real Decreto-Ley 7/2021, de 27 de abril, de transposición de directivas de la Unión Europea en las materias de competencia, prevención del blanqueo de capitales, entidades de crédito, telecomunicaciones, medidas tributarias, prevención y reparación de daños medioambientales, desplazamiento de trabajadores en la prestación de servicios transnacionales y defensa de los consumidores, introduce tres nuevos regímenes especiales para la declaración y liquidación del IVA devengado por las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas a favor de consumidores finales por empresarios y profesionales, generalmente no establecidos en el Estado miembro donde quedan sujetas las operaciones, que sustituyen y amplían los regímenes especiales vigentes en la actualidad para los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión:

- a) Régimen exterior de la Unión (OSS). Aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad a consumidores finales.
- b) *Régimen de la Unión (OSS). Aplicable a las siguientes operaciones:*
 - Los servicios prestados por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo a consumidores finales.
 - *Ventas a distancia intracomunitarias de bienes.*
 - Entregas interiores de bienes imputadas a los titulares de interfaces digitales que faciliten la entrega de estos bienes por parte de un proveedor no establecido en la Comunidad al consumidor final.
- c) Régimen de importación (IOSS). Aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros al que podrán acogerse, directamente o a través de un intermediario establecido en la Comunidad, en determinadas condiciones, los empresarios o profesionales que realicen ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros en envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros, a excepción de los productos objeto de impuestos especiales.

De conformidad con lo establecido en el artículo 163 *unvicies* de la LIVA, podrán acogerse al régimen especial (régimen de la Unión) los empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo, que presten servicios

que se consideren prestados en este último a destinatarios que no tengan la condición de empresario o profesional actuando como tales, así como *los que realicen ventas a distancia intracomunitarias de bienes* o entregas interiores de bienes en las condiciones previstas en el artículo 8 bis b) de la LIVA.

El artículo 163 *duovicies* de la LIVA regula las obligaciones formales en el «régimen de la Unión» disponiendo que, en caso de que España sea el Estado miembro de identificación el empresario o profesional que realice operaciones acogidas a este régimen especial, quedará obligado a:

- a) Disponer del número de identificación fiscal al que se refiere el artículo 164.uno.2.º de la LIVA.
- b) Declarar la fecha de inicio, modificación o cese de sus operaciones comprendidas en este régimen especial. Dicha declaración se presentará por vía electrónica.
- c) Presentar por vía electrónica una declaración-liquidación del IVA por cada trimestre natural, independientemente de que haya realizado operaciones a las que se les aplique el presente régimen especial. La declaración-liquidación se presentará durante el mes siguiente al del periodo al que se refiere la misma.
- d) Ingresar el impuesto correspondiente a cada declaración-liquidación haciendo referencia a la declaración específica a la que corresponde. El importe se ingresará en euros en la cuenta bancaria designada por la Administración tributaria dentro del plazo de presentación de la declaración.
- e) Mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial. Este registro deberá llevarse con la precisión suficiente para que la Administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar si la declaración mencionada en la letra c) anterior es correcta.

El empresario o profesional deberá conservar este registro durante un periodo de diez años desde el final del año en que se hubiera realizado la operación.
- f) Expedir y entregar factura ajustada a lo que se determine reglamentariamente.

El empresario o profesional que considere al Reino de España como Estado miembro de identificación deberá presentar, exclusivamente en España, las declaraciones-liquidaciones e ingresar, en su caso, el importe del impuesto correspondiente a todas las operaciones a que se refiere este régimen especial realizadas en todos los Estados miembros de consumo.

Pregunta 5

El acuerdo de venta de bienes en consigna, regulado en el artículo 9 bis de la LIVA, se define como un acuerdo sobre existencias de reserva que se originan cuando un proveedor

de un Estado miembro de la Unión Europea transfiere unos bienes a un empresario o profesional (comprador) de otro Estado miembro de la Unión Europea que previamente estaban consignados o almacenados en el territorio del Estado miembro de la Unión Europea del comprador.

Para que se considere que en esta transferencia se produce una sola operación (entrega intracomunitaria de bienes y adquisición intracomunitaria de bienes), los sujetos pasivos deben cumplir los siguientes requisitos:

- a) Los bienes deben ser expedidos o transportados por el proveedor o alguien en su nombre para ser adquiridos en un momento posterior por un empresario o profesional, conforme el acuerdo previo existente entre ambos. Se permite que el destinatario de los bienes sea modificado.
- b) El proveedor no debe estar establecido en el país miembro de destino ni tener en el mismo un establecimiento permanente.
- c) Antes de comenzar la expedición o transporte de los bienes, el comprador ha facilitado al proveedor además de su NIF-IVA, su filiación o razón social completa.
- d) El vendedor ha recogido el envío de los bienes tanto en el libro registro como en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.
- e) La puesta a disposición de los bienes se produce en los 12 meses siguientes a su llegada a destino.

En el caso de incumplimiento de alguno de los requisitos apuntados, se produce una transferencia de bienes, sin que sea posible aplicar esta simplificación. Los incumplimientos y sus excepciones son:

Plazo	Incumplimiento	Excepción
Dentro de los 12 meses	<ul style="list-style-type: none">• Bienes adquiridos por comprador diferente al inicial• Se transportan a país diferente al inicial• Destrucción, pérdida o robo de los bienes	El vendedor informa en el libro registro de la novación del adquirente. Este último cumple los requisitos exigidos para aplicar la simplificación
12 meses y 1 día	No se ha producido la transmisión	No se ha tomado posesión de los bienes y estos son devueltos al Estado miembro de la Unión Europea de procedencia. Se debe informar en el libro registro

Por tanto, las características básicas de este acuerdo de venta de bienes en consigna, regulado en el artículo 9 bis de la LIVA, son las siguientes:

- Antes de efectuar el transporte de la mercancía a Portugal, el vendedor tiene los datos sociales de los compradores portugueses en su poder: NIF-IVA portugués, nombre y apellidos, razón social, domicilio, etc.
- En el periodo de liquidación correspondiente (trimestral o mensual), el vendedor consigna en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias el envío.
- Consigna la operación en el libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias.
- Al realizar el transporte a Portugal por su cuenta, debe estar en posesión de los documentos que justifican el transporte.
- Cuando los adquirentes portugueses tomen posesión del mobiliario, se producirá una entrega intracomunitaria de bienes exenta en España y una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta en Portugal.
- El devengo de la operación se produce el 15 del mes siguiente al que los bienes han sido puestos a disposición del adquirente, o bien en la fecha en la que se expida la factura, de ser en un momento anterior.

Parte 5.^a

Pregunta 1

La normativa básica de la materia aduanera en la Unión Europea está constituida por el Reglamento (UE) 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión (CAU), aplicable a partir del 1 de mayo de 2016.

Asimismo, con el objeto de completar y desarrollar lo previsto en el CAU, se publicaron los dos siguientes reglamentos, aplicables a partir de la misma fecha:

- a) Reglamento delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión, por el que se completa el Reglamento (UE) 952/2013.
- b) Reglamento de ejecución (UE) 2015/2447 de la Comisión, por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) 952/2013.

Por lo que se refiere al importe de los derechos de arancel aplicables, en su caso, a esta operación, cabe señalar que el artículo 203 del CAU regula el ámbito de aplicación y efectos de las mercancías de retorno disponiendo que, previa solicitud del interesado, quedarán exentas de derechos de importación las mercancías no pertenecientes a la Unión que, tras haber sido inicialmente exportadas fuera del territorio aduanero de esta última como

mercancías de la Unión, se reintroduzcan y declaren para su despacho a libre práctica en dicho territorio en un plazo de tres años.

El plazo de tres años al que se refiere el párrafo anterior se podrá superar atendiendo a circunstancias especiales.

La exención de derechos de importación solo se concederá en caso de que las mercancías se devuelvan en el mismo estado en el que fueron exportadas, y se justificará mediante la información que permita determinar que se cumplen las condiciones para concederse dicha exención.

A estos efectos, el artículo 158 del Reglamento delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión, por el que se completa el Reglamento (UE) 952/2013, establece que se considera que las mercancías se reintroducen en el mismo estado en el que fueron exportadas cuando fuera de la Unión no hayan sido sometidas a un tratamiento o manipulación que altere su presentación o distinto del que sea necesario para su reparación o mantenimiento en buenas condiciones.

Por lo que se refiere al importe del IVA aplicable, en su caso, a esta operación, el artículo 63 de la LIVA regula las reimportaciones de bienes disponiendo que estarán exentas del impuesto las reimportaciones de bienes en el mismo estado en que fueran exportados previamente cuando se efectúen por quien los hubiese exportado y se benefician, asimismo, de la exención de los derechos de importación.

En el artículo 18 del RIVA se establecen una serie de requisitos para disfrutar de la exención:

1.º La exención en el IVA se limita a la reimportación de bienes que no fueron objeto de una entrega previa a la exportación, es decir, de bienes que fueron exportados temporalmente, *excluyéndose por tanto las reimportaciones de bienes que hubiesen sido objeto de una exportación definitiva. No obstante, se presume cumplido este requisito cuando los bienes, aun habiendo sido exportados definitivamente, vuelven al territorio IVA:*

- *Al ser rechazados por el destinatario, por defectuosos o no ajustarse a las condiciones del contrato.*
- *Al recuperarse por el exportador por falta de pago o incumplimiento de contrato por el destinatario.*

2.º Asimismo, la exención se condiciona a los siguientes requisitos:

- Que los bienes no hayan sido objeto de una entrega fuera de la Unión Europea.
- *Que la reimportación de los bienes se efectúe por la misma persona a quien la Administración autorizó la salida de los mismos.*

- Que se reimporten en el mismo estado en que salieron sin más demérito que el producido por el uso autorizado por la Administración, incluido el supuesto de realización de trabajos lucrativos fuera del territorio de la Comunidad.
- Que no hayan recibido trabajos complementarios, salvo los que se efectúen a título gratuito por obligación contractual o los que se realicen en buques o aeronaves cuya entrega o importación estuviese exenta en virtud de la exención en las operaciones asimiladas a las exportaciones e importaciones de bienes cuya entrega en el TAI estuviera exenta.
- Que la reimportación se beneficie de la exención de los derechos de importación o no estuviera sujeta a los mismos.

Pregunta 2

Como hemos indicado anteriormente, la normativa básica de la materia aduanera en la Unión Europea está constituida por el Reglamento (UE) 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el CAU, aplicable a partir del 1 de mayo de 2016.

Asimismo, con el objeto de completar y desarrollar lo previsto en el CAU, se han publicado los dos siguientes reglamentos, aplicables a partir de la misma fecha:

- a) Reglamento delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión, por el que se completa el Reglamento (UE) 952/2013.
- b) Reglamento de ejecución (UE) 2015/2447 de la Comisión, por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) 952/2013.

El valor en aduana de las mercancías se regula en los artículos 69 a 74 del CAU. Según dispone el artículo 70 del CAU, la base principal para determinar el valor en aduana de las mercancías será el valor de transacción, que es el precio efectivamente pagado o por pagar por ellas cuando se vendan para su exportación al territorio aduanero de la Unión, ajustado, en su caso.

El precio realmente pagado o por pagar será el pago total que el comprador haya efectuado o deba efectuar al vendedor o a un tercero a favor del vendedor, por las mercancías importadas, e incluirá todos los pagos efectuados o por efectuar como condición de la venta de esas mercancías.

De los datos del enunciado se desprende que el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas asciende a 300.000 euros.

A la vista de los datos del enunciado, la importación se ha efectuado incluyendo la cláusula FOB Nueva York (*free on board* [franco a bordo]), lo cual implica que el vendedor cumple con su obligación una vez que la mercancía, ya despachada de aduanas para la exportación, ha sobrepasado la borda del buque designado en el puerto de embarque convenido. Aunque es frecuente que este término se utilice para todo tipo de transporte, en principio, solo está pensado para el transporte mediante un buque.

Para completar la determinación del valor en aduana siguiendo el método principal relativo al valor de transacción de las mercancías importadas, deberán tomarse en consideración los ajustes previstos en los artículos 71 y 72 del CAU.

En el artículo 71 del CAU se detallan los conceptos que deben formar parte del valor en aduana, es decir, deberán adicionarse al valor de transacción siempre que no estén incluidos ya en el mismo.

En el artículo 72 del CAU se especifican los conceptos que no forman parte del valor en aduana, y que por ello deberán ser deducidos del valor de transacción en caso de estar ya incluidos en el mismo.

Según dispone el artículo 71 del CAU, al determinar el valor en aduana en aplicación del artículo 70, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas se completará con:

- a) Los siguientes elementos, en la medida en que los soporte el comprador y no estén incluidos en el precio realmente pagado o que debe pagarse por las mercancías:
 - i) Las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra.
 - ii) El coste de los envases que, a efectos aduaneros, se consideren que forman un todo con la mercancía.
 - iii) El coste de embalaje, tanto por la mano de obra como por los materiales.
- b) El valor, imputado de forma adecuada, de los bienes y servicios que se indican a continuación, cuando hayan sido suministrados directa o indirectamente por el comprador, gratuitamente o a precios reducidos, y utilizados en la producción y venta para la exportación de las mercancías importadas, en la medida en que dicho valor no esté incluido en el precio efectivamente pagado o por pagar:
 - i) Materiales, componentes, partes y elementos similares incorporados a las mercancías importadas.
 - ii) Herramientas, matrices, moldes y objetos similares utilizados en la producción de las mercancías importadas.
 - iii) Materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas.

- iv) Trabajos de ingeniería, de desarrollo, artísticos y de diseño, planos y croquis, realizados fuera de la Unión y necesarios para la producción de las mercancías importadas.
- c) Los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración, que el comprador esté obligado a pagar, directa o indirectamente, como condición de la venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar.
- d) El valor de cualquier parte del producto de una posterior reventa, cesión o utilización de las mercancías importadas que revierta directa o indirectamente al vendedor.
- e) Los gastos de transporte y de seguro de las mercancías importadas, así como los gastos de carga y de manipulación asociados al transporte de las mercancías importadas, hasta el lugar por donde se introducen las mercancías en el territorio aduanero de la Unión.

Por otra parte, el artículo 72 del CAU dispone que, al determinar el valor en aduana en aplicación del artículo 70, no se incluirá ninguno de los elementos siguientes:

- a) Los gastos de transporte de las mercancías importadas después de su entrada en el territorio aduanero de la Unión.
- b) Los gastos de construcción, instalación, montaje, mantenimiento o asistencia técnica, realizados después de la entrada en el territorio aduanero de la Unión de las mercancías importadas, tales como instalaciones, máquinas o material industrial.
- c) Los importes de los intereses derivados de un acuerdo de financiación concertado por el comprador, relativo a la compra de las mercancías importadas, independientemente de que la financiación corra a cargo del vendedor o de otra persona, siempre que el acuerdo de financiación conste por escrito y, si así se requiere, que el comprador pueda demostrar que se cumplen las siguientes condiciones:
 - Que tales mercancías se venden efectivamente al precio declarado como realmente pagado o por pagar.
 - Que el tipo de interés exigido no excede del aplicado corrientemente a tales transacciones en el país y en el momento en que se haya proporcionado la financiación.
- d) Derechos de reproducción en la Unión de las mercancías importadas.
- e) Comisiones de compra.
- f) Derechos de importación y otros gravámenes pagaderos en la Unión como consecuencia de la importación o la venta de las mercancías.

De conformidad con lo establecido en el artículo 71.1 c) del CAU, formará parte del valor en aduana el canon exigido por la empresa americana por el uso de su marca, cuyo importe asciende a 30.000 euros (3.000 unidades \times 10 €/unidad), en la medida en que dicho canon no está incluido en el precio realmente pagado o por pagar.

Por otra parte, de conformidad con lo establecido en el artículo 71.1 e) del CAU, formará parte del valor en aduana el gasto de transporte de las mercaderías, desde Estados Unidos a Algeciras, cuyo importe asciende a 5.000 euros, en la medida en que dicho gasto de transporte no está incluido en el precio realmente pagado o por pagar.

De todo lo anterior se deduce que el valor en aduana de las 3.000 sillas procedentes de Estados Unidos asciende a 335.000 euros, de acuerdo con el siguiente desglose:

Precio efectivamente pagado o por pagar	300.000 €
+ Ajuste canon (art. 71.1 c) del CAU)	+30.000 €
+ Ajuste transporte (art. 71.1 e) del CAU)	+5.000 €
Valor en aduana	<u>335.000 €</u>

Parte 6.^a

Pregunta 1

De los datos del enunciado se desprende que doña Isabel y don Javier son titulares de unos créditos por unas inversiones efectuadas en su día en la entidad Filatelia Fácil, SA, habiéndoles ingresado la administración concursal el 23,5 % de lo invertido y, por tanto, teniendo pendiente de cobro el 76,5 % restante.

La determinación legal del concepto de ganancias y pérdidas patrimoniales se recoge en el artículo 33 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF (LIRPF), que en su apartado 1 establece que «son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos».

Desde esta configuración legal de las ganancias y pérdidas patrimoniales, la falta de pago por un deudor a su acreedor del importe adeudado no da lugar de forma automática a la existencia de una pérdida patrimonial, dada la consideración de existencia de un derecho de crédito que el acreedor tiene contra el deudor –la sociedad en la que se realizó la inversión–.

Ahora bien, a partir del 1 de enero de 2015, se introduce en la normativa del IRPF una regla especial de imputación temporal para los supuestos de créditos no cobrados. Así, la letra k) del artículo 14.2 de la LIRPF determina lo siguiente:

Las pérdidas patrimoniales derivadas de créditos vencidos y no cobrados podrán imputarse al período impositivo en que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

1.º Que adquiera eficacia una quita establecida en un acuerdo de refinanciación judicialmente homologable a los que se refiere el artículo 71 bis y la disposición adicional cuarta de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, o en un acuerdo extrajudicial de pagos a los cuales se refiere el Título X de la misma Ley.

2.º Que, encontrándose el deudor en situación de concurso, adquiera eficacia el convenio en el que se acuerde una quita en el importe del crédito conforme a lo dispuesto en el artículo 133 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, en cuyo caso la pérdida se computará por la cuantía de la quita.

En otro caso, que concluya el procedimiento concursal sin que se hubiera satisfecho el crédito salvo cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas a las que se refieren los apartados 1.º, 4.º y 5.º del artículo 176 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

3.º Que se cumpla el plazo de un año desde el inicio del procedimiento judicial distinto de los de concurso que tenga por objeto la ejecución del crédito sin que este haya sido satisfecho.

Cuando el crédito fuera cobrado con posterioridad al cómputo de la pérdida patrimonial a que se refiere esta letra k), se imputará una ganancia patrimonial por el importe cobrado en el período impositivo en que se produzca dicho cobro.

A su vez, la disposición adicional vigésima primera de la LIRPF determina que:

A efectos de la aplicación de la regla especial de imputación temporal prevista en la letra k) del artículo 14.2 de la LIRPF, la circunstancia prevista en el número 3.º de la citada letra k) únicamente se tendrá en cuenta cuando el plazo de un año finalice a partir de 1 de enero de 2015.

Por lo que se refiere a la posibilidad de computar en la declaración del IRPF de doña Isabel y don Javier las pérdidas patrimoniales pendientes por las inversiones realizadas y no recuperadas, la contestación a la Consulta de la DGT V1515/2023, de 2 de junio (NFC086215), establece que, en el presente caso –en el que los contribuyentes son titulares de unos créditos en una sociedad concursada– se considerará producida una pérdida patrimonial (respecto a los importes no recuperados de los mismos) cuando concurra, al tratarse del ámbito concursal, alguna de las circunstancias establecidas en la letra k) del artículo 14.2 de la LIRPF, circunstancias que en el presente caso sí se entienden concurrentes con la sentencia del Juzgado Mercantil de 31 de julio de 2023 declarando la conclusión del concurso, por lo que las referidas pérdidas (cuyo importe ascenderá, para cada uno de los cónyuges, a 76.500 €, es decir, el 76,5 % de la inversión realizada) serán imputables al período impositivo 2023 y computables en la declaración del IRPF de este período.

En cuanto a la integración de estas pérdidas en la liquidación del impuesto, será, como pérdidas patrimoniales que no derivan de la transmisión de elementos patrimoniales, en la base imponible general (desde su consideración como renta general, conforme a lo dispuesto en el art. 45 de la LIRPF), en la forma y con los límites establecidos en el artículo 48 de la LIRPF, por lo que su incorporación en la declaración del IRPF de 2023 se realizará con esa configuración de pérdidas patrimoniales no derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales.

Pregunta 2

La tributación conjunta se regula en los artículos 82 a 84 de la LIRPF, estableciendo el artículo 82 de la LIRPF las modalidades de unidad familiar en los siguientes términos:

1. Podrán tributar conjuntamente las personas que formen parte de alguna de las siguientes modalidades de unidad familiar:

1.^a La integrada por los cónyuges no separados legalmente y, si los hubiera:

a) Los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de éstos.

b) Los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada.

2.^a En los casos de separación legal, o cuando no existiera vínculo matrimonial, la formada por el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro y que reúnan los requisitos a que se refiere la regla 1.^a de este artículo.

2. Nadie podrá formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo.

3. La determinación de los miembros de la unidad familiar se realizará atendiendo a la situación existente a 31 de diciembre de cada año.

Es criterio de la DGT (entre otras, Consultas V2233/2009, de 6 de octubre –NFC035906–, y V1598/2009, de 6 de julio –NFC034635–) que, en los supuestos de separación o divorcio matrimonial o ausencia de vínculo matrimonial, la opción por la tributación conjunta corresponderá a quien tenga atribuida la guarda y custodia de los hijos a la fecha de devengo del impuesto al tratarse del progenitor que convive con aquellos. En los supuestos de guarda y custodia compartida, la opción de la tributación conjunta puede ejercitarla cualquiera de los dos progenitores, optando el otro por declarar de forma individual.

Por tanto, don Jorge no podrá optar por tributar juntamente con su hija menor de edad, dado que el enunciado indica que en la sentencia judicial de divorcio de fecha 27 de diciembre de 2022 se estableció que la guarda y custodia de la hija menor se atribuía a la madre.

Por lo que se refiere a la posibilidad de aplicar el mínimo por descendientes respecto de su hija menor de edad, cabe señalar que los progenitores que no tienen atribuida la guarda y custodia de los hijos, pero les satisfacen anualidades por alimentos por resolución judicial, podían optar a partir de 2015 por la aplicación del mínimo por descendientes prorrateado por partes iguales, al sostenerles económicamente, o por la aplicación del tratamiento previsto por la LIRPF para las referidas anualidades por alimentos (arts. 64 y 75 de la LIRPF).

No obstante, la Resolución del TEAC de 29 de mayo de 2023, dictada en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio (RG 10590/2022 –NFJ089836–), ha establecido que el progenitor que satisfaga anualidades por alimentos en favor de los hijos y que no tenga atribuida la guarda y custodia de estos, ni siquiera de forma compartida, aplicará el régimen previsto para las anualidades por alimentos, sin que pueda optar por el mínimo por descendientes.

Así, cuando el importe de las anualidades por alimentos sea inferior a la base liquidable general y no se tenga derecho a la aplicación del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de la LIRPF, se aplicarán las escalas del impuesto separadamente al importe de las anualidades por alimentos a los hijos y al resto de la base liquidable general con el fin de limitar la progresividad de las escalas del impuesto (arts. 64 y 75 de la LIRPF).

Pregunta 3

El artículo 37.1 b) de la LIRPF establece que, cuando la alteración en el valor de patrimonio proceda de la transmisión a título oneroso de valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2014/65/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de mayo de 2014, relativa a los mercados de instrumentos financieros (DOUE de 12 de junio), que sean representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, la ganancia o pérdida patrimonial se computará por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión.

Se considerará como valor de transmisión, salvo prueba de que el efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, el mayor de los dos siguientes:

- a) El valor del patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del IRPF.
- b) El que resulte de capitalizar al tipo del 20 % el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha de devengo del IRPF. A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.

En el caso que nos ocupa, al no disponer el contribuyente de prueba de que el importe de la transmisión se corresponde con el valor de mercado, es decir, con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, el valor de transmisión no podrá ser inferior al mayor de los siguientes:

- Valor concertado en la transmisión: 1 €/acción.
- El valor del patrimonio neto que corresponde a los valores transmitidos según balance del último ejercicio: 10 €/acción (1.000.000 €/100.000 acciones).
- El 20 % del promedio de los resultados de los últimos tres ejercicios sociales cerrados:

$$(500.000 + 600.000 + 700.000)/3 = 600.000 \text{ €}$$

$$(600.000 \times 100)/20 = 3.000.000 \text{ €}$$

$$3.000.000 \text{ €}/100.000 \text{ acciones} = 30 \text{ €/acción}$$

Por tanto, la ganancia de patrimonio obtenida por don Javi en el ejercicio 2023 asciende a 145.000 euros, de acuerdo con el siguiente cálculo:

Valor de transmisión (5.000 acciones × 30 €)	150.000 €
Valor de adquisición (5.000 acciones × 1 €)	5.000 €
Ganancia de patrimonio	145.000 €

Pregunta 4

Los rendimientos del trabajo se regulan en los artículos que van del 17 al 20 de la LIRPF.

De conformidad con lo establecido en el artículo 17 de la LIRPF, se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas. Se incluirán, en particular:

- Los sueldos y salarios.
- Las prestaciones por desempleo.
- Las remuneraciones en concepto de gastos de representación.
- Las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería con los límites que reglamentariamente se establezcan.

- e) Las contribuciones o aportaciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones previstos en el texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.

El artículo 42 de la LIRPF dispone que constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda.

Por otra parte, el artículo 43 de la LIRPF regula la valoración de las rentas en especie disponiendo que, con carácter general, la valoración de las rentas en especie se efectuará por su valor normal en el mercado, sin perjuicio de la existencia de reglas específicas de valoración. A dicho valor se adicionará el ingreso a cuenta, salvo que su importe hubiera sido repercutido al perceptor de la renta.

La aportación al contrato de seguro colectivo por parte de la empresa tiene la consideración de rendimiento del trabajo en especie, de conformidad con lo establecido en el artículo 17.1 f) de la LIRPF, que dispone que se considerarán rendimientos íntegros del trabajo las contribuciones o aportaciones satisfechas por los empresarios para hacer frente a los compromisos por pensiones en los términos previstos por la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones, y en su normativa de desarrollo, cuando aquellas sean imputadas a las personas a quienes se vinculen las prestaciones. Esta imputación fiscal tendrá carácter voluntario en los contratos de seguro colectivo distintos de los planes de previsión social empresarial, debiendo mantenerse la decisión que se adopte respecto del resto de las primas que se satisfagan hasta la extinción del contrato de seguro.

No obstante, la imputación fiscal tendrá carácter obligatorio en los contratos de seguro de riesgo. Cuando los contratos de seguro cubran conjuntamente las contingencias de jubilación y de fallecimiento o incapacidad, será obligatoria la imputación fiscal de la parte de las primas satisfechas que corresponda al capital en riesgo por fallecimiento o incapacidad siempre que el importe de dicha parte exceda de 50 euros anuales. A estos efectos, se considera capital en riesgo la diferencia entre el capital asegurado para fallecimiento o incapacidad y la provisión matemática.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, en todo caso, la imputación fiscal de primas de los contratos de seguro antes señalados será obligatoria por el importe que exceda de 100.000 euros anuales por contribuyente y respecto del mismo empresario, salvo en los seguros colectivos contratados a consecuencia de despidos colectivos realizados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores.

Por lo que se refiere a la valoración de esta renta en especie, el artículo 43.1.1.º e) de la LIRPF establece que se computará por su importe íntegro, es decir, 2.500 euros.

La prima de seguro de enfermedad abonada por la empresa a la entidad aseguradora constituye un rendimiento del trabajo en especie, al cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 42.1 de la LIRPF, a valorar por el coste para el pagador, de acuerdo con lo establecido en la letra d) del artículo 43.1.1.º de la LIRPF. No obstante, el artículo 42.3 c) de la LIRPF dispone que no tendrán la consideración de rendimientos del trabajo en especie las primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad cuando se cumplan los siguientes requisitos y límites:

- 1.º Que la cobertura de enfermedad alcance al propio trabajador, pudiendo también alcanzar a su cónyuge y descendientes.
- 2.º Que las primas o cuotas satisfechas no excedan de 500 euros anuales por cada una de las personas señaladas en el párrafo anterior. El exceso sobre dicha cuantía constituirá retribución en especie.

Dado que la cobertura de enfermedad alcanza al contribuyente y a su cónyuge, el límite exento a que se refiere el artículo 42.3 c) de la LIRPF asciende a 1.000 euros anuales (500 € por don Javier y otros 500 € por su cónyuge), existiendo rendimiento del trabajo en especie por el exceso, es decir, 200 euros.

La prima del seguro de responsabilidad civil, cuyo importe asciende a 1.500 euros/año, constituye un rendimiento del trabajo en especie no sujeto, tal y como establece el artículo 42.2 b) de la LIRPF.

Por último, la cesión del vehículo a don Javier constituye un rendimiento del trabajo en especie para este, dado que se trata de la utilización y obtención de un bien de forma gratuita para fines particulares. Al tratarse de la utilización o entrega de vehículos automóviles, se aplicarán las siguientes normas de valoración:

- En el supuesto de entrega, el coste de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación.
- En el supuesto de uso, el 20 % anual del coste a que se refiere el párrafo anterior.
- En el supuesto de uso y posterior entrega, la valoración de esta última se efectuará teniendo en cuenta la valoración resultante del uso anterior.

Además, el artículo 48 bis del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF, regula la reducción de la valoración de los rendimientos del trabajo en especie derivados de la cesión de uso de vehículos automóviles eficientes energéticamente señalando que la valoración de los rendimientos del trabajo en especie correspondientes a la cesión de uso de vehículos automóviles resultante de lo dispuesto en el segundo párrafo de la letra b) del número 1.º del artículo 43 de la LIRPF se reducirá en un 30 % cuando se trate de vehículos eléctricos de batería.

En consecuencia, por el uso del vehículo, existe una renta en especie de 3.024 euros ($54.000 \times 20 \% \times 40 \% \times 70 \%$).

Parte 7.^a

Pregunta 1

Apartado 1

El artículo 153.1 del RGAT dispone que corresponde a la Administración tributaria el control del cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos, entre otros supuestos, cuando resulten obligados a ello de acuerdo con su situación censal.

En este caso, la Administración tributaria realizó sendos requerimientos para la presentación de la autoliquidación del IVA (modelo 303) referida al tercer y cuarto trimestres del año 2022, así como otros dos requerimientos para la presentación de la autoliquidación del IRPF (modelo 100) referida a los ejercicios 2021 y 2022.

Sin embargo, por lo que se refiere al IVA, el modelo 036 de alta en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores se presentó en fecha 1 de octubre de 2022, por lo que la Administración no debió requerir la presentación de la autoliquidación del IVA (modelo 303) referida al tercer trimestre del año 2022, toda vez que la actividad comenzó a ejercerla el 1 de octubre de 2022.

En cuanto al resto de procedimientos de control de presentación de autoliquidaciones (IVA del cuarto trimestre de 2022 e IRPF de los ejercicios 2021 y 2022), la actuación de la Administración es correcta.

Apartado 2

Por lo que se refiere al procedimiento de control de presentación de autoliquidaciones iniciado, relativo al IVA (modelo 303) del tercer trimestre de 2022, don Jorge presentó un escrito en el registro electrónico de la Agencia Tributaria en fecha 16 de noviembre de 2023 indicando que no está obligado a presentar el IVA del tercer trimestre de 2022, ya que la actividad comenzó a ejercerla el 1 de octubre de 2022.

Por tanto, tal y como establece el artículo 153.6 b) del RGAT, el procedimiento de control de presentación de autoliquidaciones terminará por la justificación de la no sujeción o exención en el cumplimiento de la obligación de presentar la autoliquidación. De dicha circunstancia se dejará constancia expresa en diligencia.

Por lo que se refiere al procedimiento de control de presentación de autoliquidaciones iniciado, relativo al IVA (modelo 303) del cuarto trimestre de 2022, el artículo 153.6 d) del RGAT dispone que el procedimiento de control de presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos terminará, entre otras formas, por caducidad, una vez transcurrido el plazo de tres meses sin haberse notificado resolución expresa que ponga fin al procedimiento.

En este caso, el procedimiento terminó por caducidad, una vez transcurrido el plazo de tres meses desde su inicio sin haberse notificado resolución que le pusiera fin. Dado que el procedimiento se inició el 30 de septiembre de 2023, la caducidad del mismo se produjo el 31 de diciembre de 2023.

La caducidad del procedimiento de control de presentación de autoliquidaciones conlleva que las actuaciones realizadas en el mismo no interrompan la prescripción, tal y como dispone el artículo 104.5 de la LGT.

Por lo que se refiere al procedimiento de control de presentación de autoliquidaciones iniciado, relativo al IRPF (modelo 100) del ejercicio 2021, el enunciado indica que el 20 de noviembre de 2023 don Jorge presentó la declaración del IRPF de 2021 con un resultado a ingresar de 950 euros, procediendo al ingreso de dicho importe.

Por tanto, tal y como establece el artículo 153.6 a) del RGAT, el procedimiento de control de presentación de autoliquidaciones terminará por la presentación de la autoliquidación omitida.

En cuanto al procedimiento de control de presentación de autoliquidaciones iniciado, relativo al IRPF (modelo 100) del ejercicio 2022, el enunciado indica que el 26 de diciembre de 2023 se le notifica una propuesta de liquidación relativa al concepto IRPF 2022, y con la notificación de dicha propuesta se inicia un procedimiento de comprobación limitada.

Por tanto, tal y como establece el artículo 153.6 c) del RGAT, el procedimiento de control de presentación de autoliquidaciones terminará por el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación.

Apartado 3

En este caso, el procedimiento terminó por caducidad, una vez transcurrido el plazo de tres meses desde su inicio sin haberse notificado resolución que le pusiera fin. Dado que el procedimiento se inició el 30 de septiembre de 2023, la caducidad del mismo se produjo el 31 de diciembre de 2023.

La caducidad del procedimiento de control de presentación de autoliquidaciones conlleva que las actuaciones realizadas en el mismo no interrompan la prescripción, tal y como dispone el artículo 104.5 de la LGT.

En consecuencia, dado que el 15 de enero de 2024, una vez producida la caducidad del procedimiento, don Jorge presenta la autoliquidación del cuarto trimestre de IVA de 2022 con un resultado a ingresar de 2.500 euros, procediendo al ingreso de dicho importe, al no haber mediado requerimiento previo de la Administración, resultarán exigibles los recargos por declaración extemporánea a los que se refiere el artículo 27 de la LGT:

- Será un porcentaje igual al 1 % más otro 1 % adicional por cada mes completo de retraso con que se presente la autoliquidación o declaración respecto al término del plazo establecido para la presentación e ingreso.

Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

- Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 15 % y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el periodo transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

En el caso que nos ocupa, el recargo será del 1 % más otro 1 % adicional por cada uno de los 11 meses completos de retraso con que se presenta la autoliquidación respecto al término del plazo establecido para la presentación e ingreso (el plazo establecido para presentar la autoliquidación correspondiente al IVA del periodo 4T/2022 finalizó el 30 de enero de 2023, y la autoliquidación extemporánea se presenta en fecha 15 de enero de 2024), con lo que resultará un recargo del 12 %.

Pregunta 2

Apartado 1

Con la presentación de la autoliquidación del IRPF del ejercicio 2021 se habrá iniciado el procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos, regulado en el artículo 123.1 a) de la LGT.

El artículo 124 de la LGT regula la iniciación del procedimiento de devolución estableciendo que, según se establezca en la normativa reguladora de cada tributo, el procedimiento de devolución se iniciará mediante la presentación de una autoliquidación de la que resulte

cantidad a devolver, mediante la presentación de una solicitud de devolución o mediante la presentación de una comunicación de datos.

El artículo 127 de la LGT regula la terminación del procedimiento de devolución disponiendo que el procedimiento de devolución terminará por el acuerdo en el que se reconozca la devolución solicitada, por caducidad en los términos del apartado 3 del artículo 104 de la LGT o por el inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección.

En todo caso, se mantendrá la obligación de satisfacer el interés de demora sobre la devolución que finalmente se pueda practicar, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31 de la LGT.

Por tanto, la fecha de inicio del procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación será el 20 de junio de 2022 (fecha de presentación de la autoliquidación correspondiente al IRPF de 2021), mientras que la fecha de finalización del referido procedimiento será el 23 de septiembre de 2022 (fecha de inicio del procedimiento de comprobación limitada).

Apartado 2

El artículo 104.1 de la LGT establece que, cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo en que debe notificarse la resolución de un procedimiento, este será de seis meses.

El plazo se contará, en los procedimientos iniciados de oficio, desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio.

Dado que la normativa reguladora del procedimiento de comprobación limitada no fija plazo máximo para la notificación de la resolución del procedimiento, el plazo máximo será de seis meses.

El enunciado del supuesto indica que el inicio del procedimiento de comprobación limitada se notificó en fecha 23 de septiembre de 2022 (mediante comparecencia en la sede electrónica de la AEAT) y también en fecha 26 de septiembre de 2022 (en su despacho).

A estos efectos, cabe señalar que el artículo 3.3 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito la AEAT, dispone que, si la AEAT llegara a practicar la notificación por medios electrónicos y no electrónicos, se entenderán producidos todos los efectos a partir de la primera de las notificaciones correctamente efectuada.

Por lo tanto, habiéndose iniciado el procedimiento de comprobación limitada en fecha 23 de septiembre de 2022 (la primera de las notificaciones efectuadas), la fecha límite para finalizar el mismo sería el 23 de marzo de 2023.

El artículo 104.2 de la LGT establece que los periodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente, las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria y los periodos de suspensión del plazo que se produzcan conforme a lo previsto en la LGT no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.

El artículo 102.5 del RGAT dispone que, a efectos del cómputo del plazo de duración del procedimiento, las dilaciones por causa no imputable a la Administración se contarán por días naturales.

A estos efectos, el artículo 104 del RGAT regula las dilaciones por causa no imputable a la Administración estableciendo en su letra e) que, a efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la LGT, se considerará dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria el retraso en la notificación de las propuestas de resolución o de liquidación, por el tiempo que transcurra desde el día siguiente a aquel en que se haya realizado un intento de notificación hasta que dicha notificación se haya producido.

El enunciado indica que la propuesta de liquidación fue finalmente notificada en fecha 18 de enero de 2023, tras un intento de notificación de fecha 13 de enero de 2023, por lo que cabe computar una dilación de cinco días naturales por el periodo comprendido entre el 14 de enero de 2023 (el día siguiente al de realización del intento de notificación) y el 18 de enero de 2023 (día en que la notificación se produjo).

Por lo tanto, habiéndose notificado el acuerdo de inicio del procedimiento de comprobación limitada en relación con el IRPF de 2021 en fecha 23 de septiembre de 2022, teniendo en cuenta el plazo máximo de seis meses en que debía notificarse la resolución, así como los cinco días de dilación por causa no imputable a la Administración, el plazo máximo para notificar la resolución del procedimiento de comprobación limitada finalizaba en fecha 28 de marzo de 2023.

El artículo 104.2 de la LGT establece que, a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

En el caso de sujetos obligados o acogidos voluntariamente a recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración tributaria o en la dirección electrónica habilitada.

En el caso que nos ocupa, se entiende cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración del procedimiento con la realización de un intento de notificación, hecho que se produjo el 24 de marzo de 2023.

Por tanto, cabe concluir que el procedimiento de comprobación limitada ha concluido dentro del plazo máximo de resolución establecido legalmente.

Apartado 3

El artículo 125.4 del RGAT establece que, cuando la Administración tributaria acuerde la devolución en un procedimiento de comprobación limitada por el que se haya puesto fin al procedimiento de devolución, deberán satisfacerse los intereses de demora que procedan de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31.2 de la LGT. A efectos del cálculo de los intereses de demora, no se computarán los periodos de dilación por causa no imputable a la Administración a que se refiere el artículo 104 del RGAT y que se produzcan en el curso de dicho procedimiento.

A estos efectos, el artículo 31.2 de la LGT establece que, transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de *seis meses*, sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, esta abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de la LGT *sin necesidad de que el obligado lo solicite*. A estos efectos, *el interés de demora se devengará desde la finalización de dicho plazo hasta la fecha en la que se ordene el pago de la devolución*.

El plazo establecido para efectuar la devolución comenzará a contarse desde la finalización del plazo previsto para la presentación de la autoliquidación.

Por su parte, el artículo 103 de la LIRPF regula la devolución derivada de la normativa del tributo señalando que, cuando la suma de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados de este impuesto, así como de las cuotas del impuesto sobre la renta de no residentes a que se refiere el párrafo d) del artículo 79 de la LIRPF y, en su caso, de las deducciones previstas en los artículos 81 y 81 bis de la LIRPF, sea superior al importe de la cuota resultante de la autoliquidación, la Administración tributaria practicará, si procede, liquidación provisional dentro de los seis meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación de la declaración.

Cuando la declaración hubiera sido presentada fuera de plazo, los seis meses a que se refiere el párrafo anterior se computarán desde la fecha de su presentación.

Cuando la cuota resultante de la autoliquidación o, en su caso, de la liquidación provisional, sea inferior a la suma de las cantidades efectivamente retenidas y de los pagos a cuenta de este impuesto realizados, así como de las cuotas del impuesto sobre la renta de no residentes a que se refiere la letra d) del artículo 79 de la LIRPF y, en su caso, de las deducciones previstas en los artículos 81 y 81 bis de la LIRPF, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el exceso sobre la citada cuota, sin perjuicio de la práctica de las ulteriores liquidaciones, provisionales o definitivas, que procedan.

Transcurrido el plazo establecido anteriormente sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa no imputable al contribuyente, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora en la cuantía y forma prevista en los artículos 26.6 y 31 de la LGT.

Por lo tanto, teniendo en cuenta que el plazo previsto para la presentación de la autoliquidación correspondiente al IRPF de 2021 finalizó el 30 de junio de 2022, el plazo de seis meses del que disponía la Administración para devolver sin intereses de demora finalizó el 30 de diciembre de 2022, por lo que procederá el abono de intereses de demora a favor del obligado tributario por el periodo de tiempo comprendido entre el 31 de diciembre de 2022 y el 22 de marzo de 2023, si bien no procede el abono de intereses de demora por el periodo de dilación por causa no imputable a la Administración al que se refiere el artículo 104 del RGAT, de cinco días de duración, por el periodo comprendido entre el 14 de enero de 2023 y el 18 de enero de 2023.

Por último, cabe señalar que la base de cálculo de los intereses de demora ascenderá a 100 euros (el importe de la devolución reconocida).

Apartado 4

El artículo 140 de la LGT regula los efectos de la regularización practicada en el procedimiento de comprobación limitada disponiendo el apartado 1 que, dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo 139 de la LGT, salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución.

Parte 8.^a

Pregunta 1

Apartado 1 a)

El artículo 167.3 de la LGT establece que contra la providencia de apremio solo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:

- a) Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.
- b) Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en periodo voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.

- c) Falta de notificación de la liquidación.
- d) Anulación de la liquidación.
- e) Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada.

Apartado 1 b)

El enunciado indica que la liquidación fue recibida y no recurrida respecto de la declaración del IRPF 2018, por lo que no podría prosperar la alegación relativa a la falta de notificación de la liquidación.

El hecho de que la notificación del inicio del procedimiento de verificación de datos no se haya practicado de acuerdo con lo establecido en la LGT no es un motivo de oposición contra la providencia de apremio (al haberse practicado la notificación en un domicilio distinto de su domicilio fiscal, solo estaba legitimada para recibir la notificación doña Bárbara, y no un empleado de la sociedad Grupo Los Cinco, SA).

Por otra parte, tal y como establece la doctrina administrativa y la jurisprudencia, dentro de un procedimiento de verificación de datos pueden sustanciarse discrepancias jurídicas, si bien han de ser muy simples y derivarse directamente de los datos incluidos en la propia declaración tributaria.

En el enunciado se indica que en la liquidación del IRPF de 2018 se discutía esencialmente su carácter de residente en España y la imputación de rentas individuales obtenidas en ese ejercicio por dividendos de la propia sociedad familiar, habiéndose tramitado un procedimiento de verificación de datos.

Por tanto, resulta a todas luces claro que la cuestión controvertida debió sustanciarse dentro de un procedimiento de comprobación limitada o inspección, pero no en el seno de un procedimiento de verificación de datos, y ello determina que es nulo de pleno derecho, como nula de pleno derecho es la liquidación tributaria de él dimanante, al haberse seguido como procedimiento distinto del establecido legalmente o previsto por el legislador.

Por tanto, la alegación relativa a la anulación de la liquidación sí que podría prosperar, a la vista de la información puesta de manifiesto en el caso.

Apartado 2

El artículo 25 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de revisión en vía administrativa, regula la suspensión del acto impugnado

estableciendo que la mera interposición del recurso de reposición no suspenderá la ejecución del acto impugnado.

No obstante, a solicitud del interesado se suspenderá la ejecución del acto impugnado en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se aporte alguna de las garantías previstas en el artículo 224.2 de la LGT, en los términos previstos en este artículo.
- b) Sin necesidad de aportar garantía, cuando se aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho.

La solicitud de suspensión deberá ir necesariamente acompañada del documento en que se formalice la garantía aportada, constituida a disposición del órgano competente. Cuando la solicitud no se acompañe de la garantía a la que se refiere el artículo 224.2 de la LGT, aquella no surtirá efectos suspensivos y se tendrá por no presentada a todos los efectos. En este supuesto se procederá al archivo de la solicitud y a su notificación al interesado.

Por lo tanto, dado que doña Bárbara interpone recurso de reposición contra la providencia de apremio solicitando la suspensión ofreciendo como garantía un bien inmueble cuyo valor de mercado libre de cargas es de 600.000 euros, el órgano de recaudación de la AEAT deberá proceder al archivo de la solicitud de suspensión y a su notificación a la interesada.

Apartado 3

De conformidad con lo establecido en el artículo 65.5 de la LGT, se trata de una solicitud de aplazamiento formulada en periodo ejecutivo de pago, por lo que la Administración tributaria podrá continuar el procedimiento de apremio durante la tramitación del aplazamiento, si bien deberán suspenderse las actuaciones de enajenación de los bienes embargados hasta la notificación de la resolución denegatoria del aplazamiento o fraccionamiento.

Pregunta 2

Apartado 1

De conformidad con lo establecido en el artículo 97 de la LIRPF, para poder acogerse a este beneficio fiscal de fraccionar el pago resultante del IRPF en dos plazos (el primero, del 60 % de su importe, en el momento de presentar la declaración, y el segundo, del 40 % restante, en el plazo determinado por el Ministerio de Hacienda), es imprescindible:

- 1.º Que la declaración se presente dentro del plazo establecido y no se trate de una autoliquidación complementaria.
- 2.º Que en el momento de la presentación de la declaración se efectúe el ingreso del 60 % del importe resultante de la misma.

Los contribuyentes podrán efectuar la domiciliación bancaria de la deuda tributaria resultante de la declaración de IRPF con sujeción a los requisitos y condiciones reglamentariamente establecidas.

De conformidad con lo establecido en el artículo 38.3 del RGR, en aquellos casos en los que el cargo en cuenta no se realice por causa no imputable al obligado al pago, no se exigirán a este recargos, intereses de demora ni sanciones, sin perjuicio de los intereses de demora que, en su caso, corresponda liquidar y exigir a la entidad responsable por la demora en el pago mediante domiciliación bancaria.

En el caso que nos ocupa, el primer plazo no se cargó en cuenta debido a un error cometido por el contribuyente en la consignación del número de cuenta bancaria, por lo que no resulta aplicable lo establecido en el artículo 38.3 del RGR, debiéndose exigir al obligado al pago los correspondientes recargos, intereses de demora y sanciones.

El enunciado indica que el 7 de julio de 2023 el contribuyente efectuó el ingreso del primer plazo por importe de 6.000 euros (el 60 % de 10.000 €).

El artículo 62.2 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF, establece que la falta de ingreso en plazo de la primera fracción determinará el inicio del periodo ejecutivo para el importe total autoliquidado.

De conformidad con lo establecido en el artículo 161 de la LGT, el periodo ejecutivo se inicia en fecha 2 de julio de 2023, es decir, el día siguiente al de finalización del plazo establecido por la normativa del IRPF para el ingreso, y determinará la exigencia de los intereses de demora y de los recargos del periodo ejecutivo en los términos de los artículos 26 y 28 de la LGT, en su caso, de las costas del procedimiento de apremio.

El artículo 167.1 de la LGT dispone que el procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia de apremio notificada al obligado tributario en la que se identificará la deuda pendiente, se liquidarán los recargos a los que se refiere el artículo 28 de la LGT y se le requerirá para que efectúe el pago.

Tal y como establece el artículo 28 de la LGT, los recargos del periodo ejecutivo son incompatibles entre sí y se calculan sobre la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario (en este caso, la deuda no ingresada en periodo voluntario asciende a 10.000 €).

El recargo de apremio reducido será del 10 % y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario y el propio recargo antes de la finalización del plazo previsto en el apartado 5 del artículo 62 de la LGT para las deudas apremiadas.

Por tanto, el importe por el que la AEAT le ha de requerir el ingreso, desglosando los conceptos (principal, recargos, intereses, sanciones, etc.) e importes procedentes, ascenderá a 5.000 euros, tal y como se indica a continuación:

Principal (10.000 € – 6.000 €)	4.000 €
Recargo apremio reducido (10 % × 10.000 €).....	1.000 €
Intereses de demora.....	0 €
Sanción.....	0 €
Importe total a ingresar	5.000 €

Apartado 2

De conformidad con lo establecido en el artículo 62.5 de la LGT, una vez iniciado el periodo ejecutivo y notificada la providencia de apremio, el pago de la deuda tributaria deberá efectuarse en los siguientes plazos:

- Si la notificación de la providencia se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.
- Si la notificación de la providencia se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del mes siguiente o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

El enunciado indica que la providencia de apremio por el IRPF 2022 fue notificada en fecha 11 de agosto de 2023, por lo que el pago de la deuda tributaria deberá realizarse en el periodo comprendido entre el 11 de agosto de 2023 (fecha de recepción de la notificación) y el 20 de agosto de 2023 (en caso de que no fuera hábil, hasta el inmediato día hábil siguiente).

Apartado 3

El artículo 173.1 a) de la LGT establece que el procedimiento de apremio termina con el pago de la cantidad debida a que se refiere el apartado 1 del artículo 169 de la LGT, la cual engloba los siguientes componentes:

- El importe de la deuda no ingresada.
- Los intereses que se hayan devengado o se devenguen hasta la fecha del ingreso en el Tesoro.

- c) Los recargos del periodo ejecutivo.
- d) Las costas del procedimiento de apremio.

Tal y como se ha indicado anteriormente, el importe que don Javi García deberá ingresar para que la deuda por el IRPF de 2022 quede completamente extinguida asciende a 5.000 euros, con el siguiente desglose por conceptos (principal, recargos, intereses, sanciones, etc.):

Principal (10.000 € – 6.000 €)	4.000 €
Recargo apremio reducido (10 % × 10.000 €)	1.000 €
Intereses de demora	0 € (*)
Sanción	0 € (**)
Importe total a ingresar	5.000 €

- (*) Tal y como establece el artículo 28.5 de la LGT, cuando resulte exigible el recargo de apremio reducido no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del periodo ejecutivo.
- (**) De conformidad con lo establecido en el artículo 191 de la LGT, constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, *salvo que proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161 de la LGT* (cosa que ocurre en el caso que nos ocupa, dado que el 2 de julio de 2023 se inició el periodo ejecutivo), por lo que no se habrá cometido la infracción tributaria a que se refiere este artículo.

Pregunta 3

Apartado 1

En este caso, resultaría aplicable el presupuesto de hecho contenido en el artículo 42.2 a) de la LGT, que establece que serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del periodo ejecutivo, cuando procedan, las personas o entidades *que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria*.

Apartado 2

Por un lado, se debe exigir responsabilidad a doña Isabel Fernández, al tratarse de la administradora única y representante de la sociedad Grupo Los Cinco, SA en la escritura pública otorgada ante notario en virtud de la cual la sociedad dona cuatro inmuebles.

Por otro lado, se debe exigir responsabilidad a los cuatro donatarios: doña Isabel Fernández, que recibe una vivienda valorada en 1.000.000 de euros, y los tres hijos (Bárbara, Jorge y Javi), que reciben una vivienda cada uno valoradas en 500.000 euros.

Apartado 3

De conformidad con lo establecido en el artículo 42.2 de la LGT, la responsabilidad solidaria alcanzará al pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del periodo ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria.

El enunciado indica que la liquidación correspondiente al IS asciende a 238.000 euros, mientras que la correspondiente al IVA asciende a 457.000 euros, lo que hace un importe conjunto de 695.000 euros (238.000 € + 457.000 €).

Dado que ambas liquidaciones no fueron ingresadas y ya se ha iniciado el procedimiento de apremio respecto de las mismas, a dicho importe (695.000 €) habría que añadir el recargo de apremio ordinario correspondiente a cada liquidación (el 20 % de 695.000 €, es decir, 139.000 €), así como el interés de demora del periodo ejecutivo.

Por lo que se refiere a los tres hijos de doña Isabel Fernández (Bárbara, Jorge y Javi), que reciben una vivienda cada uno de ellos valorada en 500.000 euros, si bien el importe de la deuda tributaria que Grupo Los Cinco, SA tiene con la AEAT asciende a 695.000 euros (más el correspondiente recargo de apremio ordinario, que asciende a 139.000 €, y los intereses de demora del periodo ejecutivo), la responsabilidad tiene como límite el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar, que en este caso asciende a 500.000 euros.

Por lo que se refiere a la propia Isabel Fernández, que recibe una vivienda valorada en 1.000.000 de euros, la responsabilidad alcanzará al pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del periodo ejecutivo (695.000 €, más el correspondiente recargo de apremio ordinario, que asciende a 139.000 €, y los intereses de demora del periodo ejecutivo), al ser dicho importe inferior al importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar, que en este caso asciende a 1.000.000 de euros.

Apartado 4

La derivación de responsabilidad podría iniciarse a partir del momento en el que se realice alguna actuación que suponga la ocultación o transmisión de bienes o derechos de Grupo Los Cinco, SA con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.



En el caso que nos ocupa, esa actuación se produce en el momento en que doña Isabel Fernández, obrando en representación de Grupo Los Cinco, SA, dona mediante escritura pública otorgada ante notario los cuatro inmuebles, es decir, a partir del 2 de enero de 2023 (cabe señalar, asimismo, que en ese momento ya se habían iniciado las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación respecto de Grupo Los Cinco, SA; según el enunciado, dichas actuaciones inspectoras se iniciaron en septiembre de 2022).

Las ganancias y pérdidas patrimoniales en la transmisión de participaciones sociales: la prueba y la presunción del artículo 37.1 b) de la LIRPF (operaciones entre partes vinculadas)

Análisis de la **RTEAC de 28 de noviembre de 2023, RG 4826/2020**

Antonio Sánchez Gervilla

Doctor en Derecho.

Abogado. Sanger Abogados (España)

Extracto

Se analiza en el presente comentario la doctrina emanada de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), Sala Primera, de 28 de noviembre de 2023 (RG 4826/2020), y, más concretamente, dos cuestiones tratadas en esta que consideramos de relevancia en orden a esclarecer la aplicación práctica de las normas específicas de valoración previstas en el artículo 37.1 b) de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF): la primera trata sobre la norma/precepto aplicable en caso de operaciones realizadas entre personas vinculadas y la segunda, sobre el balance que se debe tener en cuenta a los efectos de cuantificar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) la correspondiente ganancia o pérdida patrimonial.

Publicado (en avance online): 18-04-2024

Cómo citar: Sánchez Gervilla, A. (2024). Las ganancias y pérdidas patrimoniales en la transmisión de participaciones sociales: la prueba y la presunción del artículo 37.1 b) de la LIRPF (operaciones entre partes vinculadas). (Análisis de la RTEAC de 28 de noviembre de 2023, RG 4826/2020). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 494, 127-135. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.21425>

1. Supuesto de hecho

Partimos de la declaración del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) del ejercicio 2015, presentada por un matrimonio, acogándose a la forma de tributación conjunta, en la cual declaran los sujetos pasivos cuatro ganancias patrimoniales resultado de la transmisión de participaciones de las mercantiles XZ, SL y TW, SA, haciéndose constar en todas ellas una ganancia patrimonial de 0,00 euros al fijar en cada caso el mismo valor de adquisición que de transmisión.

Constan en las actuaciones escrituras públicas de compraventa de acciones y participaciones, otorgadas durante el 2015, de acuerdo con las cuales el sujeto pasivo (el marido y padre) transmite:

- A su cónyuge, doña Bts, la plena propiedad de 211 participaciones de la mercantil XZ, SL (valor nominal de 60,12 euros por participación), al precio de venta de 12.685,32 euros.
- A su hija, doña Cxt, la nuda propiedad de 367 participaciones de la mercantil XZ, SL (valor nominal de 60,12 euros por participación), al precio de venta de 12.799,14 euros.
- A su hijo, don Rxt, la nuda propiedad de 367 participaciones de la mercantil XZ, SL (valor nominal de 60,12 euros por participación), al precio de venta de 12.799,14 euros.
- A la mercantil XZ, SL, la plena propiedad de 1.505 acciones de la sociedad TW, SA (de valor nominal 10 euros por acción), al precio de venta de 15.050 euros.

En 2017, previa instrucción del correspondiente procedimiento de comprobación limitada por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), se practicó liquidación provisional frente a los cónyuges don Axy y doña Bts por el concepto del IRPF del

ejercicio 2015, con fundamento en el artículo 37.1 b) de la Ley 35/2006, del IRPF (LIRPF), de la que resultó una deuda tributaria de 595.230,58 euros, de los que 578.384,31 euros se correspondían con la cuota y 16.846,27 euros con los intereses de demora.

Derivado de lo anterior, se instruyó expediente sancionador frente al matrimonio, que concluyó en 2017 imponiéndoles una sanción por importe de 289.239,88 euros (importe sobre el que se practicaron las correspondientes reducciones del 30 % por conformidad y 25 % por ingreso en periodo voluntario), al considerarse que la actuación de Axy y Bts incurrió en infracción tributaria leve (art. 191 de la Ley general tributaria –LGT–).

Agotados los recursos ante la AEAT, frente a aquellos acuerdos, el matrimonio formuló reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Andalucía que resultó estimada parcialmente. En concreto, únicamente respecto de la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de la nuda propiedad de 367 participaciones de la mercantil XZ, SL a su hijo, se estiman las alegaciones del sujeto pasivo, quien sostenía que aquella compraventa no estaba perfeccionada por falta de consentimiento.

Notificada la anterior resolución, el matrimonio interpone recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en el que solicita, en primer lugar, que se anule la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de la nuda propiedad de participaciones de XZ, SL a su hija, pues existe una sentencia que, a su vez, ha declarado nula aquella transmisión y, en consecuencia, no existe ganancia patrimonial alguna.

En segundo lugar, por lo que respecta a la transmisión de acciones de la mercantil TW, SA a la sociedad XZ, SL, se alegó que resultaba de aplicación lo prevenido por el artículo 41 de la LIRPF, sobre operaciones vinculadas, al resultar el sujeto pasivo transmitente administrador único de la compradora y no el artículo 37.1 b) de la LIRPF. Para ello se invoca la Sentencia de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 17 de mayo de 2016 (rec. núm. 1277/2014 –NFJ064126–).

A mayor abundamiento, respecto a la transmisión de acciones de la mercantil TW, SA a la sociedad XZ, SL, se alega que existe una incorrecta aplicación de la regla contenida en el artículo 37.1 b), ya que la presunción que se establece allí admite prueba en contrario, habiéndose aportado por los sujetos pasivos acreditación del valor teórico de las acciones de TW, SA y de XZ, SL al finalizar el ejercicio 2015, y siendo la fecha de transmisión la del ...-2015, ese valor «refleja con mayor exactitud la realidad del valor transmitido» que el acudir al valor teórico al cierre del ejercicio 2014, como hace la Administración. Rechazando sin más las pruebas aportadas.

Por último, respecto de la sanción impugnada, se alega la falta de motivación de la resolución sancionadora, que no puede ser subsanada por el tribunal de instancia. Se sostiene la imposibilidad de motivar la culpabilidad por exclusión, así como la necesidad de motivar la falta de negligencia. Y, del mismo modo, se alega que no puede acreditarse la concurrencia de

culpabilidad por referencia a las normas que se consideran incumplidas, esto es, a la regla del artículo 37.1 b) de la LIRPF. Finalmente, se destaca la imposibilidad de sancionar en supuestos en los que únicamente existe una prueba de presunciones.

De acuerdo con todo lo anterior, por parte del matrimonio contribuyente se solicita se anule la liquidación provisional por el IRPF de 2015 y la resolución sancionadora.

2. Doctrina del tribunal

Con fecha 28 de noviembre de 2023, el TEAC, Sala Primera, resuelve lo siguiente:

Respecto a la pretensión de anulación de la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de la nuda propiedad de participaciones de XZ, SL a su hija, se estima, pues, declarada la «nulidad» de aquella compraventa de participaciones, de suyo es estar a la pretensión del sujeto pasivo y entender que no se ha devengado ganancia patrimonial alguna en tanto aquella nulidad, con efectos *ex tunc*, determina que jurídicamente aquella compraventa se tenga por no realizada.

Respecto a la pretensión de aplicar lo prevenido por el artículo 41 de la LIRPF (operaciones vinculadas) a la transmisión de acciones de la mercantil TW, SA a la sociedad XZ, SL, en sustitución de lo previsto en el artículo 37.1. b) de la LIRPF, el TEAC la desestima, reiterando su doctrina contenida en la Resolución de 3 de julio de 2014 (RG. 6804/2013), sosteniendo que el principio de especialidad de la norma impone que, ante supuestos de alteraciones patrimoniales en los que la normativa del IRPF establece de manera expresa un determinado cómputo de aquella ganancia o pérdida patrimonial, procede acudir a dicha norma específica y no a la genérica de operaciones vinculadas cuando aquellas operaciones que han dado lugar a tal alteración patrimonial se hubieran realizado entre personas vinculadas.

Respecto a la pretensión de calcular el valor teórico de las acciones de TW, SA y de XZ, SL al finalizar el ejercicio 2015, en vez de acudir al valor teórico al cierre del ejercicio 2014, tal y como lo hace la AEAT, con fundamento en la forma de cálculo de valoración mínima que establece el artículo 37.1. b) de la LIRPF, el TEAC resuelve ratificar la liquidación de la AEAT y la resolución del TEAR de Andalucía sobre la base de que:

Los contribuyentes pueden transmitir sus acciones y participaciones no admitidas a negociación en mercados organizados por un importe distinto al «que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado», pero, en esos casos, a los efectos de cuantificar en el IRPF la correspondiente ganancia o pérdida patrimonial, habrá de estarse a la presunción legal contenida en el citado artículo 37.1.b), *sin que resulte admisible que se pretenda alterar o rectificar el redactado de la norma legal, sustituyendo la expresión «balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto» por*

la expresión «balance correspondiente al «primer» ejercicio cerrado con «posterioridad» a la fecha del devengo del impuesto.

Finalmente, respecto a la pretensión de anulación de la sanción, el TEAC accede a dicha pretensión y, por tanto, anula la sanción, con fundamento en que:

La resolución sancionadora no analiza la actuación de los sujetos pasivos que conduce a haber dejado de ingresar parte de la deuda tributaria, [...]. Difícilmente puede darse por acreditada la culpabilidad en la actuación de «los contribuyentes» cuando, además de reiterar los razonamientos de la liquidación provisional, se funda la comisión de la infracción exclusivamente en «que la norma establece expresamente la obligación de declarar de forma correcta la ganancia patrimonial omitida descrita».

3. Comentario crítico

A efectos de claridad expositiva, cumple significar que, de todos los puntos que resuelve la resolución comentada, nos vamos a centrar en aquellas partes de la resolución del TEAC que se fundamentan exclusivamente en el artículo 37.1 b) de la LIRPF, es decir, vamos a orillar de nuestro comentario la anulación de la ganancia patrimonial derivada de la, a su vez, anulación por la jurisdicción civil de la transmisión de las participaciones a su hija y la anulación de la sanción.

En ese sentido, la resolución administrativa comentada, a nuestro parecer, solo tiene interés, desde un punto de vista dogmático, por establecer como doctrina la prevalencia del artículo 37.1 b) frente al artículo 41, ambos de la LIRPF, en las operaciones realizadas entre partes vinculadas; el resto de los hechos que hemos extractado no tienen mayor relevancia, aunque, aprovechando la ocasión, también comentaremos la posibilidad, o no, de utilizar el último balance cerrado, más próximo a la fecha de la operación, en detrimento del último balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto.

En primer lugar, como hemos avanzado, nos ocuparemos del criterio y doctrina que establece el TEAC en su resolución sobre si, ante operaciones realizadas entre personas vinculadas que conlleven una alteración patrimonial, se ha de aplicar el cálculo previsto en el precepto genérico del artículo 41 de la LIRPF (operaciones vinculadas) o, si la ley prevé un sistema de cálculo específico para este tipo de operaciones, como el del artículo 37.1 b) de la LIRPF, ha de prevalecer este último.

Veamos qué criterio y doctrina se establecen en la resolución comentada:

El principio de especialidad de la norma impone que, ante supuestos de alteraciones patrimoniales en los que la normativa del IRPF establece de manera expresa

un determinado cómputo de aquella ganancia/pérdida patrimonial, acudir a dicha norma, y no a la genérica de operaciones vinculadas cuando aquellas operaciones que han dado lugar a tal alteración patrimonial se hubieran realizado entre personas vinculadas.

Estamos totalmente de acuerdo con la doctrina que establece el TEAC respecto a esta cuestión.

Efectivamente, y no solo por la aplicación del principio de especialidad –que también¹, sino porque, a nuestro juicio, de la exégesis del artículo 37.1 b) de la LIRPF ya se prevé que la transmisión se haga entre personas vinculadas, cuando señala: «Salvo prueba de que el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido *partes independientes* en condiciones normales de mercado, el valor de transmisión no podrá ser inferior al mayor de los dos siguientes: [...]».

Ergo, si se permite prueba respecto a acreditar que el «importe efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes», se deberá concluir que el legislador ya está pensando que la operación de transmisión puede haberse realizado entre «partes dependientes» (*rectius*: vinculadas) y, en consecuencia, o se demuestra que «el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes» y, a mayor abundamiento, «en condiciones normales de mercado» o, en otro caso, «el valor de transmisión no podrá ser inferior» al mayor del resultante de la valoración según «los dos siguientes» métodos que se establecen en dicho precepto (valor del patrimonio neto del último ejercicio cerrado o capitalización al 20 % promedio de los resultados de los tres últimos ejercicios cerrados antes de la transmisión).

En nuestra opinión, la alegación efectuada por los contribuyentes choca frontalmente con la interpretación teleológica que inspira la redacción del artículo 37.1 b) de la LIRPF, pues si, como pretenden en su tesis recursiva, en las operaciones realizadas entre personas vinculadas se ha de aplicar lo previsto en el artículo 41 de la LIRPF, ¿qué sentido tiene la actual redacción del artículo 37.1 b) de la LIRPF? Es decir, si partimos de que solo es aplicable dicho precepto a las operaciones realizadas entre partes independientes (pues, a las realizadas entre partes vinculadas les son aplicables las reglas previstas en el art. 41 de la LIRPF, o lo que es lo mismo, por remisión, las previstas en el impuesto sobre sociedades para valorar las operaciones entre partes vinculadas), el texto del artículo 37.1 b) de la LIRPF debería estar redactado de la siguiente forma, a saber: «Salvo prueba de que el

¹ El principio de especialidad normativa, enunciado en el brocardo *lex specialis derogat legi generali*, que significa que la norma especial prevalece sobre la general o que la ley especial o específica deroga la general, ha sido reconocido por la jurisprudencia, de forma constante y pacífica, como principio general del derecho (art. 1.4 Código Civil). *Ad exemplum*: Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª), Sentencia 1457/2020, de 5 noviembre (FD 3).

importe efectivamente satisfecho se corresponde con el que se habría convenido en condiciones normales de mercado, el valor de transmisión no podrá ser inferior al mayor de los dos siguientes: [...]».

En consecuencia, solo cabría demostrar que el importe efectivamente satisfecho se ha convenido en «condiciones normales de mercado», dado que el precepto ya contemplaría que únicamente se puede aplicar cuando la operación se ha realizado entre partes independientes, por lo que la referencia a las partes resultaría redundante e inocua.

A mayor abundamiento, que el legislador ya tuvo en cuenta que las operaciones recogidas en el artículo 37 de la LIRPF pudieran ser ejecutadas entre partes vinculadas lo podemos constatar, con mayor claridad, si cabe, de lo previsto en el propio artículo 37.1 e) de la LIRPF cuando señala:

e) En los casos de separación de los socios o disolución de sociedades, se considerará ganancia o pérdida patrimonial, sin perjuicio de las correspondientes a la sociedad, la diferencia entre el valor de la cuota de liquidación social o el valor de mercado de los bienes recibidos y el valor de adquisición del título o participación de capital que corresponda.

Lo que, puesto en relación con el artículo 18.2 a) de la Ley del impuesto sobre sociedades, el cual nos dice que: «2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes: a) Una entidad y sus socios o partícipes», nos llevaría a concluir, de forma cierta, que, como venimos afirmando, el legislador ya tuvo en cuenta, al redactar las específicas reglas de valoración del artículo 37 de la LIRPF, que las operaciones allí descritas pudieran realizarse entre personas o partes vinculadas.

En definitiva, vemos, pues, que la tesis de los contribuyentes no puede prosperar y que, por tanto, la doctrina establecida por el TEAC es correcta.

En segundo lugar, aunque ya hemos advertido de que, a nuestro parecer, se trata de una cuestión de menor relevancia dogmática, mayores dudas nos produce la contundencia con la que el TEAC se pronuncia respecto a la pretensión del matrimonio contribuyente de calcular el valor teórico de las acciones de TW, SA y de XZ, SL utilizando el balance cerrado a 31 de diciembre de 2015, por estar esta fecha más próxima a la fecha de la operación. Veamos la doctrina que aduce el TEAC:

Claro está que los contribuyentes pueden transmitir sus acciones y participaciones no admitidas a negociación en mercados organizados por un importe distinto al «que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado», pero, en esos casos, a los efectos de cuantificar en el IRPF la correspondiente ganancia o pérdida patrimonial, habrá de estarse a la presunción legal contenida en el citado artículo 37.1.b), sin que resulte admisible que se pretenda

alterar o rectificar el redactado de la norma legal, sustituyendo la expresión «balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto» por la expresión «balance correspondiente al "primer" ejercicio cerrado con "posterioridad" a la fecha del devengo del impuesto».

En este concreto punto no podemos estar de acuerdo con la tesis sostenida por el TEAC, básicamente, por dos motivos, a saber:

El primero, porque, justamente, la tendencia de la jurisprudencia menor (en nuestra opinión, correcta) es la de atender a la situación patrimonial y a la evolución de los resultados de la sociedad, en fechas inmediatamente anteriores a la de la transmisión de las participaciones, para apreciar si el valor declarado por el contribuyente se asemeja más al que «habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado» que al derivado de aplicación de la presunción legal. *Ad exemplum*: Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5.ª), Sentencias 799/2023, de 25 de septiembre (rec. núm. 1597/2020 –NFJ092631–), y 111/2023, de 7 de febrero (rec. núm. 840/2020 –NFJ089595–).

Y, el segundo, por una cuestión técnica de aplicación de la norma, pues, si bien el TEAC basa su tesis en el redactado de las dos reglas presuntivas contenidas en el precepto, a nuestro juicio, orilla el hecho de que el contribuyente puede acreditar que «el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado», en cuyo caso, debe prevalecer este («salvo prueba de que...»).

Ergo, a nuestro juicio, se produce una confusión en el TEAC, pues la posibilidad de utilizar el último balance cerrado, más próximo a la fecha de la operación, en detrimento del último balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto la debemos incardinar en la prueba que el precepto demanda («salvo prueba de que el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado [...]») y no, como hace el TEAC, en las concretas reglas de valoración presuntivas contenidas en el mismo.

Es decir, el TEAC hace descansar su tesis en el hecho de que el precepto es claro y no admite interpretación, por lo que no se puede cambiar o alterar su redacción «sustituyendo la expresión "balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto" por la expresión "balance correspondiente al 'primer' ejercicio cerrado con 'posterioridad' a la fecha del devengo del impuesto"», y ello sin reparar en que existe una regla de prevalencia incrustada en el precepto que habilita la utilización de dicho balance para acreditar el valor de mercado de la transmisión, cual es que, si el contribuyente prueba –sin limitación alguna de medios, incluido, por tanto, el balance del primer ejercicio cerrado con posterioridad a la transmisión– que el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, este prevalece a cualquier otro.

Empero, desde ya admitimos que a la tesis por nosotros sostenida se le pueda objetar, para fundamentar la doctrina del TEAC y sustentar la interpretación literal del precepto, el aforismo *in claris non fit interpretatio* (en las cosas claras no se hace interpretación) y, también, este otro que señala: *ubi lex non distinguit, nec non distinguere debemus* (donde la ley no diferencia, tampoco debemos diferenciar nosotros); ahora bien, a *contrario sensu*, entendemos que, con fundamento en el artículo 12 de la LGT, el cual señala en su apartado primero: «Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil», disponiendo este, a su vez, que:

Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas,

se podría defender con solvencia que, al establecer el legislador las reglas de valoración contenidas en el artículo 37.1 b) de la LIRPF, lo que pretendía –y, en nuestra opinión, pretende– (interpretación teleológica) es aproximar el valor, lo máximo posible, al que tenga en el momento de ser transmitido, de ahí las referencias contenidas en el precepto a: «el balance correspondiente al *último ejercicio cerrado* con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto» y «los tres ejercicios sociales *cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto*».

En conclusión, a nuestro parecer, no existe obstáculo legal alguno ínsito en el artículo 37.1 b) de la LIRPF que impida utilizar el balance cerrado más próximo a la fecha de la operación al objeto de calcular el valor de las participaciones en el momento de su transmisión; a cuyo efecto –y esto es clave–, no deberemos hacer residir dicha aportación en las dos reglas presuntivas de valoración contenidas en el precepto (pretender sustituir un balance por otro), sino que bastará con que lo aportemos como medio de prueba documental para acreditar que «el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado».

Examen del alcance revisor de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales

Análisis de la RTEAC de 12 de diciembre de 2023, RG 7616/2021

Carmen Banacloche Palao

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.
URJC (España)*

mariacarmen.banacloche@urjc.es | <https://orcid.org/0000-0001-9588-6163>

Extracto

En este comentario se analiza una compleja Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 12 de diciembre de 2023 en la que el tribunal unifica criterios respecto de dos aspectos tributarios diferentes:

- De carácter formal: se refiere a los efectos derivados de una resolución económico-administrativa que anula un acto administrativo (de gestión, inspección o recaudación) por motivos de forma, ordenando la retroacción de actuaciones. En este caso, el órgano económico-administrativo no puede pronunciarse sobre las cuestiones de fondo. Ahora bien, cuando la resolución del órgano económico-administrativo inferior es recurrida en alzada ante el TEAC, este hace una serie de matizaciones a la vista del principio jurídico que prohíbe la *reformatio in peius*, que analizaremos detalladamente en el trabajo.
- De naturaleza sustantiva: respecto a la responsabilidad tributaria solidaria por ocultación de bienes del artículo 42.2 a) de la Ley general tributaria, el TEAC concreta el alcance de la responsabilidad en el caso de que la ocultación afecte a los ingresos de una actividad económica, alcance que abarcará hasta el límite del valor de los bienes que se hubieran podido embargar (esto es, el valor del dinero oculto), sin restar cantidad alguna en concepto de gastos necesarios para la obtención de los ingresos.

Publicado (en avance online): 18-04-2024

Cómo citar: Banacloche Palao, C. (2024). Examen del alcance revisor de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales. (Análisis de la RTEAC de 12 de diciembre de 2023, RG 7616/2021). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 494, 136-148. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.21439>

1. Supuesto de hecho

Cierta contribuyente contrajo una deuda con Hacienda por importe total de 220.825,61 euros, en concepto de impuesto sobre sucesiones (por un fallecimiento acaecido el 13 de agosto de 2008) y sanción (ejercicio 2010). El Área de Recaudación del ente público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias derivó responsabilidad solidaria por aplicación del artículo 42.2 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), a un matrimonio (don X y su cónyuge) por haber colaborado en la ocultación de los ingresos de la actividad económica desarrollada por la contribuyente. Concretamente, desviaron cantidades (hasta un importe total de 196.000 euros) durante los años 2006 (55.000 euros), 2007 (48.000 euros), 2008 (35.000 euros), 2009 (44.000 euros) y 2010 (14.000 euros) a la cuenta bancaria de la que era titular el hijo menor del citado matrimonio. Además, el órgano de recaudación consideró que los saldos de la cuenta bancaria de la deudora (por importe de 80.000 euros a 30 de mayo de 2008 y de 40.000 euros a 30 de junio del mismo año) también habían sido objeto de ocultación, al llevarse a una caja de seguridad de don X.

En consecuencia, y puesto que el importe total de los bienes ocultados (316.000 euros) era superior a la deuda tributaria pendiente, el ente público de Servicios Tributarios declaró la responsabilidad solidaria de don X y de su cónyuge, en su condición de causantes o colaboradores en la ocultación de bienes o derechos, por el importe total de la deuda (220.825,61 euros), requiriéndoles al pago.

Los responsables interpusieron reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) del Principado de Asturias, que resolvió el 16 de mayo de 2014 estimando parcialmente la reclamación y ordenando anular el acuerdo de declaración de responsabilidad, puesto que se desconocía la fecha de devengo de la liquidación y de la sanción por el impuesto sobre sucesiones. La resolución ordenaba que se sustituyera el anulado acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria por otro en el que, una vez fijada la fecha de devengo, al cuantificar el alcance de la responsabilidad, se tuvieran en cuenta los gastos de la actividad económica de la deudora (suministros, alquiler, personal, alimentos, impuestos, etc.). Por otra parte, ante la falta de pruebas, el TEAR rechazó que pudiera considerarse que había ocultación respecto a los saldos de las cuentas de la deudora en fecha 30 de mayo y 2 de junio de 2008, por importe total de 120.000 euros, presuntamente ingresados en la caja de seguridad del responsable.

Asimismo, respecto a las siete deudas de la contribuyente, el TEAR del Principado de Asturias centró solo en dos (la deuda por el impuesto sobre sucesiones y su correspondiente sanción) el objeto de la reclamación económico-administrativa, pues las otras cinco se referían a materias no sustanciables a través de dicha vía (tasa por licencia de apertura de local y cuatro expedientes sancionadores instruidos por las Consejerías de Bienestar Social y Sanidad del Principado de Asturias), declarando inadmisibile la reclamación en lo concerniente a las mismas.

La resolución del TEAR del Principado de Asturias fue recurrida en alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) tanto por los responsables tributarios como por la directora general del ente público, la cual, aceptando la eliminación de la ocultación por los saldos de la cuenta corriente presuntamente derivados a la caja de seguridad (lo que implicó que los bienes ocultados y, consecuentemente, la deuda tributaria derivada a los responsables solidarios, quedaran reducidos a un valor de 196.000 euros), no consideró, sin embargo, que fuera ajustado a derecho deducir los gastos de los ingresos para determinar el alcance de la responsabilidad. En este sentido, alegó una interpretación literal del artículo 42.2 a) de la LGT, el cual indica como alcance de la responsabilidad «el valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar de no haber existido ocultación», concepto distinto del margen bruto de explotación al que se llega restando los gastos de los ingresos de la actividad económica.

El TEAC dictó Resolución el 31 de enero de 2017 que estimó en parte ambos recursos de alzada (el de los responsables y el de la directora general), acordando:

- Que, al no constar en el expediente de derivación de responsabilidad tributaria ni el acuerdo de liquidación ni el acta de inspección ni el expediente sancionador relativos al impuesto sobre sucesiones, se contraviene el artículo 174.5 de la LGT, el cual permite al responsable impugnar el alcance global de la responsabilidad. Por tanto, dicha omisión formal ha podido disminuir las posibilidades de defensa del declarado responsable. Así pues, en virtud de lo establecido en el artículo 239.5 de la LGT, se ordena la anulación del acuerdo de derivación de responsabilidad y la resolución del TEAR del Principado de Asturias, y se ordena la retroacción de actuaciones al momento de la puesta de manifiesto del expediente de derivación de responsabilidad al responsable, con el fin de que se incluyan en el mismo las liquidaciones, actas y sanción relativas a la deudora principal.

En ejecución de esta resolución, el órgano de recaudación dictó un nuevo acuerdo de declaración de responsabilidad (con fecha 6 de abril de 2017) únicamente por las deudas correspondientes a la liquidación (2008) y sanción (2010) del impuesto sobre sucesiones. El alcance de la responsabilidad derivada se redujo a 93.000 euros, eliminándose las deudas anteriores al fallecimiento, esto es, las correspondientes a 2006 y 2007. No obstante, el importe total de la derivación ascendía a 210.869,86 euros, a incluir recargo de apremio e intereses de demora.

Dicho acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria fue recurrido en reposición, recurso desestimado por Resolución de 11 de mayo de 2017.

De nuevo, los responsables acudieron a la vía económico-administrativa contra la desestimación del recurso de reposición, alegando que el alcance de la responsabilidad estaba mal calculado, pues no se restaban los gastos inherentes a la actividad económica, aportando un informe pericial de acuerdo con el cual se calculaba un rendimiento neto de la actividad de la deudora principal –desde agosto de 2008 (fecha de fallecimiento de la causante) hasta 2010– por importe de 24.164,82 euros, siendo este, por tanto, a su juicio, el alcance máximo de la responsabilidad solidaria.

El TEAR del Principado de Asturias dictó Resolución de 7 de mayo de 2021 estimando parcialmente la reclamación interpuesta, de acuerdo con el siguiente criterio:

Respecto a la minoración para la fijación del alcance de las cantidades estimadas en concepto de gastos necesarios para la actividad, y en orden a no vulnerar la prohibición de la *reformatio in peius*, habida cuenta de que ya ha existido un pronunciamiento previo sobre esta cuestión, pese a su anulación por cuestiones formales, este Tribunal mantiene el criterio expuesto en la resolución de 16 de mayo de 2014, de forma que deberán tenerse en cuenta en la delimitación del importe susceptible de embargo, los gastos de la actividad de la deudora a la Hacienda Pública [...] al objeto de deducirlos de los ingresos de la actividad a partir de la fecha de devengo de las deudas perseguidas.

En consecuencia, se confirmó el acuerdo de derivación de responsabilidad, pero modificando su alcance.

Esta resolución del TEAR del Principado de Asturias fue recurrida ante el TEAC por la vicepresidenta del ente público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias por considerarla gravemente dañosa y errónea respecto a la interpretación del artículo 239.2 y 3 de la LGT, con relación al artículo 66.4 del Reglamento general de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa (aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo).

Entiende la Administración tributaria que la interpretación que hace el TEAR priva de sus efectos anulatorios a la resolución del TEAC cuando resuelve en alzada acordando la anulación del acto por motivos formales, así como la retroacción de actuaciones. En cuanto al fondo del asunto, considera que el alcance de la responsabilidad tributaria establecido en el artículo 42.2 de la LGT ha de ser, como máximo, el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar por la Administración tributaria de no haber habido ocultación, sin que en el caso de actividades económicas, empresariales o comerciales ocultas se le deba restar, detraer o deducir cantidad alguna en concepto de gastos necesarios para generar los ingresos de dicha actividad, ya que ni la interpretación literal del precepto ni su análisis lógico-sistemático conduce a otra consideración. La ley fija el alcance de la responsabilidad en el valor de los bienes ocultos, siendo el concepto de «bien» muy distinto de la noción que emplea el TEAR en su resolución, que es la de beneficio contable (ingresos menos gastos), la cual no aparece ni en la LGT ni en el Reglamento general de recaudación.

2. Doctrina del tribunal

La doctrina del TEAC en relación con los dos aspectos controvertidos que se analizan en esta resolución (el formal y el de fondo) es la siguiente:

1. Respecto a la cuestión formal, el TEAC la resuelve apoyándose en el *principio de prioridad lógica de las cuestiones formales*, reiterando su consolidada doctrina de que cuando

el TEAC anula un acto administrativo por cuestiones formales no debe pronunciarse sobre el fondo del asunto. Pero además han de tenerse por no realizados los pronunciamientos del Tribunal Regional sobre el fondo del acto administrativo anulado que perjudiquen al reclamante, y mantenerse los que le benefician, en virtud de la prohibición de la *reformatio in peius*, salvo (y esta matización es fundamental) que dicha interpretación favorable al contribuyente hubiese sido impugnada en alzada por la Administración tributaria:

Cuando el *defecto formal* causante de indefensión que impide al Tribunal pronunciarse sobre la conformidad a Derecho del acto impugnado es apreciado por el TEAC con ocasión de la impugnación en alzada de la resolución dictada en primera instancia por un TEAR, el principio de prioridad lógica de las cuestiones formales determina que : (i) el TEAC debe anular el acto por dicho motivo, ordenando la retroacción de actuaciones al momento de la comisión de dicho defecto formal para que, en su caso, si procede, se dicte otro nuevo acto cumpliendo las garantías ignoradas al aprobarse el primero o reparando la falla procedimental que causó su anulación; (ii) el TEAC debe abstenerse de realizar pronunciamientos sobre las cuestiones de fondo, en respeto al principio de prioridad lógica de las cuestiones formales invalidantes de los actos administrativos y para evitar incurrir en una intromisión de los órganos económico-administrativos en la competencia atribuida a los órganos encargados de la aplicación de los tributos; (iii) deben tenerse por no realizados los pronunciamientos sobre el fondo del TEAR contenidos en su resolución dictada en primera instancia en todo aquello que niegan las pretensiones del reclamante y confirmen la actuación (ya anulada) del órgano gestor. Sin embargo, *en lo que se refiere a los pronunciamientos de fondo realizados por el TEAR estimatorios de las pretensiones del reclamante, el límite que la prohibición de la reformatio in peius supone, impide que la anulación de la resolución del TEAR afecte a los pronunciamientos que en ella se contienen de reconocimiento de derechos a favor del interesado que no hayan sido cuestionados por el recurrente en el recurso de alzada*, que por ello deberán ser mantenidos en el nuevo acto que, en ejecución de la retroacción ordenada, pueda llegar a dictarse.

2. En lo que se refiere a la cuestión de fondo en torno al alcance de la responsabilidad tributaria por ocultación de bienes o derechos, regulada en el artículo 42.2 a) de la LGT, el TEAC interpreta que, *cuando se oculten ingresos de las actividades económicas del deudor principal*, el responsable tendrá como límite máximo de su responsabilidad por las deudas contraídas por dicho deudor principal el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, *sin que quepa restar, detraer o reducir cantidad alguna en concepto de gastos necesarios para generar los ingresos de dicha actividad*.

Entiende el tribunal que, si bien desde la perspectiva de la imposición personal sobre la renta (IRPF) lo que se habría ocultado sería un beneficio, «desde la óptica del artículo 42.2.a) LGT lo que se ha ocultado no es otra cosa que el dinero en el que se materializan los ingresos procedentes de los clientes de la deudora». Por otra parte, el artículo 169 de la LGT, relativo a la práctica del embargo, contempla como embargables únicamente bienes y derechos, entre los que no se encuentra un concepto como el de beneficio contable o económico.

3. Comentario crítico

La resolución del TEAC analiza dos aspectos muy interesantes y complejos que nada tienen que ver entre sí: por una parte, una cuestión procedimental, relativa al alcance de la potestad revisora de los tribunales económico-administrativos y, por otra, un aspecto técnico de la responsabilidad tributaria regulada en el artículo 42.2 a) de la LGT, concretamente, la interpretación del propio concepto de «ocultación de bienes» que constituye uno de los presupuestos habilitantes de esta clase de responsabilidad solidaria.

3.1. Alcance de la potestad revisora de los tribunales económico-administrativos

Es doctrina reiterada del TEAC (entre otras, Resoluciones de 2 de junio de 2015 [RG 4699/2014 –NFJ058913–] y 28 de febrero de 2022 [RG 4981/2020 –NFJ085582–]) que, apreciado un defecto formal en el acto impugnado causante de indefensión, además de la retroacción de actuaciones, deben tenerse por no realizados los pronunciamientos sobre el fondo del TEAR, contenidos en su resolución dictada en primera instancia. Se trata de la aplicación del principio de prioridad lógica de las cuestiones formales, sobre el que se sustenta jurídicamente la Resolución del TEAC analizada de 12 de diciembre de 2023.

Nos hallamos ante un principio general del derecho tributario, de índole procedimental, que encuentra su encuadre en el artículo 239.3 de la LGT, y que viene a decir que, si el órgano económico-administrativo aprecia un defecto formal que cause indefensión al contribuyente, *anulará* (dice textualmente el precepto legal, con carácter imperativo) el acto y *ordenará* la retroacción de actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal¹.

Es decir, apreciado un defecto formal por un tribunal económico-administrativo, se anula el acto administrativo (de gestión, inspección, comprobación, recaudación, etc.), se retrotraen actuaciones y el órgano resolutorio no tiene por qué entrar en el fondo del asunto.

Sin embargo, de lo que establece literalmente la LGT a la aplicación automática que hace el TEAC del principio referido hay un gran paso. Porque, a tenor de lo que establece la normativa tributaria, parece que nada impide que el órgano económico-administrativo pudiera, si lo estimara conveniente, pronunciarse también sobre el fondo de la cuestión. Sin embargo, la apreciación del principio de prioridad lógica de las cuestiones formales se interpreta sistemáticamente por el TEAC en el sentido de que, si hay un defecto de forma invalidante, no debe haber pronunciamiento sobre el fondo:

¹ El TEAC ha precisado que no es imprescindible que la resolución del tribunal económico-administrativo ordene expresamente la retroacción de actuaciones (cuando sí ha anulado el acto administrativo por apreciación de un defecto formal) si de la naturaleza del vicio se desprende que procede la misma (Resoluciones de 27 de mayo de 2021 [RG 1338/2021 –NFJ082431–] y 12 de septiembre de 2013 [RG 8316/2012]).

(ii) el TEAC debe abstenerse de realizar pronunciamientos sobre las cuestiones de fondo, en respeto al principio de prioridad lógica de las cuestiones formales invalidantes de los actos administrativos y para evitar incurrir en una intromisión de los órganos económico-administrativos en la competencia atribuida a los órganos encargados de la aplicación de los tributos (FD 3 de la Resolución de 12 diciembre de 2023).

Pero ¿es la única forma de actuar jurídicamente correcta en caso de que la causa de anulación del acto sea por motivos formales? El profesor Gómez Taboada (2022) lo pone en cuestión, ya que, en algunas ocasiones, si el órgano económico-administrativo entrara también en el problema de fondo, quizá no fuera necesario ordenar la retroacción de actuaciones, quedando resuelta la reclamación de forma definitiva en la vía administrativa. Por ejemplo², cuando la cuestión de fondo es la superación del plazo de duración de unas determinadas actuaciones (de inspección, comprobación, etc.), en caso de que el TEAC solo aprecie la cuestión formal (cualquiera que esta sea) y, en consecuencia, ordene la retroacción de actuaciones, estará prolongando indebidamente un procedimiento tributario prescrito o caducado.

Y es que el primer problema que nos suscita la aplicación de este principio es la distinción entre lo que se debe considerar defecto de forma y defecto de fondo³ en el contexto de un procedimiento tributario para la aplicación de los tributos, máxime cuando en derecho tributario encontramos instituciones, como la prescripción o la caducidad, que pueden plantear la duda de si pertenecen a una u otra categoría, como consecuencia de su indudable dimensión procedimental⁴.

Y no hablemos de otras cuestiones más enjundiosas, como la derivación de responsabilidad tributaria. La Sentencia del Tribunal Supremo (TS) 538/2023, de 28 de abril (rec. núm. 546/2021 –NFJ089563–), da respuesta a la cuestión de interés casacional sobre si, por aplicación del principio *ne bis in idem*, en su dimensión procedimental, podría iniciarse un segundo procedimiento de derivación de responsabilidad solidaria tras la anulación por motivos formales del primer acuerdo de derivación de responsabilidad acordada por un tribunal económico-administrativo. Sin entrar a comentar en profundidad este tema, baste ahora con señalar, a los efectos que aquí interesan, el voto discrepante del magistrado Navarro Sanchís, quien interpreta, frente a la posición mayoritaria, que:

² Se trata de un supuesto comentado en el blog <https://fiscalblog.es> en fecha 26 de julio de 2022.

³ En este sentido, el profesor Palao Taboada publicó en 2012 unas notas muy interesantes acerca de la *Forma y sustancia en el derecho*, en las que se defendía, en cambio, la prioridad del aspecto sustantivo sobre la forma, si bien esta interpretación se hacía en un ámbito muy diferente: el del conflicto entre ambos aspectos del derecho a la hora de efectuar la calificación jurídica de la realidad (supuestos de fraude de ley, insuficiencia del *nomen iuris* cuando se trata de apreciar la verdadera naturaleza jurídica de un acto, etc.).

⁴ En el ámbito penal, se ha discutido largamente acerca de la naturaleza jurídica material o procesal de la prescripción de los delitos, debate extrapolable a la materia sancionadora tributaria (Cerrada Monero, 2017, pp. 107-108). En derecho tributario, la prescripción en cuanto forma de extinción de la obligación tributaria sería una cuestión de fondo (siendo nota característica de esta calificación su aplicación de oficio).

La repetición del procedimiento de derivación, ocasionada por la falta total y absoluta de ofrecimiento de medios impugnatorios [...] frente a la validez de los actos administrativos [...] *dista notablemente de ser un vicio meramente formal* susceptible de ser reparado con una retroacción que, cuando menos, dilata el acceso a la tutela judicial efectiva, al demorar la resolución final del procedimiento revisor por causa exclusivamente imputable a la Administración, que no debe ser premiada por ello.

No olvidemos que, cuando el precepto legal (el citado art. 239.3 de la LGT) ordena retroceder las actuaciones en el caso de que la resolución haya apreciado defectos formales, lo hace en garantía de los derechos del contribuyente, pues la causa que justifica la retroacción es literalmente «que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante». Por tanto, desde el punto de vista lógico (que es el fundamento de la prioridad de las cuestiones formales), debe primar el derecho del contribuyente a una tutela administrativa efectiva que no le cause indefensión, de modo análogo al principio constitucional garantizado en el artículo 24 de la Constitución.

En este sentido, el artículo 237.1 de la LGT, garante de la prohibición de la *reformatio in peius*, establece que, cuando un contribuyente presenta una reclamación económico-administrativa ante un tribunal económico-administrativo, este puede resolver «todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente» (entendemos que formales y sustantivas), incluso en el caso de que no hayan sido expresamente planteadas por los interesados, salvaguardando, eso sí, la situación de partida, de forma que nunca pueda resultar empeorada como consecuencia de la resolución administrativa:

Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimientos del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante.

En otro orden de cosas, aunque la regla general es que el TEAC impide a los órganos económico-administrativos inferiores (TEAR) pronunciarse sobre el fondo de la cuestión cuando previamente hubiera apreciado algún defecto formal, a fin de no invadir las competencias de los órganos encargados de la aplicación de los tributos, y el propio TEAC se abstiene de hacerlo en las mismas circunstancias (Resolución de 28 de febrero de 2022 [RG 4981/2020 –NFJ085582–]⁵), hemos localizado algunos supuestos en los que el TEAC resuelve cuestiones formales y, seguidamente, entra en el fondo del expediente cuestionado.

Así ocurre, por ejemplo, cuando la cuestión de fondo es común a varios devengos y solo alguno de ellos queda afectado por el defecto formal. En la Resolución del TEAC de 20 de

⁵ En este caso, el tribunal, además, anula los pronunciamientos realizados en primera instancia sobre cuestiones de fondo.

octubre de 2021 (RG 5788/2018 –NFJ083954–) se analiza como tema de fondo si procede o no incluir en el cálculo de la prorrata general a efectos del IVA el importe de las operaciones intragrupo. Pues bien, el TEAC resolvió, primeramente, lo que calificó como aspecto formal, la prescripción, llegando a la conclusión de que había prescrito el derecho de la Administración a liquidar el concepto del IVA, si bien únicamente en relación con el periodo junio 2010. Y, seguidamente, entró a conocer la cuestión de fondo:

SEXTO

Sentado lo anterior, procede entrar a conocer de la cuestión de fondo que ofrece el expediente y que se centra en determinar si procede el cómputo de las operaciones intragrupo a efectos de calcular la prorrata general aplicable, en la interpretación normativa vigente al tiempo de los hechos controvertidos, así como analizar la incidencia que la modificación legislativa operada por la Ley 28/2014 tiene sobre dicha cuestión.

El fallo del TEAC fue favorable a la Administración tributaria, en el sentido de considerar que las operaciones intragrupo no deben computarse para el cálculo de una prorrata general. Aunque llama la atención que, habiendo una cuestión formal previa –siendo discutible que sea verdaderamente formal–, el tribunal entre, sin embargo, a analizar el fondo de la cuestión, lo cierto es que tiene sentido, pues la prescripción apreciada (que, por cierto, no había sido planteada por el reclamante y fue apreciada de oficio por el TEAC) correspondía solo al periodo junio 2010, estando no prescritos los periodos siguientes (hasta diciembre de 2010 y de enero a diciembre de 2011), respecto a los que se confirmó la regularización practicada por la Administración tributaria.

Con un criterio similar, la Resolución del TEAC de 18 de febrero de 2021 (RG 1984/2018 –NFJ081200–) estimó un defecto formal invalidante de las actuaciones administrativas: la comprobación realizada había sobrepasado el alcance notificado (el cual se limitaba a la verificación del contenido de las autoliquidaciones respecto a los libros registros). El tribunal consideró que se trataba de un defecto procedimental invalidante –no de nulidad de pleno derecho–, cuya subsanación exigía retrotraer las actuaciones de forma que el nuevo acuerdo ampliara, con la debida motivación, el alcance de las actuaciones. En consecuencia, y por aplicación del principio de prioridad lógica, el TEAC no entró a conocer el fondo de la reclamación relativa al IVA 2015.

Sin embargo, siendo idéntica la cuestión de fondo, la resolvió con relación al IVA, periodos 2012 a 2014, que también se sustanciaban en la misma reclamación:

Por tanto, es doctrina de este Tribunal que han de resolverse las cuestiones de forma con prioridad al análisis de fondo y ello con independencia de que el reclamante plantee las cuestiones de forma con carácter subsidiario. Por ello, procede analizar el cumplimiento de los requisitos formales antes de pronunciarse sobre el fondo (FD 4).

Una última cuestión sobre el aspecto formal de la resolución del TEAC que estamos comentando nos obliga a referirnos a cuál es el instrumento jurídico adecuado para recurrir el acto administrativo dictado una vez subsanados los defectos formales invalidantes del primero: si un recurso contra la ejecución de la resolución anulatoria o resulta preciso interponer una nueva reclamación económico-administrativa.

La respuesta nos la ofrece la Resolución del TEAC de 27 de mayo de 2021 (RG 1338/2021 –NFJ082431–), distinguiendo entre si hay cuestiones de fondo resueltas o imprejuzgadas, a la luz de la doctrina del TS (Sentencia 1810/2020, de 22 de diciembre, rec. núm. 5653/2019 –NFJ092510–, FJ 2).

El supuesto de hecho era el siguiente: un contribuyente recurrió ante el TEAR de Madrid cierta liquidación por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, fruto de la comprobación administrativa de ciertos inmuebles. La resolución del TEAR fue parcialmente estimatoria y recurrida en alzada ante el TEAC, que, asimismo, estimó la reclamación de forma parcial, acordando la anulación tanto de la comprobación de valor de los inmuebles como de la liquidación subsiguiente. La inspección de tributos de la Comunidad Autónoma de Madrid repuso actuaciones y dictó una nueva liquidación por importe de 14.012.097,23 euros. Este nuevo acto administrativo fue de nuevo recurrido por el contribuyente ante el TEAR de Madrid, el cual calificó la impugnación como «recurso contra la ejecución» de la resolución del TEAC y, declinó, por tanto, su competencia. El contribuyente interpuso ante el TEAC reclamación económico-administrativa contra esta segunda resolución del TEAR de Madrid alegando la improcedencia de la declinación de competencia, ya que la liquidación impugnada se dictó una vez retrotraídas las actuaciones y no en ejecución del fallo del TEAC.

Y es en este punto donde el TEAC diferencia, de acuerdo con la jurisprudencia del TS, entre los recursos aptos para recurrir según qué clase de actos administrativos. El auto de admisión que dio lugar a la sentencia del Alto Tribunal que fija la doctrina seguida por el TEAC planteaba la cuestión en los siguientes términos: si en los supuestos en que un tribunal económico-administrativo ordena la retroacción de actuaciones por motivos formales, la segunda liquidación que se dicte se ha de considerar como una liquidación nueva o más bien como dictada en un incidente de ejecución de la resolución económico-administrativa.

La cuestión resulta trascendente porque de la calificación que se dé al nuevo acto dependerá el recurso idóneo para la impugnación de la nueva liquidación administrativa.

El Alto Tribunal, aun matizando que la respuesta debe analizarse en función de cada caso concreto, establece un criterio general: si el vicio de forma consiste en la omisión de un trámite esencial (falta de motivación, falta de documentación, etc.), la liquidación es «claramente» (*sic*) distinta y el cauce impugnatorio solo puede ser una reclamación económico-administrativa. Es lo que suele ocurrir en la mayor parte de los casos: el TEAR no analiza el fondo del asunto (por aplicación del principio de prioridad lógica de las cuestiones formales) y lo deja imprejuzgado. En este supuesto, el órgano que dicte el nuevo acto administrativo

habrá sido *libre* (dice textualmente la Sentencia del TS 1810/2020, de 22 de diciembre) *para resolver como considere oportuno el fondo de las pretensiones deducidas por el interesado*.

O sea, cuando no se entra en el fondo del asunto, la cuestión queda imprejuzgada y, por tanto, dichas cuestiones de fondo «no pueden entrar en la esfera de ejecución del fallo». Por tanto, para atacar el acto administrativo dictado tras el procedimiento retrotraído y que entra a analizar las cuestiones imprejuzgadas relativas al fondo, es precisa la reclamación económico-administrativa.

Entiende el tribunal que el recurso contra la ejecución no es la vía adecuada para recurrir las cuestiones de fondo resueltas en el nuevo acto administrativo porque impediría al interesado rebatir los aspectos sustantivos mediante el ejercicio de los recursos ordinarios procedentes.

Sin embargo, frente a la resolución que anula la liquidación impugnada y ordena la retroacción de actuaciones, resulta idóneo el recurso contra la ejecución previsto en el artículo 241 ter de la LGT.

No obstante, en el caso concreto que analiza la mencionada Resolución del TEAC de 27 de mayo de 2021, el contribuyente interpuso reclamación económico-administrativa contra una resolución de la Administración tributaria que confirmaba la liquidación derivada del acta con la que finalizaron las actuaciones retrotraídas. Este acto de liquidación no se considera dictado en ejecución del fallo del TEAC, sino que se entiende que es un nuevo acto administrativo (el acto de ejecución de la resolución del TEAC se circunscribiría a la resolución que anulara la primera liquidación y repusiera actuaciones con la subsanación de los defectos formales apreciados). En conclusión, el TEAC interpretó que la nueva resolución sí era impugnabile mediante reclamación económico-administrativa, instancia de la que no se puede privar al obligado tributario. Por consiguiente, la declinación de competencia no era conforme a derecho, pues el TEAR de Madrid resultaba competente para conocer en primera instancia en vía económico-administrativa.

3.2. Concepto de ocultación de bienes a los efectos del artículo 42.2 a) de la LGT

En cuanto al fondo del asunto, resuelto por el TEAC en el sentido apuntado por la Administración tributaria, coincidimos plenamente con la doctrina elaborada:

Cuando la ocultación lo sea de los ingresos de las actividades económicas, a efectos de determinar el límite máximo constituido por el importe del valor de los bienes que se hubieran podido embargar, no cabe restar cantidad alguna en concepto de gastos necesarios para generar los ingresos de dicha actividad.

No podemos olvidar que nos encontramos ante un supuesto de responsabilidad tributaria solidaria cuyo presupuesto habilitante se refiere a actuaciones de ocultación que dificulten

(ya no se exige que impidan) la acción recaudatoria de la Administración. Literalmente, el precepto hace referencia «al importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar» (art. 42.2 de la LGT), como límite máximo de la citada responsabilidad.

Y los bienes o derechos que se pueden embargar están enumerados en el artículo 169.2 de la LGT: dinero efectivo o en cuentas; créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo (hasta seis meses); sueldos, salarios y pensiones; bienes inmuebles; intereses, rentas y frutos; establecimientos mercantiles o industriales; metales preciosos, piedras finas, joyería, orfebrería y antigüedades; bienes muebles y semovientes y, finalmente, créditos, efectos, valores y derechos realizables a largo plazo.

La jurisprudencia es unánime al admitir que la responsabilidad tributaria por ocultación de bienes que regula el artículo 42.2 a) de la LGT alcanzará la menor de dos cantidades, a tenor de lo establecido en la normativa legal (art. 42.2 de la LGT): o el importe de la deuda tributaria pendiente (incluidos, en su caso, sanciones y recargo e intereses del periodo ejecutivo) o el valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar.

La deuda tributaria pendiente es una cantidad objetiva (210.869,86 euros, en este caso, correspondientes a la liquidación –ejercicio 2008– y sanción –ejercicio 2010– por el impuesto sobre sucesiones). Es la otra magnitud de la comparación (el valor de los bienes embargables ocultados) la que puede suscitar distintas interpretaciones: para el contribuyente, lo ocultado es el importe del rendimiento neto de la actividad (ingresos computables menos gastos deducibles –esto es, los necesarios para la obtención de los ingresos); para la Administración tributaria, lo ocultado es el importe de los bienes o derechos con que podría haber satisfecho la deuda pendiente si aquellos no hubieran desaparecido.

Coincidimos con la interpretación de la resolución del TEAC objeto de este comentario, pues el contribuyente está intentando aplicar al concepto de ocultación del artículo 42.2 a) de la LGT una noción propia de la imposición personal sobre la renta, cual es el beneficio de su actividad económica. Pero ese no es un concepto embargable de acuerdo con el tenor literal del artículo 169.2 de la LGT. Sí lo es el saldo de la cuenta corriente, que se desvió, según el expediente, a cuentas bancarias del hijo del responsable.

El concepto de ocultación a efectos del reiterado artículo 42.2 a) de la LGT ha dado lugar a abundante literatura y sus difusos perfiles van concretándose gracias a la jurisprudencia. Una de las últimas interpretaciones favorece la posición de los contribuyentes en el sentido que apuntábamos en 2022 en nuestro trabajo monográfico sobre este tipo de responsabilidad (Banacloche Palao, 2022, pp. 43, 50 y 51). Efectivamente, si el primer requisito que permite iniciar un expediente de derivación de responsabilidad tributaria por ocultación de bienes es que el sujeto «sea causante o colabore» en la ocultación o transmisión de bienes (art. 42.2 a) de la LGT), es decir, si se precisa una conducta activa de ocultación, no parecía admisible que la Audiencia Nacional calificara sistemáticamente como ocultación el reparto de dividendos acordado en junta general, salvo para quien hubiera impugnado los acuerdos societarios.

La Sentencia del TS 178/2023, de 15 de febrero (rec. núm. 3001/2021 –NFJ088860–), invierte el criterio interpretativo y considera que «un mero no hacer» no basta para determinar la existencia de responsabilidad solidaria: el verse favorecido por un acuerdo social, aunque este no se haya impugnado, no determina el nacimiento de la responsabilidad salvo que se pruebe la existencia de una maquinación al respecto:

1) La responsabilidad establecida en el artículo 42.2.a) LGT es subjetiva, contiene un elemento tendencial y su declaración está sometida a prueba de la conducta y de la finalidad a que aspira.

2) Por regla general, no basta con un mero no hacer pasivo –no asistir a la junta, no votar o no impugnar el acuerdo social–, si la conducta merecedora de la responsabilidad solidaria es la del artículo 42.2.a) LGT, pues sería en principio contraria tal postura con la propia fisonomía del precepto, ya que se consumiría mediante el solo reparto de dividendos acordado en el seno del órgano social, que comprende la mayor parte o la práctica totalidad de los activos de la sociedad. Se requiere inexcusablemente la prueba de que con tal conducta pasiva se cumplen los elementos objetivos y subjetivos del precepto.

3) No cabe considerar incurso en responsabilidad solidaria ex artículo 42.2.a) LGT el hecho de verse favorecido por un acuerdo social adoptado antes de acaecimiento del devengo del impuesto de cuya exacción se trata, a menos que hubiese quedado probada de un modo preciso la existencia de un fraude, maquinación o pacto que comprendiera la estrategia evasora, prescindiendo de las concretas deudas tributarias a que se refiriera dicha evasión (FJ 6).

Referencias bibliográficas

Banacloche Palao, C. (2022). *La responsabilidad tributaria por ocultación de bienes*. CEF.

Cerrada Monero, M. (2017). La naturaleza jurídica de la posibilidad de prescripción de los delitos. En *Anuario de la Facultad de Derecho*. Universidad de Alcalá.

Gómez Taboada, J. (26 de julio de 2022). ¿Perdón? *FiscalBlog*. <https://fiscalblog.es/?p=7830>

Palao Taboada, C. (2012). *Forma y sustancia en el derecho* (Notas para el seminario de profesores del día 4 de junio de 2012). <https://www.uam.es/ss/Satellite?blobcol=urldata&blobheader=application%2Fpdf&blobkey=id&blobtable=MungoBlobs&blobwhere=1447689384379&ssbinary=true>



Tratamiento contable de la enajenación de activos que representan derechos sobre ingresos futuros. Incidencia en los clubes de fútbol

Miguel Ángel Villacorta Hernández

Profesor de la Universidad Complutense de Madrid (España)

mianvi@ucm.es | <https://orcid.org/0000-0003-2515-2126>

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Xavier Llopart Pérez, doña Rosa Puigvert Colomer y doña Rosalía Soler Villa.

Extracto

Con la cesión o venta de derechos futuros, una empresa recibe tesorería en el momento actual a cambio de vender unos ingresos futuros o de cederlos durante un periodo determinado.

En este artículo se analiza teóricamente el tratamiento contable de la cesión temporal y venta de derechos sobre ingresos futuros y, como estudio del caso, se detalla la cesión de los ingresos futuros sobre los derechos televisivos realizada en 2022 por el club deportivo Fútbol Club Barcelona.

La principal conclusión de la investigación es que las operaciones de cesión temporal son muy susceptibles de realizar en ellas un incumplimiento de la norma contable, por lo que el auditor debe estar muy atento y no permitir contabilizar un ingreso de la totalidad de la cuantía en el ejercicio contable de la firma del contrato ni un ingreso por encima del valor razonable ni tampoco un ingreso sin registrar su pasivo.

Palabras clave: contabilidad; cesión de derechos sobre ingresos futuros; venta de derechos sobre ingresos futuros; clubes deportivos; Fútbol Club Barcelona.

Recibido: 03-05-2023 / Aceptado: 08-09-2023 / Publicado (en avance online): 18-04-2024

Cómo citar: Villacorta Hernández, M. Á. (2024). Tratamiento contable de la enajenación de activos que representan derechos sobre ingresos futuros. Incidencia en los clubes de fútbol. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 494. 149-186. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.18979>



Accounting treatment of the disposal of assets that represent rights to future income. Incidence in football clubs

Miguel Ángel Villacorta Hernández

This work has been selected for publication by: Mr. Xavier Llopart Pérez, Mrs. Rosa Puigvert Colomer and Mrs. Rosalía Soler Villa.

Abstract

With the assignment or sale of future rights, a company receives cash at the current time, in exchange for selling future income or assigning it during a certain period.

This article analyzes the accounting treatment of the temporary transfer and sale of rights to future income, and as a case study, the transfer of future income from television rights carried out in 2022 by the sports club Futbol Club Barcelona is detailed.

The main conclusion of the investigation is that temporary transfer operations are very susceptible to non-compliance with the accounting standard, so the auditor must be very attentive and not allow an income of the entire amount to be recorded in the accounting year of signing the contract, nor an income above the fair value, nor an income without recording its liabilities.

Keywords: accounting; assignment of rights to future income; sale of rights to future income; sports clubs; Barcelona Football Club.

Received: 03-05-2023 / Accepted: 08-09-2023 / Published (online preview): 18-04-2024

Citation: Villacorta Hernández, M. Á. (2024). Tratamiento contable de la enajenación de activos que representan derechos sobre ingresos futuros. Incidencia en los clubes de fútbol. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 494. 149-186. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.18979>

Sumario

1. Introducción
 2. Tipos de enajenación de activos que representan derechos sobre ingresos futuros
 3. Naturaleza contable y registro de la enajenación de activos que representan derechos sobre ingresos futuros
 - 3.1. Naturaleza de la enajenación temporal (o cesión)
 - 3.2. Naturaleza de la enajenación definitiva
 - 3.3. Registro de la enajenación temporal o definitiva
 4. Utilización de una empresa instrumental para operativizar la enajenación de ingresos futuros
 5. Estudio de caso: cesión de los derechos futuros de televisión realizada por el FCB en junio y julio de 2022
 - 5.1. Estrategia económico-financiera del FCB
 - 5.2. Motivaciones de la cesión temporal de los derechos futuros de televisión del FCB
 - 5.3. Análisis económico de la cesión temporal de los derechos futuros de televisión realizada el 30 de junio de 2022
 - 5.4. Análisis mercantil de la cesión temporal de los derechos futuros de televisión realizada el 30 de junio de 2022
 - 5.5. Presentación en el informe anual del FCB de los ingresos por la cesión temporal de los derechos futuros de televisión
 - 5.6. Utilización de una empresa instrumental para operativizar la cesión temporal de derechos futuros
 - 5.7. Correcto registro de la operación de enajenación temporal realizada por el FCB en 2022
 - 5.8. Análisis contable de la cesión temporal de los derechos futuros de televisión realizada el 30 de junio de 2022
 6. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

1. Introducción

Las dificultades financieras extremas de algunas empresas puede llevarlas a decidir ejecutar operaciones corporativas de financiación que aumenten la liquidez de forma excepcional. Una de estas decisiones de financiación es la cesión o venta de derechos futuros. En este artículo se analiza teóricamente el tratamiento contable de la cesión y venta de derechos sobre ingresos futuros y, como estudio del caso, se detalla la cesión temporal y la venta de los ingresos futuros realizadas en 2022 por el Fútbol Club Barcelona (FCB).

Tras esta breve introducción, en el epígrafe 2 se describen las clases de enajenación de derechos sobre ingresos futuros. En el epígrafe 3 se analiza la naturaleza contable de las ventas, diferenciando entre las temporales y las definitivas. En el epígrafe 4 se muestra la repercusión de realizar esta operación por medio de una empresa instrumental, en vez de realizarlo directamente. El epígrafe 5 describe las ventas de activos que representan derechos sobre ingresos futuros realizadas por el FCB en el año 2022 y, por último, en el epígrafe 6, se señalan las conclusiones del trabajo.

2. Tipos de enajenación de activos que representan derechos sobre ingresos futuros

Es posible identificar tres distintas clasificaciones de enajenación de derechos sobre ingresos futuros. La primera clasificación diferencia, por un lado, entre la enajenación del 100 % de los derechos sobre unos ingresos futuros y, por el otro, la venta de un porcentaje de esos derechos, estando a partir de ese momento el negocio participado, ya sea porque este nuevo socio aporta experiencia previa en el sector o simplemente porque aporta una financiación.

La segunda clasificación diferencia entre la enajenación de elementos que ya aparecían en el balance de la sociedad vendedora, porque tienen su origen en una adquisición, fabricación, donación o autogeneración fiable, y las que no aparecían en el balance antes de la enajenación, porque son autogeneradas por la propia sociedad, pero sin la suficiente fiabilidad para poder ser reconocidas en la contabilidad normalizada.

La tercera clasificación es la que distingue entre la enajenación definitiva de los ingresos futuros sin límite temporal y las ventas por un periodo de tiempo determinado. A este último tipo de enajenación, muy similar a un arrendamiento, se le puede denominar «cesión».

La segunda y tercera clasificaciones producen diferencias en la contabilización. La primera no produce distinción en el registro contable porque lo único que supone es multiplicar la totalidad de la operación por un porcentaje.

3. Naturaleza contable y registro de la enajenación de activos que representan derechos sobre ingresos futuros

El registro de la operación requiere identificar su naturaleza contable, la cual puede ser entendida como un ingreso de la actividad o puede considerarse como un contrato de instrumento financiero.

La naturaleza contable es distinta para la cesión temporal de ingresos futuros que para la enajenación definitiva de ellos; por esa razón se tratan diferenciadamente en los epígrafes siguientes.

3.1. Naturaleza de la enajenación temporal (o cesión)

La alternativa más adecuada para la cesión temporal de los derechos futuros es considerar a la operación como un instrumento financiero, pues cumple la definición de la norma de valoración 9 del PGC tanto para activos financieros («cualquier activo que suponga un derecho contractual a recibir efectivo u otro activo financiero [un instrumento de deuda], o a intercambiar activos o pasivos financieros con terceros en condiciones potencialmente favorables») como para pasivos financieros («siempre que de acuerdo con su realidad económica supongan para la empresa una obligación contractual, directa o indirecta, de entregar efectivo u otro activo financiero, o de intercambiar activos o pasivos financieros con terceros en condiciones potencialmente desfavorables»).

La empresa reconocerá un instrumento financiero en su balance cuando se convierta en parte obligada del contrato o negocio jurídico conforme a las disposiciones del mismo, bien como emisor o como tenedor o adquirente de aquel (Plan General de Contabilidad –PGC–, norma de registro y valoración –NRV– 9.^a 1).

Todos los instrumentos financieros –ya sean activos o pasivos financieros– deben reconocerse inicialmente en el balance por su valor razonable (la única excepción son las cuentas por pagar o cobrar, de tipo comercial, sin componente de financiación significativo, que deben valorarse por su precio de transacción).

El tratamiento contable de la cesión temporal de ingresos futuros entendida como un instrumento financiero supone que el sujeto que adquiere la explotación de los derechos genera un activo financiero, y el que financia genera un pasivo financiero, con un horizonte determinado en el que los flujos de caja entre ambos están perfectamente establecidos.

Desde el día en que se reconozca, el pasivo financiero debe aparecer en el balance de la sociedad financiada en la masa patrimonial de patrimonio neto y pasivo como un pasivo no corriente. Esto supone aumentar el importe de las fuentes de financiación de la empresa que allí se reflejan. Por su parte, el activo financiero debe aparecer como contrapartida en la masa patrimonial de activo no corriente del balance.

Respecto a la disyuntiva del modo de llevar a resultados el cobro/pago inicial –o bien en el primer ejercicio, o bien a lo largo de la vida del contrato–, la legislación contable no trata directamente el tema de la cesión temporal de ingresos futuros, pero por argumentaciones de materias similares parece claro que es necesario distribuirlo a lo largo del periodo de la vida del contrato. Las argumentaciones son múltiples. Dejamos algunas de ellas:

- En operaciones caracterizadas por poseer un horizonte temporal predefinido, la distribución entre los diferentes ejercicios contables es la única medida que tiene sentido desde el punto de vista del marco conceptual de la contabilidad financiera establecida en la primera parte del PGC. Imputar a resultados todo el ingreso en el ejercicio de la firma del contrato supone aplicar la hipótesis de caja, mientras que el reparto entre los diferentes ejercicios contables supone utilizar la hipótesis de devengo como distribuidor de la cifra de resultados de cada ejercicio para elaborar la cuenta de pérdidas y ganancias.
- La operación tiene gran similitud con un arrendamiento. En la NRV 8.^a, «Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar», el PGC establece el tratamiento del arrendamiento operativo. Este es un acuerdo mediante el cual el arrendador conviene con el arrendatario el derecho a usar un activo durante un periodo de tiempo determinado a cambio de percibir un importe único o una serie de pagos o cuotas, sin que se trate de un arrendamiento de carácter financiero. En los casos en los que se realice un pago único o anticipado, deberá realizarse una distribución anual de los resultados de la operación.

Los ingresos y gastos, correspondientes al arrendador y al arrendatario, derivados de los acuerdos de arrendamiento operativo serán considerados, respectivamente, como ingreso y gasto del ejercicio en el que los mismos se devenguen [...] Cualquier cobro o pago que pudiera hacerse al contratar un derecho de arrendamiento calificado como operativo, se tratará como un cobro o pago anticipado por el arrendamiento que se imputará a resultados a lo largo del periodo de arrendamiento a medida que se cedan o reciban los beneficios económicos del activo arrendado.

- En esta misma línea se pronuncia la consulta número 3 publicada en el BOICAC número 80, de diciembre de 2009, con una operación similar a la que es objeto de análisis. Esta consulta se refiere a la cesión del derecho de uso preferente de un amarre realizado por el concesionario del puerto deportivo a un tercero a cambio de un precio o canon, que puede ser recibido de una sola vez por el concesionario en el momento de la firma del contrato. La cuestión estriba en dilucidar si el reconocimiento de los ingresos debe realizarse en el ejercicio en el que se recibe el pago de la cesión del amarre o si se debe efectuar una imputación de los ingresos durante el periodo en el que dicha cesión tiene lugar. Pues bien, en la consulta queda claro que, si la cesión debe calificarse como operativa según la NRV 8.^a, cualquier

cobro que se realice por el concesionario se tratará como un cobro anticipado por el arrendamiento, que se imputará a resultados a lo largo del periodo de arrendamiento a medida que se cedan los beneficios económicos del activo arrendado.

Por tanto, el activo y pasivo deben incorporarse a resultados en función del contrato de cesión de los derechos. Sobre el modo de realizarlo hay libertad de procedimiento. Un criterio válido es incorporarlos a gastos o ingresos de forma lineal a lo largo de la vida del contrato, aunque también sería válido incorporarlos en función de la actualización de los flujos esperados o contratados.

Por otro lado, respecto al registro de la cuantía de la operación, en las operaciones de enajenación temporal de los ingresos futuros pueden existir dudas interesadas sobre cuál es el importe por el que se debe registrar la operación: el importe de la contraprestación en el momento de la venta o el importe de los ingresos futuros en el momento de la reversión del contrato. La NRV 14.^a del PGC deja claro que los ingresos se valorarán por el importe monetario o, en su caso, por el valor razonable de la contrapartida recibida o que se espere recibir en el momento de la compra.

La NRV 14.^a del PGC establece que los ingresos ordinarios procedentes de la venta de bienes y de la prestación de servicios se valorarán por el importe monetario o, en su caso, por el valor razonable de la contrapartida recibida o que se espere recibir, que, salvo evidencia en contrario, será el precio acordado para los activos a transferir al cliente, deducido por el importe de cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares que la empresa pueda conceder, así como los intereses incorporados al nominal de los créditos. No obstante, podrán incluirse los intereses incorporados a los créditos comerciales con vencimiento no superior a un año que no tengan un tipo de interés contractual cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

3.2. Naturaleza de la enajenación definitiva

En este caso, la naturaleza no debe asimilarse a un instrumento financiero, sino que se producirá un aumento de resultados en el ejercicio contable que se enajene el activo. En esta operación se producirá un beneficio o un ingreso dependiendo de si los derechos estaban activados en el balance previamente o no: beneficios si estaban activados e ingresos si no lo estaban.

3.3. Registro de la enajenación temporal o definitiva

Como hemos visto, la naturaleza contable es distinta para la cesión temporal de ingresos futuros que para la enajenación definitiva de ellos. Para el correcto registro, también debe identificarse si el activo que se enajena estaba contabilizado en la masa patrimonial



de activo de la sociedad vendedora antes de la operación de compraventa o no aparecía en el balance. El cuadro 1 resume el tratamiento contable de cada una de las cuatro modalidades de venta de derechos en función si es una cesión o una venta, y si aparecía o no en el balance de la empresa vendedora.

Cuadro 1. Tratamiento contable de cada una de las modalidades de venta de derechos para la empresa vendedora

	Sí aparecía en balance Venta definitiva	Sí aparecía en balance Venta limitada temporalmente	No aparecía en balance Venta definitiva	No aparecía en balance Venta limitada temporalmente
Naturaleza	Beneficios en el ejercicio de la venta	Instrumento financiero	Ingresos en el ejercicio de la venta	Instrumento financiero
Balance	Sí se da de baja en el balance	No se da de baja en el balance	No se da de baja en el balance	No se da de baja en el balance
Reconocimiento de beneficio en el libro diario	Sí se reconoce beneficio por la venta	No se reconoce beneficio por la venta	No se reconoce beneficio por la venta	No se reconoce beneficio por la venta
Reconocimiento de ingreso en el libro diario	No se reconoce un ingreso	Sí se reconoce un ingreso	Sí se reconoce un ingreso	Sí se reconoce un ingreso
Imputación de ingresos al ejercicio	Todos los ingresos en el primer ejercicio	Ingresos imputados a resultados en cada uno de los ejercicios en el que se haya cedido el bien	Todos los ingresos en el primer ejercicio	Ingresos imputados a resultados en cada uno de los ejercicios en el que se haya cedido el bien
Registro de una deuda	No debe registrarse una deuda	Sí debe registrarse una deuda, que va desapareciendo según se vayan imputando los ingresos	No debe registrarse una deuda	Sí debe registrarse una deuda, que va desapareciendo según se vayan imputando los ingresos

Fuente: elaboración propia.

En la cesión temporal se debe llevar a la cuenta de pérdidas y ganancias una parte de los ingresos a lo largo de la duración del contrato de cesión (puede ser lineal o con otro criterio). Necesariamente, todas las empresas vendedoras deberían registrar como deuda el importe recibido por la enajenación temporal de sus derechos audiovisuales a pesar de que no les convenga.

El registro de la venta definitiva es distinto a la cesión. En el supuesto de la venta no se registra una deuda, sino que debe registrarse directamente a resultados en el ejercicio de la enajenación. Si aparecía como derecho inmaterial entre los activos no corrientes, debe contabilizarse un beneficio por la venta al dar de baja en el balance el activo. Si no aparecía en el balance, se debe registrar un ingreso directamente en el ejercicio de la enajenación.

El auditor debe estar muy atento a la operación de cesión temporal para no permitir que se produzca un ingreso por encima de su valor razonable ni un ingreso de la totalidad del contrato en el ejercicio contable de la firma del contrato ni un ingreso sin registrar su pasivo.

4. Utilización de una empresa instrumental para operativizar la enajenación de ingresos futuros

La operativa de la enajenación de ingresos futuros puede realizarse a través de una sociedad instrumental para intentar satisfacer motivaciones económicas, fiscales o estratégicas. Esta alternativa puede interesar a la sociedad vendedora, sobre todo, en la cesión temporal, para intentar cambiar la apariencia de la naturaleza de una operación, de forma que, en vez de un pasivo financiero con imputación de ingresos a lo largo del tiempo, se intente registrar como un ingreso en el primer ejercicio sin registrar pasivo alguno.

Hemos visto que el tratamiento contable adecuado de la empresa financiada con una cesión es contabilizar un pasivo financiero con unos ingresos contables registrados a lo largo del tiempo. Es posible que la empresa financiada utilice una sociedad instrumental para intentar obtener una representación más favorable, no obstante, nunca se debería permitir que el conjunto de la operativa fuese distinto de la naturaleza de la operación sin que mediara la sociedad instrumental.

La instrumentalización por medio de una tercera empresa puede realizarse de varias formas, siendo las tres siguientes las más frecuentes. La primera es constituir una sociedad de capital en la que el dueño de los derechos reciba un porcentaje de acciones a cambio de esos derechos y el comprador de esos derechos reciba el porcentaje restante a cambio de la aportación del dinero de la compra. De esta forma, el dueño de los derechos refleja en consolidación un incremento de neto en vez de un pasivo.

La segunda es una participación de los resultados a través de una cuenta de participación. La aportación de los socios aparece reflejada como un préstamo participativo, caracterizado por ser subordinado, por lo que no supone una deuda en el balance. Este es el método utilizado en el acuerdo llevado a cabo por la Liga de Fútbol Profesional (LaLiga) y CVC.

En una tercera alternativa, el dueño de los derechos los incorpora en la sociedad instrumental a cambio del 100 % de las acciones. Por su parte, el comprador realiza una aportación de dinero a cambio de una deuda, por lo que no supondría contablemente una aportación

de capital. Esta deuda puede ser vendida a un tercero a través de una titulización, pero ese dinero aparecería en la sociedad instrumental como deuda. Con este método no se registraría como neto, sino que se mantendría como deuda, por lo que es un método de financiación, pero no un intento de aparentar una naturaleza de la operación distinta. Este es el método propuesto por el Real Madrid CF en LaLiga como alternativa al acuerdo de la LaLiga y CVC.

En el siguiente epígrafe se analiza la operativa contable utilizada por el FCB, en junio y julio de 2022, en la cesión de los derechos futuros de televisión que, utilizando una sociedad instrumental a partir del primer procedimiento, intenta que no aparezca la contrapartida del dinero recibido como pasivo, pero además pretende registrar todo el resultado en el primer ejercicio económico de la operación y encima registrar un resultado contable por encima del valor razonable recibido.

5. Estudio de caso: cesión de los derechos futuros de televisión realizada por el FCB en junio y julio de 2022

5.1. Estrategia económico-financiera del FCB

La estrategia declarada del club para el ejercicio 2022-2023 –expresada en la asamblea de socios compromisarios de 16 de junio de 2022– es aumentar la tesorería, aumentar los ingresos, cerrar el curso 2021-2022 con beneficios, disminuir la deuda y aumentar los fondos propios.

Para conseguir estos objetivos, la citada asamblea de socios compromisarios concedió delegación a la Directiva para realizar cuatro actuaciones (denominadas allí «palancas financieras»): (a) ceder el 25 % de sus derechos televisivos futuros; (b) enajenar un porcentaje de la empresa del grupo que desarrolla los contenidos audiovisuales; (c) enajenar un porcentaje de la empresa del grupo que gestiona los productos oficiales, y (d) revalorizar activos no corrientes.

De momento, solo las dos primeras actuaciones se han llevado a cabo. En junio y julio de 2022, el FCB cedió al fondo estadounidense Sixth Street Partners, por 207.500.000 euros, el primer 10 % de los derechos televisivos del club provenientes de LaLiga durante los 25 años siguientes, y por 315.000.000 euros el otro 15 %. Desde el punto de vista de las clasificaciones teóricas de tipo contable, esta enajenación es una venta temporal, de un porcentaje de los derechos, cuyo activo no aparecía en el balance, pues, como puede observarse en el apartado «Derechos de propiedad audiovisual» del informe anual (FCB, 2022a, p. 296), no existen salidas, bajas o reducciones ni en el ejercicio contable 2020-2021 ni en el 2021-2022.

La segunda medida también se ha llevado a cabo. La asamblea de compromisarios del 16 de junio de 2022 autorizó –con un 87 % de los votos– la venta de una participación minoritaria del capital social de Barça Produccions, S.U. Esta empresa se constituyó el 29 de septiembre

de 2021 y su objeto social es la creación, producción y explotación de todo tipo de contenido audiovisual, así como la prestación de servicios de producción audiovisual (FCB, 2022a, p. 279), siendo su principal actividad la creación, producción, distribución y comercialización de los contenidos audiovisuales que hace Barça Studios. La autorización de la Asamblea para vender un porcentaje de Barça Produccions, SLU a una empresa externa estaba limitada a la mitad de la propiedad (49,9 %). El vicepresidente de marketing Juli Guiu detalló: «Para no perder el control, planteamos vender entre un 20 y un 49 %» de la compañía (FCB, 2022a, p. 147).

Por medio de esta autorización, el 1 de agosto de 2022 el FCB vendió el 24,5 % de Barça Produccions, SLU a la empresa Socios.com, propiedad de Jaume Roures, por 100.000.000 de euros. Del mismo modo, el 12 de agosto de 2022 el club vendió otro 24,5 % de Barça Produccions, SLU por 100.000.000 de euros a Orpheus Media, empresa avalista de Joan Laporta y también propiedad de Jaume Roures, aspecto fundamental porque es el realizador de las imágenes de televisión de LaLiga. Desde el punto de vista de las clasificaciones teóricas de tipo contable, esta enajenación es una venta definitiva de un porcentaje de los derechos, cuyo activo no aparecía anteriormente en el balance.

El conjunto de las dos operaciones realizadas en agosto de 2022 supone la enajenación definitiva del 49 % de Barça Produccions, SLU por 200.000.000 de euros a dos empresas distintas, pero vinculadas, que deben ser registradas en el informe anual del mismo ejercicio contable: el 2022-2023. Con ambas enajenaciones, realizadas en el plazo de 12 días, se pretende acelerar el crecimiento de la estrategia digital, metaverso, tokens no fungibles (NFT) y web 3 de la entidad.

Este es un negocio ajeno al que realiza el FCB, por lo que parece una buena medida buscar un socio experimentado en este negocio. Sin embargo, esto no ocurre con al menos una de las empresas elegidas porque no tiene ninguna experiencia en el tema. Socios.com se dedica a la comercialización de *fan tokens*, mientras que Orpheus Media lo hace al arrendamiento, administración y explotación de fincas rústicas y urbanas. Estas dos sociedades aportan capital, pero, para la evolución en Barça Produccions, SLU, necesitan a personas capacitadas y experimentadas en el sector. Es necesario estar atentos a los términos de este contrato porque parece más una financiación desesperada para inscribir jugadores en el último momento más que una útil alianza estratégica.

La enajenación de estos derechos no se ha realizado directamente, sino a través de una sociedad subsidiaria: Bridgeburg Invest, SL. El capital de Bridgeburg Invest, SL está compuesto en un 51 % por Barça Produccions, SLU, que no aporta dinero, sino la licencia de explotación y comercialización de los activos audiovisuales, que anteriormente se los había cedido el FCB. El resto del capital lo tiene Socios.com y Orpheus, con un 24,5 % cada empresa, al haber pagado 100.000.000 de euros cada uno.

En el informe anual 2022-2023 debería aparecer una información clara y detallada de la operación y de las tres empresas: Bridgeburg Invest, SL, Socios.com y Orpheus Media. Es



necesario conocer el detalle de esta operación porque es una cantidad muy alta por un negocio poco consolidado y volátil como este, mucho más, conociendo el origen del dinero, pues podría conllevar alguna contraprestación adicional.

Cuadro 2. Enajenación de activos realizados por el FCB en 2022

Naturaleza de la venta	Activo enajenado	Fecha	Sociedad adquirente	Porcentaje	Importe	Plazo	Sociedad intermediaria
Cesión temporal	Derechos televisivos del club provenientes de LaLiga	29-06-2022	Sixth Street Partners	10 %	207.500.000 €	25 años	Locksley Invest, SL
Cesión temporal	Derechos televisivos del club provenientes de LaLiga	21-07-2022	Sixth Street Partners	15 %	315.000.000 €	25 años	Locksley Invest, SL
Venta definitiva	Barça Produccions, SLU	1-08-2022	Socios.com	24,5 %	100.000.000 €	Definitivo	Bridgeburg Invest, SL
Venta definitiva	Barça Produccions, SLU	12-08-2022	Orpheus Media	24,5 %	100.000.000 €	Definitivo	Bridgeburg Invest, SL

Fuente: elaboración propia.

La tercera medida posible es la cesión de una parte minoritaria de los derechos de Barça Licensing & Merchandising, SLU (BLM), la empresa que gestiona los productos oficiales de la entidad. La asamblea de compromisarios del 16 de junio de 2022 aprobó –con el 88 % de votos– la posible venta de un máximo de 49,9 %, es decir, siempre será menos de la mitad del capital. Aunque la medida no ha sido realizada hasta el momento, es posible que se realice en un futuro, pues en el apartado de «Hechos posteriores» de la memoria del informe anual 2021-2022 (FCB, 2022a, p. 282) se recoge que «el FCB continúa trabajando» en ello. No obstante, existe una razón para pensar que no se realizará esta medida, pues la cesión de ingresos futuros solo computa para el límite salarial hasta un 5 % de la cifra de negocio del club, y con las dos medidas ya realizadas por el FCB ya está muy cercano a ese 5 %.

La última medida propuesta en la asamblea de compromisarios del 16 de junio de 2022 era realizar una revalorización de los activos no corrientes –fundamentalmente los terrenos de Camp Nou, Palau, Ciutat Esportiva Joan Gamper y Can Rigalt–. En el informe anual de 30 de junio de 2021, el inmovilizado material era 231.078.000 euros, mientras que en el de 30 de junio de 2022 asciende a 236.631.000 euros. Con esta medida, el vicepresidente económico Eduard Romeu pretende acercar el importe registrado en el inmovilizado material a una cantidad

cercana a los 400.000.000 de euros. El objetivo de la propuesta es intentar que los fondos propios negativos del club se redujesen prácticamente a la mitad. La operación, al contrario de las tres anteriores, no supondría una entrada de tesorería para mejorar liquidez al club, pero sí es una solución para cambiar la apariencia de la imagen, maquillando los 353.213.000 euros de patrimonio neto negativo. La medida no se ha llevado a cabo. Independientemente de que se produzca o no, el FCB tiene que mejorar la calidad de la presentación de la información contable, pues en los informes anuales 2020-2021 y 2021-2022 no se ofrecen datos –ni en balance ni en memoria– sobre la naturaleza de las reservas (FCB, 2021, 2022a).

En los siguientes epígrafes se analiza la primera medida llevada a cabo: la cesión temporal de los derechos futuros de televisión del FCB realizada en junio y julio de 2022.

5.2. Motivaciones de la cesión temporal de los derechos futuros de televisión del FCB

La cesión temporal de los derechos futuros de televisión realizada por el FCB en junio y julio de 2022 tiene dos tipos de motivaciones: una contable (para aumentar el beneficio) y otra económica (para mejorar tanto la solvencia como la liquidez).

El informe anual del ejercicio 2021-2022 (cerrado el 30 de junio de 2022) presentaba un patrimonio neto negativo de –353.213.000 euros, pero inferior al patrimonio neto negativo del ejercicio contable precedente 2020-2021 (cerrado el 30 de junio de 2021) de –450.732.000 euros (FCB, 2021, p. 274) –en esas fechas, el patrimonio neto del Real Madrid CF (2022, p. 87) fue positivo: 534.044.000 a 30 de junio de 2022 y 533.655.000 a 30 de junio de 2021–.

La recuperación del patrimonio neto del FCB se debió en parte a que el resultado consolidado del ejercicio 2021-2022 fue positivo en 97.577.000 euros, habiendo sido negativo en los dos anteriores: –481.318.000 euros en el ejercicio 2020-2021 y –101.239.000 euros en el ejercicio 2019-2020 (FCB, 2021, p. 230; 2022a, p. 274).

El resultado positivo del ejercicio 2021-2022 tiene su origen en la enajenación temporal de los derechos futuros de televisión en ese ejercicio, pero también se apoya en manipulación contable del ejercicio precedente 2020-2021 en el que se sobrevaloraron los gastos para que el ejercicio posterior tuviera menos gastos que contabilizar.

Del estudio del informe anual del ejercicio 2020-2021 (FCB, 2021, pp. 267-338) se derivan sospechas de maniobras de creatividad contable para incrementar los gastos del ejercicio cerrado el 30 de junio de 2021 con la intención de ofrecer resultados positivos en el ejercicio que termina el 30 de junio de 2022. El principal elemento sospechoso es un registro excesivamente prudente de varios gastos, destacando el deterioro de valor de jugadores, pasando a ser de 43.319.000 euros en junio de 2020 a 164.931.000 en junio de 2021 (en junio de 2022 volvió a valores similares a los del año 2020: 36.082.000). La medida

de aumentar el deterioro de valor es discutible porque hacía referencia a algunos jugadores que no jugaban con habitualidad, pero no lesionados, lo cual no tiene sentido desde el punto de vista del marco conceptual de la contabilidad financiera ni de los criterios de valoración de activos del PGC.

Con esta sobrevaloración de gastos en el ejercicio que termina el 30 de junio de 2021, los administradores del club pretendían conseguir resultados positivos en el ejercicio que termina el 30 de junio de 2022 (al no tener que registrar unos gastos que de otro modo sí tendrían que haberlos contabilizado), como así ocurrió. Al presentar resultados positivos, los administradores del club obtendrían tres ventajas: evitar tener pérdidas contables durante tres ejercicios consecutivos, con el consiguiente problema de deterioro de la imagen; también permitiría aparentar que la nueva presidencia realizaba mejor gestión que la precedente; por último, supondría evitar la convocatoria de elecciones del artículo 13 de los Estatutos del FCB –aspecto que posteriormente fue derogado en la asamblea general ordinaria de 17 de octubre de 2021, pero, hasta ese momento, dos ejercicios con pérdidas obligaban a convocar elecciones–.

Estas medidas de creatividad contable no supusieron un resultado contable positivo por sí solas. Si el FCB no hubiera vendido los derechos futuros de televisión, el resultado seguiría siendo negativo en $-109.923.000$ ($97.577.000 - 207.500.000$); por esta razón realizó esta operación corporativa, que cumplió eficazmente su objetivo de mejorar la apariencia de los registros porque, efectivamente, el resultado atribuido a la sociedad dominante del ejercicio 2021-2022 fue al fin positivo ($97.577.000$ euros). No obstante, fue una medida perjudicial en otro sentido; al disminuir el patrimonio neto, se minoró el límite salarial impuesto por el Reglamento de Control Económico de la Liga de Fútbol Profesional (limitación no contable, sino regulatoria específica por pertenecer a LaLiga), lo que obligó a vender de forma definitiva una parte de Barça Produccions, SLU para poder inscribir jugadores para la campaña 2022-2023. Los activos podrían haber sido jugadores, pero esta medida hubiera supuesto un descrédito frente a los socios, por lo que la gerencia decidió vender otro tipo de activos distintos a los deportistas más valorados.

Además de evitar tener tres ejercicios consecutivos con pérdidas contables, la venta tiene la motivación de aumentar la solvencia y liquidez del FCB para afrontar los pagos corrientes. Respecto a la solvencia, el importe de las deudas a corto plazo era muy alto, $188.181.000$ euros a fecha 30 de junio de 2021, y con la venta se consigue que llegue a $75.315.000$ euros a fecha 30 de junio de 2022 (FCB, 2022, p. 274). Para hacer frente a ellas, el activo corriente era de $259.185.000$ euros a fecha 30 de junio de 2021 y $561.571.000$ euros el 30 de junio de 2022 (FCB, 2022, p. 274).

La situación era tan deficiente que el fondo de maniobra (activo corriente – pasivo corriente) era negativo en ambos años: $-553.435.000$ euros ($259.185.000 - 812.620.000$) a fecha 30 de junio de 2021 y $-279.094.000$ euros ($561.571.000 - 840.665.000$) a fecha 30 de junio de 2022. La solvencia sigue siendo mala, pero con la venta de ingresos futuros activos la situación ha mejorado.

Igualmente, la cesión temporal de los derechos futuros de televisión supone un aumento de liquidez, al incrementarse el efectivo y otros activos líquidos equivalentes de 60.411.000 euros a fecha 30 de junio de 2021 y a 378.227.000 euros a 30 de junio de 2022.

Por tanto, aunque la cesión temporal de los derechos futuros de televisión no fue suficiente para alcanzar los objetivos contables –pues tuvo que vender de forma definitiva una parte de Barça Produccions, SLU para poder inscribir jugadores ya fichados–, sí cumple las expectativas de solvencia y liquidez que el club necesitaba en ese momento.

5.3. Análisis económico de la cesión temporal de los derechos futuros de televisión realizada el 30 de junio de 2022

El objeto de la venta son los derechos de explotación de la retransmisión de televisión de los partidos de LaLiga que pertenecen al FCB (únicamente los de LaLiga masculina profesional de fútbol, ni las competiciones europeas de la sección masculina de fútbol ni el fútbol femenino ni otros deportes). La operación es posible porque desde 2015, bajo el Real Decreto-Ley 5/2015, LaLiga es el organismo que comercializa de manera centralizada los derechos de televisión de los clubes profesionales.

El FCB (2022b) anunció, el 30 de junio de 2022, la venta del 10 % de sus derechos de televisión durante 25 años y que por ello recibía 267.000.000 de euros de Sixth Street Partners. Pues bien, en la Asamblea general de socios compromisarios del 9 de octubre del 2022 se dieron detalles del acuerdo y es posible afirmar que ni el acuerdo son 267.000.000 de euros ni tienen por qué ser 25 años ni recibe el dinero inmediatamente. El precio que recibirá el FCB (2022c, p. 9) es un precio fijo de 207.500.000 (pues 59.589.000 fueron aportados por el FCB), más un precio variable de 9.500.000 si el crecimiento anual de los ingresos recibidos por los derechos cedidos durante los primeros 6 años supera el 4,5 %. El plazo de 25 años podría reducirse hasta los 20 años o aumentarse hasta los 30 en función de la aplicación de una fórmula objetiva basada en el crecimiento anual de los ingresos derivados de los derechos de televisión (FCB, 2022c, p. 9). La forma de pago pactada fue 190.000.000 el 30 de junio de 2022, 29.500.000 el 15 de julio de 2022 y 47.500.000 el 15 de julio de 2023 (FCB, 2022c, p. 9).

Una vez vistas las condiciones económicas reales de la operación, es necesario indagar sobre si el precio recibido es alto, bajo o fuera de mercado. Hasta el momento de la venta, el club gestionaba el 100 % de sus derechos televisivos. Según el reparto de los derechos televisivos regulado en el Real Decreto-Ley 5/2015, al FCB le corresponden 165.600.000 euros en la temporada 2020-2021. Es un importe que en los 25 años puede variar, pero lo tomamos como referencia para calcular una estimación.

El valor total de los derechos supone 4.140.000.000 euros estimados para los 25 años ($165,6 \times 25$), siendo el 10 % de ellos 414.000.000 de euros. Al entregar –25 años antes– 207.500.000 euros, el fondo estadounidense espera ganar alrededor de 206.500.000 euros ($414.000.000 - 207.500.000$). Esta cuantía debe tomarse como estimación desde la

prudencia, pero puede servirnos como referencia porque, evidentemente, anticipar el dinero a un plazo tan largo tiene su coste y el rendimiento por esta parte será menor, pero también hay que considerar el posible incremento por el precio variable, lo que supondría aumentar aún más el rendimiento de la operación.

Un rendimiento aproximado de 206.500.000 euros sobre 207.500.000 euros de inversión parece un buen negocio para Sixth Street Partners y malo para el FCB, y solo puede entenderse desde la necesidad urgente de obtener recursos.

Con toda seguridad, el club sondeó otras formas de financiación, pero sus opciones eran limitadas. Los proveedores de financiación pedirán un coste mayor que a otras empresas porque la estructura financiera del FCB se caracteriza, como veremos en el párrafo siguiente, por tener deudas elevadas y refinanciadas a largo plazo para poder pagar las de corto plazo.

La deuda a largo del FCB es 669.060.000 euros a 30 de junio de 2021 y 914.154.000 euros a 30 de junio de 2022, acompañados de un patrimonio neto negativo en ambos ejercicios (FCB, 2022a, p. 274). Pero, aparte de que es una deuda grande y creciente, hay que tener en cuenta que parte de ella está refinanciada. El 19 de agosto de 2021 el club realizó una emisión de *senior secured notes* (series A1, A2, B1, B2, E1 y E2) por importe de 595.000.000 de euros «que han permitido reestructurar la deuda financiera y obtener liquidez» (FCB, 2022a, p. 304). Las *senior secured notes* están garantizadas con los derechos de crédito derivados de la comercialización de los derechos audiovisuales del FCB, devengan un tipo de interés fijo y establecen el cumplimiento de una ratio mínima de ingresos audiovisuales respecto a los gastos financieros del club (FCB, 2022a, pp. 309-311). El vencimiento del principal de las *senior secured notes* es el siguiente: 34.855.000 en el año 2024, 35.514.000 en el año 2025, 36.185.000 en el año 2026, 36.869.000 en el año 2027, 37.566.000 en el año 2028, 38.276.000 en el año 2029, 38.999.000 en el año 2030 y 336.736.000 en el año 2031. A este principal habría que añadir los intereses de 595.000.000 de euros a fecha 30 de junio de 2022, siendo a esa fecha su coste amortizado de 596.778.000 euros (FCB, 2022a, p. 310). La existencia de una alta deuda registrada en el balance, unido a que tiene comprometidos unos pagos con vencimiento hasta el año 2031, provoca que los proveedores de financiación exijan unos precios altos y/o garantizados.

Ante esta situación, el club necesitaba recursos y la única forma que tenía para obtenerlos fue realizando operaciones de alto coste. Dentro de las alternativas de alto coste, y teniendo en cuenta que refinanciar estas deudas a largo plazo iba a tener que hacerlo en un futuro, optó por realizar una operación corporativa intentando que su registro le supusiera una ventaja adicional de tipo contable.

La actuación conjunta de la refinanciación hasta el año 2031 y la cesión de los derechos televisivos hasta 2047 provocan que la deuda del FCB sea alta y muy proyectada a largo plazo. Cuando la deuda refinanciada vaya venciendo, el FCB no podrá utilizar los rendimientos de los derechos futuros de televisión para pagarla (tampoco podrá contar con una gran parte de la recaudación de los partidos, porque a partir de la temporada 2023-2024 jugará temporalmente en un estadio con mucho menos aforo).

5.4. Análisis mercantil de la cesión temporal de los derechos futuros de televisión realizada el 30 de junio de 2022

La operación de venta de los derechos audiovisuales requirió la creación de una sociedad (Locksley Invest, SLU) y la formalización de tres contratos (FCB, 2022c, p. 10):

- Contrato de inversión y pacto de socios (ISHA), formalizado entre FCB, Locksley Invest, SU y Sonlez Adjacent, SARL (esta última es una sociedad de responsabilidad limitada constituida según el derecho de Luxemburgo por Sixth Street).
- Contrato de préstamo de socios (SHLA) formalizado entre Locksley Invest, SLU y Sonlez Adjacent, SARL.
- Contrato de compraventa de derechos televisivos (SPA) formalizado entre FCB y Locksley Invest, SLU.

Desde el punto de vista societario, la operación, sin lugar a duda, fue fraudulenta. En la asamblea de socios se informó, y los socios aprobaron, la cesión de hasta un 25 % de los derechos audiovisuales, pero nunca se informó, y no fueron aprobados por los socios, la creación de una empresa instrumental ni el registro de un beneficio artificial ni que el FCB se autorrecomprará los derechos para obtener un beneficio contable artificial ni que el club dejara de tener el control de la totalidad de esos derechos, propiedad del club, durante 25 años.

Los socios del FCB aprobaron que el club recibiría un dinero a cambio de la explotación del 25 % de los derechos televisivos hasta 2048, lo que no aprobaron es que el club dejara de gestionar esos derechos. Hasta 2047, el FCB posee únicamente el 49 % del capital, teniendo Sixth Street Partners la dirección, el poder en el consejo de administración y la mayoría del capital –el 51 %– de Locksley Invest, SL.

La instrumentalización mercantil de la operación permite atisbar un posible futuro de la entidad si no es revertida con una estructura de gastos (sobre todo salariales) más adecuada. Las deudas no solo no disminuirán, sino que aumentarán en el futuro, pues la deuda está muy trasladada a largo plazo y en ese momento no tendrán la totalidad de los derechos televisivos y de Barca Studios para hacerlos frente. La posible refinanciación se encarecería por la crisis reputacional tras el caso Negreira, como se vio el 6 de abril de 2023 cuando Morgan Sachs solicitó un 6 % por construir Espai Barça, frente al 2,3 % del nuevo Bernabéu (necesitando este además la mitad de importe). Los ingresos excepcionales obtenidos de esta operación han sido invertidos en una masa salarial que no ha tenido los éxitos esperados en las competiciones europeas, lo que ha provocado dos efectos: por un lado, disminución de capacidad de generar ingresos de publicidad y patrocinio y, por otro, obtención de menos dinero en premios en competiciones europeas que los 20.200.000 de euros presupuestados. Esta situación económico-financiera desfavorable supondrá la necesidad de que entren más empresas externas (por ejemplo, con más ventas de activos futuros) que provean financiación

presente a cambio de ganar ellos rentabilidades futuras, lo cual tiene un coste. Estos recursos supondrán un aplazamiento del problema, pero no la solución, que serían medidas dolorosas como cerrar secciones deportivas deficitarias o que el primer equipo disminuya la carga salarial (por venta de jugadores o reducción de su sueldo) con la consiguiente reducción de objetivos. En una situación aún más agravada, se podría optar por una venta parcial del club a las empresas financiadoras existentes y algunas otras nuevas. En este entorno, la asamblea de socios podría decidir convertirse en una sociedad anónima deportiva con una venta de acciones inferior al 50 %; incluso, puede que pierda el control de ella como se ha producido en la enajenación de los derechos televisivos a Locksley Invest, SL. Esto es únicamente otro tipo de entrada del capital, no pudiendo considerarse como necesariamente malo para el futuro ser sociedad anónima deportiva, pues lo importante es la gestión que se haga de esos recursos. Respecto al origen del capital, la asamblea de socios consideraría más cercana y admisible la venta de su participación de capital a las empresas más afines a su territorialidad e ideas políticas (Socios.com y Orpheus Media) que a las más alejadas a ellas (los actuales financiadores Bank of America, Goldman Sachs, JP Morgan y Sixth Street Partners, o nuevos intereses relacionados con recursos energéticos). Evidentemente, este no es el criterio de elección adecuado, pues es preferible una gestión más profesionalizada que una que concuerde con el ideario, pero este aspecto no ha sido tenido en cuenta por el FCB en la venta de un porcentaje de Barça Produccions, SLU, realizada, en dos tramos, en agosto de 2022.

5.5. Presentación en el informe anual del FCB de los ingresos por la cesión temporal de los derechos futuros de televisión

En el ejercicio contable 2020-2021, el FCB intentó utilizar los ingresos por transmisión de la Liga de Campeones como garantía del préstamo. Sin embargo, la UEFA se negó aduciendo que no era posible emplear el dinero de televisión por anticipado, pues el único camino para clasificarse cada temporada para la competición era el éxito deportivo en la temporada anterior.

En el año 2022, el FCB sí pudo vender temporalmente los derechos de televisión de LaLiga. El club recibió una cantidad de dinero en los meses de junio y julio de 2022 a cambio de la cesión futura del 25 % de los derechos de televisión durante, en principio, los próximos 25 años.

El FCB ha dividido esta venta de los derechos futuros de televisión en dos partes: la primera debe aparecer reflejada en el informe anual de 30 de junio de 2022 (ejercicio 2021-2022) y la segunda debería ser recogida en el informe anual de 30 de junio de 2023 (ejercicio 2022-2023).

La razón por la que se ha dividido la venta en dos partes es porque, para que la segunda parte de la operación se realizara, se necesitaba tiempo para acometer otras dos operaciones previas. Por un lado, Sixth Street Partners necesitaba buscar financiación adicional para realizar esta compra, para lo cual se financió en agosto de 2022 con un crédito de 300.000.000 de euros de JP Morgan y Bank of America. Por el otro, el FCB necesitaba negociar con Goldman Sachs una modificación del préstamo de 595.000.000 de euros que se firmó en 2021,

pues la garantía de cobro de este préstamo eran precisamente el 90 % de estos derechos de televisión. Goldman Sachs requirió una amortización anticipada parcial de 100.000.000 de euros de ese crédito para que se pudiera realizar la operación, pues en caso contrario no autorizaría la reducción de las garantías sobre un 15 % de los derechos de televisión. Tras una negociación, el FCB devolvió 100.000.000 de euros de forma anticipada a Goldman Sachs.

La fecha de la venta del 10 % es relevante para el registro. La enajenación de los derechos se realizó el 29 de junio de 2022, mientras que las cuentas anuales consolidadas del ejercicio se cerraron al día siguiente de la enajenación: el 30 de junio de 2022. La elección de la fecha no parece casual y obtuvieron el acuerdo en el último momento para que esta venta se registrara en un ejercicio económico y el 15 % restante en el siguiente, de forma que el FCB tuviera unos ingresos excepcionales en dos ejercicios contables en vez de en uno.

Respecto al detalle de la primera venta del 10 %, el FCB reflejó la operación en dos ubicaciones del informe anual del ejercicio 2021-2022. En el apartado de «Bases de presentación de las cuentas anuales consolidadas» de la memoria del informe anual 2021-2022 (FCB, 2022a, p. 282) y en el apartado «Instrumentos financieros de las cuentas anuales consolidadas» de la memoria del informe anual 2021-2022 (FCB, 2022a, p. 304). En ambas aparece lo siguiente:

El 30 de junio de 2022 el Club procedió a vender el 10 % de los derechos audiovisuales del Club a la sociedad del Locksley Invest, SL. Esta operación ha generado en la cuenta de pérdidas y ganancias un beneficio por importe de 267.089 miles de euros, registrado al epígrafe de «Beneficios procedentes del inmovilizado intangible no deportivo».

Esta información de la venta supone tres incoherencias con el resto de presentación del informe anual:

- El FCB ha contabilizado un beneficio el primer día, como si fuese un instrumento financiero, pero no lo considera como tal, porque aparece registrado en el epígrafe de «Beneficios procedentes del inmovilizado intangible no deportivo» (FCB, 2022a, p. 282).
- El hecho que el club reconozca «beneficios procedentes del inmovilizado intangible no deportivo» supone que ha existido una enajenación de un inmovilizado intangible no deportivo. Sin embargo, en los ejercicios contables anteriores no estaba reconocido este activo en el balance. La nota 6 de la memoria del informe anual del ejercicio 2021-2022 (FCB, 2022a, p. 296) establece que los derechos de propiedad audiovisual han pasado de 4.201.000 euros el 30 de junio de 2021 a 4.226.000 euros el 30 de junio de 2022, no existiendo ninguna minoración por salidas, bajas o reducciones. El error en este caso es terminológico, pues reconoce un beneficio cuando, en todo caso, podría registrar un ingreso. No se puede reconocer beneficio alguno por la venta, ya que es una enajenación limitada temporalmente que anteriormente no aparecía en balance.

- El FCB ha registrado un resultado el primer día, propio de los instrumentos financieros, pero, además, no está registrado por este importe en la cuenta de pérdidas y ganancias. Es más, aparece el mismo día una reducción de la plusvalía incorrectamente reconocida. En la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada del ejercicio anual finalizado el 30 de junio de 2022 no existe un epígrafe denominado «Beneficios procedentes del inmovilizado intangible no deportivo». En la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada del ejercicio anual finalizado el 30 de junio de 2022 existe un apartado «Beneficios procedentes (sic) del inmovilizado intangible» que registra un importe distinto 266.112.000 euros (FCB, 2022a, p. 275); esta es la misma cifra que aparece en el apartado que resume el cálculo de los ingresos relevantes en el epígrafe «Plusvalías por la alienación (sic) de inmovilizado intangible no deportivo» (FCB, 2022a, p. 327) en el anexo I, «Cuenta de pérdidas y ganancias analítica consolidada por secciones deportivas», en el epígrafe «Beneficios inmovilizado intangible» (FCB, 2022a, p. 332) y en el anexo II, «presupuesto consolidado y liquidación presupuestaria», en el epígrafe «Beneficios procedentes del inmovilizado intangible» (FCB, 2022a, p. 334). En ninguna parte de la memoria aparece explicación de este ingreso ni indicación sobre su origen ni su cálculo a partir de la cifra 267.089.000 euros ni si se deriva de la suma de otra operación preexistente. No es posible entender que esta disparidad de importes se deba a una amortización del importe inicial reconocido, porque fueron vendidos los derechos y presentadas las cuentas anuales el mismo día, y ningún criterio financiero puede partir de una imputación al resultado del ejercicio en función de su devengo durante la duración del contrato con una variación del importe inicial el primer día. Tampoco puede ser entendido como la suma del resultado de operaciones del año precedente, porque el saldo del ejercicio anterior es cero.

Por su parte, en el apartado «Hechos posteriores» de la memoria del informe anual 2021-2022 (FCB, 2022a, p. 282) aparece el detalle de la segunda venta de los derechos audiovisuales. El 21 de julio de 2022, el club firmó la venta adicional de un 15 % de los derechos audiovisuales provenientes de la LaLiga que ha comportado la contabilización en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada de una plusvalía de 400.400.000 euros. Al igual que en la operación de venta realizada el 30 de junio de 2022 en la que se transmitió el 10 % de estos derechos, la sociedad adquirente ha sido Locksley Invest, SL. La estructura de la operación ha sido la misma que en la operación de 30 de junio de 2022, por el que el tratamiento contable es el mismo, solo cambiando la cuota de derechos transmitidos y su importe de venta correspondiente. De esta forma, el club ha completado la autorización recibida por la asamblea de socios compromisarios para proceder a la venta de hasta un total del 25 % de los mencionados derechos.

Dejamos para el final del epígrafe una opinión sobre una deficiencia que presenta el modelo de presentación de las cuentas de pérdidas y ganancias en España. El PGC de 1990 dividía la cuenta de pérdidas, tanto normal como abreviado, en tres escalones: explotación, financiero (la suma de ambas era el ordinario) y extraordinario. El PGC de 2007 elimina el escalón de extraordinario, ordenando la cascada de resultados entre resultados de la actividad

interrumpida y de la actividad ordinaria, y dentro de esta, explotación y financiero. Los resultados excepcionales que estaban fuera de ellos se incorporan en la cuenta 678, pero de ninguna manera se pueden incorporar en un escalón de resultados extraordinarios. Cuando entró en vigor la vigente normativa se interpretaba que la mayoría de los resultados excepcionales se derivaban de la interrupción de la actividad, aspecto que no es siempre cierto, como estamos analizando en esta operación en la que el FCB no cambia de actividad. El modelo de presentación de cuenta de pérdidas y ganancias del PGC vigente debe cambiar para ayudar al usuario a tomar decisiones útiles. El usuario de la información financiera necesita que exista un escalón con los resultados ordinarios, y otro con los extraordinarios porque, si existiera, aparecería reflejado que estas operaciones estructurales de venta activos sobre ingresos futuros se pueden realizar un determinado número de veces, pero nunca de forma continuada.

5.6. Utilización de una empresa instrumental para operativizar la cesión temporal de derechos futuros

La venta de los derechos a Sixth Street Partners no se efectuó directamente, sino que, para realizar la operación, utilizaron una «sociedad tercera» (FCB, 2022c, p. 5) denominada Locksley Invest, SL, participada al 49 % por el FCB y el otro 51 % por Sixth Street Partners (FCB, 2022a, p. 282).

Desde que Locksley Invest, SL se constituyó, el club deja de tener durante 25 años el control de la sociedad instrumental subsidiaria (puede ser un plazo mayor), y lo que es más importante, el control de todos los derechos audiovisuales –no solo del 25 % de los derechos– porque el FCB ha cedido el 100 % de los derechos a Locksley Invest, SL (FCB, 2022a, p. 278). La nota 10.2 de la memoria del informe anual 2021-2022 indica que:

El 30 de junio de 2022 el Club procedió a vender el 10 % de los derechos audiovisuales del Club de la competición profesional de La Liga a la sociedad Locksley Invest, SL, de la cual el Club mantiene un 49 % de la participación. El restante 51 % pertenece a la sociedad inversora estadounidense Sixth Street Partners (FCB, 2022a, p. 301).

Locksley Invest, SL (la página 278 del informe anual lo denomina erróneamente Locksley) se constituyó el 11 de enero de 2022 y su objeto social es la constitución, participación por ella misma o de forma indirecta en la gestión y control de otras empresas, así como la adquisición, alineación, tenencia y explotación de bienes inmuebles y también en la intermediación en operaciones comerciales, empresariales e inmobiliaria, y en negociaciones y explotaciones de patentes, marcas, licencias, *know-how* y derechos de propiedades (FCB, 2022a, p. 278).

El hecho de que la mayoría del capital no lo tenga el FCB, sino Sixth Street Partners, tiene su correspondencia con la gestión de la sociedad. La presidencia de Locksley Invest, SL es de Richard Salvatore Sberlati Jr., designado por el fondo Sixth Street Partners para dirigir

esta y otras inversiones en España, como la metalúrgica gallega Ferroatlántica. Por parte del fondo, también son administradores de Locksley Invest, SL Álvaro Baena, director general de Sixth Street Partners, y Paul Galliver, CEO de la oficina del fondo en Luxemburgo. De parte del FCB, la representación en esta nueva sociedad corre a cargo de su presidente, Joan Laporta, y el tesorero, Ferran Olivé (Registro Mercantil: Nota Locksley Invest, SL, 20 de julio de 2022).

El objetivo del FCB para crear esta empresa es intentar registrar un beneficio contable adicional de 144.989.000 euros en la contabilización de la cesión temporal de los derechos futuros de televisión, realizada en dos fases, e influyendo en dos ejercicios consecutivos.

Para argumentar la injustificable plusvalía de las dos operaciones, el FCB utilizó un criterio mercantil y otro contable. Por la venta del 10 % de los derechos de televisión, el club registró unos ingresos contables de 267.089.000 euros, aunque Sixth Street Partners solo pagó 207.500.000 euros, estimando una plusvalía de 59.589.000 euros. La argumentación mercantil de la operación es que «el Club ha contribuido con 60 M€ como ampliación de capital en la sociedad Locksey y Sixth Street con 207,5 M€» (FCB, 2022c, p. 8). Lo mismo sucedió con la segunda venta de los derechos a Sixth Street Partners por el resto del 15 % de los derechos, que ascendió a 400.400.000 euros, aunque únicamente 315.000.000 de euros fueron abonados por el pagador estadounidense, anotando una plusvalía no justificada de 85.400.000.

Existe una segunda argumentación del club, de tipo contable, pero igualmente indefendible. Para la operación del 10 %, el FCB argumenta que registra una plusvalía de 59.589.000 euros, por el «crecimiento del valor de esos derechos a lo largo de los próximos 25 años» (FCB, 2022b); es decir, el FCB intenta registrarse en el momento de la compra el beneficio de la operación de dentro de 25 años.

El artificio contable se realiza por medio de la creación de la sociedad filial Locksley Invest, SL entre ambas entidades, a la que el FCB vende sus derechos de televisión para siempre, aunque Sixth Street Partners solo se apropia de ese activo en un 25 % por 25 años.

El proceso conjunto de las dos operaciones consta de cinco fases:

1. El FCB y Sixth Street Partners crean la sociedad filial Locksley Invest, SL, teniendo el club el 49 % de la participación y Sixth Street Partners el restante 51 %.
2. El FCB vende a Locksley Invest, SL sus derechos de televisión de forma definitiva, sin limitación temporal alguna, salvo que a los 25 años tiene un derecho de recompra.
3. Sixth Street Partners entrega a Locksley Invest, SL 522.500.000 euros a cambio de adquirir el 25 % de esos derechos de televisión únicamente por un periodo de 25 años.
4. El FCB aporta a Locksley Invest, SL 144.989.000 euros para comprar sus propios derechos de televisión en la anualidad número 26 (año 2048), argumentando que en esa fecha valdrá ese importe de más.

5. El FCB recibe de Locksley Invest, SL 667.589.000 euros por ese 25 %, aunque de esta cantidad 144.989.000 euros han sido aportados por el propio FCB.

El FCB (2022c, p. 4) establece que el club se reserva a los 25 años una «opción de recompra para recuperar las acciones y por tanto los derechos de TV» (aunque no lo explicita, se refiere a las acciones del FCB en el capital de Locksley Invest, SL). El establecimiento de esta opción de recompra permitirá al FCB, en el año 2048, hacer tres cosas. La primera es no ejercer la opción de compra y mantener la empresa instrumental explotando los derechos, ya con el 100 % de la propiedad a cargo del FCB, porque habrá expirado el derecho de uso de Sixth Street Partners. La segunda es no ejercer la opción de compra y enajenar temporalmente los derechos televisivos de nuevo a esta u otra empresa. La tercera es que el FCB ejerza la opción de recompra sobre sus propios derechos en Locksley Invest, SL, intentando generar, de nuevo, otro beneficio artificial por la transacción.

La suma de ambas operaciones de venta de Locksley Invest, SL a favor del FCB aparece registrada como un ingreso excepcional en cada ejercicio en el que se firma la operación (el primer 10 % en el ejercicio contable 2021-2022 y el restante 15 % en el 2022-2023), con el que los gestores del FCB intentaban tapar el agujero de 481.318.000 euros de pérdidas contables del ejercicio 2020-2021, que había provocado un resultado de 450.732.000 euros de patrimonio neto negativo. Sin embargo, al FCB no le pareció suficiente recibir 522.500.000 euros para compensar los negativos datos contables precedentes y tener suficiente tesorería para acometer los compromisos de pagos a corto plazo; además, registró 144.989.000 euros de beneficio de más, de forma injustificada, para alcanzar unos ingresos entre ambas operaciones de 667.489.000 euros.

Lo adecuado sería que no se produjera un beneficio diferente utilizando una sociedad instrumental que sin utilizarla. Pero mucho menos se debería admitir que se produjera un beneficio porque el vendedor aportara a la sociedad instrumental una cantidad adicional con el mero objetivo de obtener mayores resultados positivos.

Si la operación se hubiera realizado sin la participación de Locksley Invest, SL, el resultado de la operación sería el siguiente: Sixth Street Partners pagó 522.500.000 euros al FCB, por lo que tuvo gastos por esa cantidad, mientras que el FCB recibió esa misma cantidad generando ingresos por ese importe.

Si la operación se realiza con Locksley Invest, SL, se intenta que parezca bien diferente. Sixth Street Partners pagó 522.500.000 euros a Locksley Invest, SL, por lo que la primera tuvo gastos por esa cantidad. El FCB, por esta operación, tuvo unos ingresos de 667.489.000 euros procedentes de Locksley Invest, SL y unos gastos de 144.989.000 euros con origen en la misma empresa instrumental, es decir, un beneficio neto consolidado de 522.500.000 euros, aunque quiera registrarse ingresos por 667.489.000 euros. Este importe de 522.500.000 euros es el importe de ingresos que debería reconocer el FCB, tanto si se realiza la operación mediante una sociedad instrumental como si no. De ninguna manera tendría sentido económico, ni contable, reconocer un importe de 144.989.000 euros de

beneficio argumentando que ese el importe que el FCB pagó a Locksley Invest, SL porque es únicamente una parte de una operación mayor.

La maniobra contable no consiguió engañar a LaLiga, que no consideró esos 144.989.000 euros como ingreso a efectos de rebajar el margen salarial; LaLiga no admitió esos ingresos porque fueron pagados por el propio FCB a una sociedad constituida a medias con el inversor. Sin embargo, el auditor sí que admitió que se reflejaran como ingresos, a pesar de que no lo son y de que el FCB nunca recibirá ese dinero. La actuación del auditor, en este caso, ha sido decepcionante.

La realización de esta maniobra puede ser el motivo fundamental de la ruptura con EY, el anterior auditor. Para poder realizar este tratamiento contable tan dudoso, es decisivo tener un auditor colaborador, y el FCB cambió de auditor al final del ejercicio 2020-2021. El club firmó con Grant Thornton (una empresa no *Big Four* –EY, Deloitte, PwC y KPMG–) para revisar sus cuentas a partir de la temporada 2021-2022 en sustitución de EY.

Con la enajenación de los derechos a través de una empresa instrumental, el FCB tenía un doble objetivo:

- Intentar que LaLiga aceptara un ingreso de 667.589.000 euros a efectos de *fair play* financiero. Sin embargo, LaLiga no lo aceptó, porque realmente al FCB recaudó únicamente 522.500.000 euros. Al recibir una interpretación contraria a sus intereses, el FCB tuvo que enajenar apresuradamente (porque el campeonato de Liga empezaba el 12 de agosto de 2022) patrimonio por 200.000.000 de euros más –a cambio del 49 % de Barça Studios– para poder inscribir ciertos jugadores, ya fichados, pero no inscritos por estar fuera de los límites salariales.
- Registrar contablemente 144.989.000 de ingresos extraordinarios artificiales divididos en su cuenta de resultados de los ejercicios contables 2021-2022 y 2022-2023. Con estos ingresos contabilizados pretendía evitar tener resultados contables negativos en las dos temporadas.

Únicamente le ha salido bien el segundo objetivo, porque el primero fue rechazado por LaLiga. Sin embargo, no es comprensible que un organismo no experto en materia contable y auditoría rechace este incumplimiento de la ley contable y el auditor sí lo admita con el consiguiente descrédito de la profesión de auditoría.

5.7. Correcto registro de la operación de enajenación temporal realizada por el FCB en 2022

El FCB comete tres manipulaciones o incumplimientos al registrar la enajenación temporal de los ingresos futuros: reconoce un ingreso superior al producido en la operación (cuantitativo

de los ingresos), imputa al resultado la totalidad del ingreso en el primer ejercicio contable (temporal de los ingresos) y no contabiliza una deuda como contrapartida (ausencia de pasivo).

La primera manipulación o incumplimiento del FCB al contabilizar la operación es que ha registrado un ingreso contable superior al que debiera haber contabilizado.

El FCB repitió en varias ubicaciones del informe anual que en la operación de venta acordada el 29 de junio de 2022 (a contabilizar en el ejercicio 2020-2021) se genera un ingreso contable de 267.089.000 euros. Sin embargo, el propio club, en su página web, reconoció que únicamente recibirá 207.500.000 euros por el 10 % de los derechos televisivos: «Sixth Street Partners invierte 207.500.000 euros y recibirá el beneficio económico del 10 % de los derechos de televisión del Club provenientes de LaLiga durante los siguientes 25 años» (FCB, 2022b).

Los argumentos del FCB para considerar que la plusvalía era superior al importe de la inversión se basan en estimar que el valor de este 10 % a los 25 años será de 267.089.000 euros. Este importe generado por el FCB es una estimación futura con alto nivel de incertidumbre que, quizá, fue válida para una negociación con Sixth Street Partners, pero nunca para ser registrada en unos estados financieros con alto nivel de fiabilidad que requieren los requisitos de la información a incluir en las cuentas anuales (PGC 2007, marco conceptual).

Similar procedimiento de enajenación, y argumentos de valoración, acontecieron con el otro 15 %, pues el FCB también cedió a Sixth Street Partners sus derechos de televisión en LaLiga durante 25 años. A pesar de haber recibido 315.000.000 de euros, el club registró un ingreso contable de 400.400.000 en las cuentas de 2022-2023.

En total, por el 25 % de los derechos audiovisuales, la firma de inversión abona 522.500.000 euros, mientras que el club ha decidido anotar unos ingresos extraordinarios de 667.489.000 euros, es decir, una diferencia de 144.989.000 euros de ingresos de más. La plusvalía reconocida por el FCB en la cesión de los derechos audiovisuales realizada en el año 2022 aparece detallada en el cuadro 3.

Cuadro 3. Plusvalía reconocida por el FCB en la cesión de los derechos audiovisuales en 2022

	Ingresos reconocidos en la contabilidad	Ingresos que debería registrar (importe a cobrar)	Diferencia por ingresos registrados de más por el FCB
Primer 10 %	267.089.000	207.500.000	59.589.000
Segundo 15 %	400.400.000	315.000.000	85.400.000
Total	667.489.000	522.500.000	144.989.000

Fuente: elaboración propia.

Además de este error cuantitativo en los ingresos, existe otro temporal. La segunda manipulación o incumplimiento del FCB es que la totalidad del importe de la plusvalía ha sido contabilizada como un ingreso en el primer ejercicio contratado. Los ingresos que se produzcan en la operación deben imputarse a resultados en cada uno de los ejercicios en el que se haya cedido el bien, nunca llevándose a resultados en el primer ejercicio contable.

La deficiencia temporal consiste en que el FCB ha anotado toda la plusvalía como un ingreso en el ejercicio en que se enajenó (cuentas anuales de 2021-2022 para el primero, de 2022-2023 para el segundo), cuando el criterio correcto es que se reparta en la cuenta de resultados a lo largo de los 25 años del acuerdo.

En el cuadro 4 aparecen los ingresos reconocidos por el FCB por la cesión del 10 % de los derechos audiovisuales realizada en el ejercicio 2021-2022; los ingresos que deberían ser contabilizados, y por diferencia, los ingresos registrados de más por el club. En el cuadro se pueden observar las dos manipulaciones o incumplimientos contables analizados referidas a los ingresos: registrar un ingreso artificial e imputar al primer ejercicio contable todo el ingreso. En este cuadro se muestra la imputación a ingresos en partes iguales, aunque sería también válida una incorporación creciente o decreciente de los ingresos a resultados.

Cuadro 4. Ingresos reconocidos por el FCB e ingresos que deberían ser contabilizados por la cesión del 10 % de los derechos audiovisuales realizada en el ejercicio 2021-2022

	Ingresos del FCB	Ingresos que debería registrar	Diferencia por ingresos registrados de más por el FCB
Primer ejercicio contable	267.089.000 (100 % del importe reconocido 267.089.000)	8.300.000 (1/25 del importe cobrado 207.500.000)	258.789.000
Veinticuatro ejercicios contables siguientes	–	8.300.000 (1/25 del importe cobrado 207.500.000)	–8.300.000

Fuente: elaboración propia.

El resultado consolidado del ejercicio 2021-2022 fue de 97.577.000 euros; si el FCB no hubiera registrado indebidamente la operación, hubiera tenido 258.789.000 euros menos de ingreso, lo que supone que exclusivamente con esta operación el resultado del ejercicio no sería positivo, sino negativo, en concreto, –161.212.000 euros de pérdidas contables del ejercicio. Importante es el resultado que tendría el FCB si no hubiera realizado estas operaciones de financiación ($-109.923.000 = 97.577.000 - 207.500.000$), pero, aún más relevante es el resultado que tendría si no hubiera realizado este incumplimiento de la ley contable con estas operaciones ($-161.212.000 = 97.577.000 - 258.789.000$).

Por su parte, en el cuadro 5 aparecen los ingresos reconocidos por el FCB por la cesión del 15 % de los derechos audiovisuales realizada en el ejercicio 2022-2023, los ingresos que deberían ser contabilizados y, por diferencia, los ingresos registrados de más por el club.

Cuadro 5. Ingresos reconocidos por el FCB e ingresos que deberían ser contabilizados por la cesión del 15 % de los derechos audiovisuales realizada en el ejercicio 2022-2023

	Ingresos del FCB	Ingresos que debería registrar	Diferencia por ingresos registrados de más por el FCB
Primer ejercicio contable	400.400.000 (100 % del importe reconocido 400.400.000)	12.600.000 (1/25 del importe cobrado 315.000.000)	387.800.000
Veinticuatro ejercicios contables siguientes	–	12.600.000 (1/25 del importe cobrado 315.000.000)	– 12.600.000

Fuente: elaboración propia.

Lo mismo ocurrirá en el ejercicio 2022-2023 si el auditor no lo impide. El FCB registrará unos ingresos contables inexistentes de 387.800.000 euros.

La tercera manipulación o incumplimiento es la más importante porque atenta a la propia naturaleza de la operación. Respecto a la posible disyuntiva de identificar la naturaleza del contrato (alquiler de uso de un inmovilizado intangible, ingreso o instrumento financiero), la operación cumple los requisitos establecidos en el PGC para ser registrados como un instrumento financiero. El propio FCB ha asumido que es un instrumento financiero porque ha reconocido un resultado del primer día (reconoce un ingreso de 267.089.000 euros el 29 de junio de 2022, y al día siguiente aparecen en el balance 266.112.000 euros), aspecto exclusivo de los instrumentos financieros. La consideración como instrumento financiero supone que el vendedor debería reflejar un pasivo financiero, por lo que de ninguna manera debería contabilizar ingresos sin registrar la contrapartida de pasivo. El FCB ha registrado un ingreso, pero no un pasivo.

El tratamiento contable de la cesión temporal de ingresos futuros entendida como un instrumento financiero conlleva que el sujeto que se financia debe contabilizar un pasivo financiero, con un horizonte determinado en el que los flujos de caja están perfectamente establecidos. Desde el día en que se reconozca, el pasivo financiero debe aparecer en el balance de la sociedad financiada en la masa patrimonial de patrimonio neto y pasivo como un pasivo no corriente. Esto supone aumentar el importe de las fuentes de financiación de la empresa que allí se reflejan, con la consiguiente representación negativa en el balance. El FCB no ha registrado el aumento de las deudas de la sociedad, porque supondría que socios, financiadores y potenciales inversores de la organización verían unas cuentas con una apariencia negativa.

Desde el punto de vista del fondo sobre la forma, la obtención de recursos con la venta de los derechos futuros de televisión es una financiación, y debería ser registrada como tal, lo que supondría registrar una deuda no corriente, que mantendría una apariencia negativa. Hay que tener en cuenta que el FCB podría haber pedido esa cuantía directamente a JP Morgan y Bank of America a un precio más barato que la operación que realmente hizo, pues, por realizar la actividad de intermediación, Sixth Street Partners necesariamente tendrá que ganar algo de dinero. Sixth Street Partners ofrece una financiación más cara que el préstamo directo, pero el FCB la prefiere en un intento de registrar la operación de forma distinta a una deuda.

En el cuadro 6 aparecen los importes de los pasivos reconocidos por el FCB por la cesión del 10 % de los derechos audiovisuales realizada en el ejercicio 2021-2022, los pasivos que deberían ser contabilizados y, por diferencia, los pasivos registrados de menos por el club contabilizado todo por el método lineal.

Cuadro 6. Pasivos reconocidos por el FCB y pasivos que deberían ser contabilizados por la cesión del 10 % de los derechos audiovisuales realizada en el ejercicio 2021-2022 por el método lineal

	Pasivos registrados por el FCB	Pasivos que debería registrar	Diferencia por los pasivos registrados de menos por el FCB
2021-2022	–	207.500.000	– 207.500.000
2022-2023	–	199.200.000	– 199.200.000
2023-2024	–	190.900.000	– 190.900.000
2024-2025	–	182.600.000	– 182.600.000
2025-2026	–	174.300.000	– 174.300.000
2026-2027	–	166.000.000	– 166.000.000
2027-2028	–	157.700.000	– 157.700.000
2028-2029	–	149.400.000	– 149.400.000
2029-2030	–	141.100.000	– 141.100.000
2030-2031	–	132.800.000	– 132.800.000
2031-2032	–	124.500.000	– 124.500.000
2032-2033	–	116.200.000	– 116.200.000
2033-2034	–	107.900.000	– 107.900.000



	Pasivos registrados por el FCB	Pasivos que debería registrar	Diferencia por los pasivos registrados de menos por el FCB
◀			
2034-2035	–	99.600.000	–99.600.000
2035-2036	–	91.300.000	–91.300.000
2036-2037	–	83.000.000	–83.000.000
2037-2038	–	74.700.000	–74.700.000
2038-2039	–	66.400.000	–66.400.000
2039-2040	–	58.100.000	–58.100.000
2040-2041	–	49.800.000	–49.800.000
2041-2042	–	41.500.000	–41.500.000
2042-2043	–	33.200.000	–33.200.000
2043-2044	–	24.900.000	–24.900.000
2044-2045	–	16.600.000	–16.600.000
2045-2046	–	–	–8.300.000

Fuente: elaboración propia.

Alternativamente, en el cuadro 7 se muestra cómo podría ser la imputación de ingresos por medio del tipo de interés efectivo para calcular el coste amortizado de la deuda. Con este método se consigue una imputación a ingresos decreciente, con un mayor aporte de ingresos en los primeros ejercicios de contrato, que es lo que le puede interesar al FCB, en vez de poseer siempre los 8.300.000 euros del método lineal.

Cuadro 7. Pasivos reconocidos por el FCB y pasivos que deberían ser contabilizados por la cesión del 10 % de los derechos audiovisuales realizada en el ejercicio 2021-2022 por coste amortizado

	Pasivos registrados por el FCB	Pasivos que debería registrar	Diferencia por los pasivos registrados de menos por el FCB
2021-2022	–	207.500.000	–207.500.000
2022-2023	–	142.851.133,25	–142.851.133,25





	Pasivos registrados por el FCB	Pasivos que debería registrar	Diferencia por los pasivos registrados de menos por el FCB
◀			
2023-2024	–	98.341.728,28	–98.341.728,28
2024-2025	–	67.697.925,36	–67.697.925,36
2025-2026	–	46.600.302,12	–46.600.302,12
2026-2027	–	32.075.025,74	–32.075.025,74
2027-2028	–	22.074.673,98	–22.074.673,98
2028-2029	–	15.189.639,03	–15.189.639,03
2029-2030	–	10.449.435,16	–10.449.435,16
2030-2031	–	7.185.903,03	–7.185.903,03
2031-2032	–	4.939.028,79	–4.939.028,79
2032-2033	–	3.392.102,44	–3.392.102,44
2033-2034	–	2.327.075,71	–2.327.075,71
2034-2035	–	1.593.826,88	–1.593.826,88
2035-2036	–	1.089.000,25	–1.089.000,25
2036-2037	–	741.437,58	–741.437,58
2037-2038	–	502.147,88	–502.147,88
2038-2039	–	337.401,89	–337.401,89
2039-2040	–	223.977,68	–223.977,68
2040-2041	–	145.887,47	–145.887,47
2041-2042	–	92.123,98	–92.123,98
2042-2043	–	55.108,92	–55.108,92
2043-2044	–	29.624,83	–29.624,83
2044-2045	–	12.079,56	–12.079,56
2045-2046	–	–	–
Fuente: elaboración propia.			

En el cuadro 8 aparecen los pasivos reconocidos por el FCB por la cesión del 15 % de los derechos audiovisuales realizada en el ejercicio 2022-2023, los pasivos que deberían ser contabilizados y, por diferencia, los pasivos registrados de menos por el club.

Cuadro 8. Pasivos reconocidos por el FCB y pasivos que deberían ser contabilizados por la cesión del 15 % de los derechos audiovisuales realizada en el ejercicio 2022-2023 por el método lineal

	Pasivos registrados por el FCB	Pasivos que debería registrar	Diferencia por los pasivos registrados de menos por el FCB
2022-2023	–	315.000.000	–315.000.000
2023-2024	–	302.400.000	–302.400.000
2024-2025	–	289.800.000	–289.800.000
2025-2026	–	277.200.000	–277.200.000
2026-2027	–	264.600.000	–264.600.000
2027-2028	–	252.000.000	–252.000.000
2028-2029	–	239.400.000	–239.400.000
2029-2030	–	226.800.000	–226.800.000
2030-2031	–	214.200.000	–214.200.000
2031-2032	–	201.600.000	–201.600.000
2032-2033	–	189.000.000	–189.000.000
2033-2034	–	176.400.000	–176.400.000
2034-2035	–	163.800.000	–163.800.000
2035-2036	–	151.200.000	–151.200.000
2036-2037	–	138.600.000	–138.600.000
2037-2038	–	126.000.000	–126.000.000
2038-2039	–	113.400.000	–113.400.000
2039-2040	–	100.800.000	–100.800.000
2040-2041	–	88.200.000	–88.200.000





	Pasivos registrados por el FCB	Pasivos que debería registrar	Diferencia por los pasivos registrados de menos por el FCB
◀			
2041-2042	–	75.600.000	– 75.600.000
2042-2043	–	63.000.000	– 63.000.000
2043-2044	–	50.400.000	– 50.400.000
2044-2045	–	37.800.000	– 37.800.000
2045-2046	–	25.200.000	– 25.200.000
2046-2047	–	–	–

Fuente: elaboración propia.

A efectos de comparar alternativas, en el cuadro 9 se muestra la imputación de ingresos por medio del tipo de interés efectivo para calcular el coste amortizado de la deuda. Con este método se consigue una imputación a ingresos decreciente, con un mayor aporte de ingresos en los primeros ejercicios de contrato, que es lo que le puede interesar al FCB, en vez de registrar 12.600.000 euros cada año por el método lineal.

Cuadro 9. Pasivos reconocidos por el FCB y pasivos que deberían ser contabilizados por la cesión del 15 % de los derechos audiovisuales realizada en el ejercicio 2022-2023 por coste amortizado

	Pasivos registrados por el FCB	Pasivos que debería registrar	Diferencia por los pasivos registrados de menos por el FCB
2022-2023	–	315.000.000,00	– 315.000.000,00
2023-2024	–	212.760.163,60	– 212.760.163,60
2024-2025	–	143.701.704,56	– 143.701.704,56
2025-2026	–	97.055.789,09	– 97.055.789,09
2026-2027	–	65.548.549,30	– 65.548.549,30
2027-2028	–	44.266.811,12	– 44.266.811,12
2028-2029	–	29.891.944,18	– 29.891.944,18
2029-2030	–	20.182.361,35	– 20.182.361,35



	Pasivos registrados por el FCB	Pasivos que debería registrar	Diferencia por los pasivos registrados de menos por el FCB
◀			
2030-2031	–	13.623.970,30	– 13.623.970,30
2031-2032	–	9.194.069,05	– 9.194.069,05
2032-2033	–	6.201.867,91	– 6.201.867,91
2033-2034	–	4.180.769,22	– 4.180.769,22
2034-2035	–	2.815.607,01	– 2.815.607,01
2035-2036	–	1.893.500,69	– 1.893.500,69
2036-2037	–	1.270.658,92	– 1.270.658,92
2037-2038	–	849.957,02	– 849.957,02
2038-2039	–	565.791,62	– 565.791,62
2039-2040	–	373.850,53	– 373.850,53
2040-2041	–	244.202,87	– 244.202,87
2041-2042	–	156.631,65	– 156.631,65
2042-2043	–	97.481,18	– 97.481,18
2043-2044	–	57.527,68	– 57.527,68
2044-2045	–	30.540,86	– 30.540,86
2045-2046	–	12.312,47	– 12.312,47
2046-2047	–	–	–

Fuente: elaboración propia.

En definitiva, aunando las tres manipulaciones o incumplimientos –cuantitativa y temporal de los ingresos y de ausencia de pasivo–, podemos afirmar que el FCB ha contabilizado la totalidad del importe reconocido artificialmente como un beneficio en el primer ejercicio contratado sin contabilizar un pasivo como contrapartida, cuando lo correcto hubiera sido registrar como ingreso un veinticincoavo del importe cobrado contabilizando un pasivo como contrapartida.

Como resumen, analizamos las diferencias de valores contables reconocidos por el FCB respecto a los que deberían ser contabilizados en el ejercicio 2021-2022:

- Diferencia por ingresos registrados de más en el ejercicio 2021-2022 respecto a los que deberían ser contabilizados: 258.789.000 euros. Esto supone que el resultado del ejercicio no sería positivo, sino negativo: – 161.212.000 euros de pérdidas contables del ejercicio.
- Diferencia por los pasivos registrados de menos en el ejercicio 2021-2022 respecto a los que deberían ser contabilizados: 207.500.000 euros.

Si no lo impide el auditor, el FCB ofrecerá un efecto similar en el ejercicio 2022-2023, teniendo en cuenta que se acumulan los resultados del segundo ejercicio del 10 %, con el primer ejercicio del 15 %. Como podemos observar en los cuadros 4 y 5, en los ingresos los dos efectos son contrarios, aunque el importe de los ingresos registrados de más por el FCB es una cifra aún mayor: 379.500.000 euros (387.800.000 – 8.300.000). Por su parte, como se recoge en los cuadros 6 y 8, el efecto en los pasivos está agravado porque tanto por el segundo ejercicio del 10 % como por el primer ejercicio del 15 % los dos efectos van en el mismo sentido, acumulando un pasivo inferior al que debería estar contabilizado: 514.200.000 euros (199.200.000 + 315.000.000) por el método lineal o 457.851.133 euros (142.851.133 + 315.000.000) por el método de coste amortizado.

5.8. Análisis contable de la cesión temporal de los derechos futuros de televisión realizada el 30 de junio de 2022

Diferenciamos tres conceptos: manipulación, error y fraude. La manipulación contable (contabilidad creativa) consiste en aprovechar los vacíos de la normativa contable, las alternativas previstas en la legislación contable y las posibilidades previstas en la legislación contable de realizar estimaciones más o menos optimistas con el fin de transformar la información contable para alcanzar los objetivos, siempre sin incumplir la ley. La contabilidad normalizada presenta posibilidades de manipulación contable –aprovechando los vacíos de la normativa contable, las alternativas previstas en la legislación contable y la necesidad de realizar estimaciones– con el fin de transformar la información contable presentada para alcanzar sus objetivos, sin incumplir el marco conceptual, las normas de registro, valoración y presentación y el resto de la normativa. Si un asiento no cumple la ley, se produce un incumplimiento, que puede ser error o fraude. Los errores contables son incumplimientos de la normativa contable no intencionados. El fraude contable es «un acto intencionado realizado por una o más personas de la dirección, los responsables del gobierno de la entidad, los empleados o terceros, que conlleve la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal» (IFAC, 2013, párrafo 11).

El FCB ha realizado un inadmisibles doble incumplimiento de la ley contable sobre los ingresos (no solo temporal, sino también cuantitativa), pues ha incumplido los preceptos contables al valorar los ingresos no por la contraprestación que recibe, sino por el importe por el que ha valorado subjetivamente que valdrán esos derechos de televisión dentro de 25 años, pero, además, contabiliza todo el ingreso del primer año por el dinero que se recibía y

que correspondía al devengo durante 25 años. Es difícil saber si es un error o fraude, pero existen indicios de que se hace voluntariamente porque, en vez de utilizar el valor razonable en el momento de la contratación, como es habitual en la práctica contable, el registro se basa en una valoración extracontable sobre el valor del activo dentro de un plazo muy lejano.

Igualmente, el FCB no registra pasivo alguno por la operación, lo que debe interpretarse como un incumplimiento del PGC. La decisión de elegir registrar un pasivo por el método lineal o por coste amortizado es una manipulación contable, dentro del cumplimiento de la norma contable, pues la empresa puede aprovechar la flexibilidad de la legislación para elegir el criterio más beneficioso a sus intereses. Sin embargo, no registrar pasivo alguno es un claro incumplimiento de la ley contable. Si el incumplimiento fuese voluntario, y hay dudas razonables de ello, sería un fraude.

Existen dos razones para pensar que, al igual que ha cometido fraude mercantil (epígrafe 5.4), el FCB ha cometido fraude contable para que sus estados financieros tengan mejor apariencia. La primera razón es que oculta la información que podría explicar su forma de registrar. La valoración podría tener una cierta lógica si fuese explicado en el informe anual del ejercicio 2021-2022 por la empresa, pues, si no tuviera nada que ocultar, ofrecería una información clara acerca de que esta valoración subjetiva no fiable es la mejor alternativa en las circunstancias económicas actuales por unos motivos determinados. Pero este no es el caso. El FCB oculta la información expresando únicamente esa cifra subjetiva, no explicada, sin ofrecer a los usuarios el cálculo que sostiene la cifra, y esto solo puede deberse a que el incumplimiento de la norma contable es realizado voluntariamente. La segunda razón para identificar este incumplimiento como fraude es la instrumentalización por medio de una empresa intermediaria creada con el único objetivo de generar un beneficio artificial. La creación de la empresa Locksley Invest, SLU y la formalización de tres contratos con Sonlez Adjacent, SARL no puede considerarse como involuntaria o casual.

La operación realizada por el FCB es compatible con los cinco rasgos característicos del delito de falsedad en documentos contables del artículo 290 del Código Penal (CP), que castiga a los administradores de una sociedad que falseen las cuentas anuales:

1. Ha sido cometido por determinados particulares: los administradores (Sentencias de la Audiencia Nacional de 7 de mayo de 2007 y del Tribunal Supremo de 18 de febrero de 2011).
2. Ha sido producido en elementos esenciales de los documentos contables más importantes: los estados financieros (Sentencias del Tribunal Supremo de 21 de enero de 1994, 21 de noviembre de 1995 y 18 de febrero de 2011).
3. Ha cometido delito de falsedad. La falsedad supone la «inobservancia de los deberes mercantiles», ya sea por la «omisión de datos» o por «la consignación de otros ficticios» (Sentencia de la Audiencia Provincial de las Islas Baleares de 13 de diciembre de 2000). Por tanto, la falsedad podrá llevarse a cabo tanto de forma activa como omisiva. La activa acontece cuando el administrador incluye, en la documentación,

datos distintos a los reales, de forma que se proporcione una imagen distorsionada. La omisión se produce cuando el administrador oculte u omita datos relevantes cuya presencia es imprescindible para reflejar veraz e íntegramente la situación real. Con la cesión de derechos futuros, los administradores del FCB han incurrido en ambas, registrando hechos falsos y no incluyendo contenidos para ocultar que parte de los ingresos que recibía tenían su origen en el propio club. Esto se une a que anteriormente el FCB ya fue: (a) condenado por falsedad documental y por delitos fiscales en fichajes de jugadores (caso Neymar); (b) imputado por la Fiscalía por generar beneficios contables artificiales disfrazando permutas por la compraventa de futbolistas (Kroll LLC, 2023), y (c) investigado por la Fiscalía Anticorrupción por delitos de corrupción continuada en los negocios (art. 286 bis.4 del CP), administración desleal y falsedad en documento mercantil (caso Negreira).

4. Evita conocer la verdadera situación económica. Para que se produzca el delito es necesario que con la falsedad se transmita una imagen inveraz, desfigurada o incorrecta del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados de la sociedad y de los flujos de efectivo. La conducta típica implica el falseamiento de las cuentas anuales, por lo que «se precisa una acción falsaria que evite conocer la verdadera situación de la sociedad» (Sentencias de las Audiencias Provinciales de Jaén de 3 noviembre de 1999 y de Málaga de 22 de noviembre de 2002). Con la manipulación del FCB se han aumentado los ingresos y disminuido los pasivos lo suficiente como para ofrecer una situación económico-financiera distinta.
5. Existe dolo (Sentencias del Tribunal Supremo de 14 de julio de 2000 y 5 de octubre de 2006) porque cumple los tres rasgos que definen el dolo: «Es la producción de un resultado típico y antijurídico con consciencia de que se quebranta un deber, conocimiento de la relación de causalidad existente entre la conducta y el hecho dañoso, y voluntad de realizar la acción» (Jiménez de Asúa, 1931, p. 37).

6. Conclusiones

La naturaleza contable es distinta para la cesión temporal de ingresos futuros que para la enajenación definitiva de ellos. Respecto al modo de contabilización, también debe identificarse si el activo enajenado estaba registrado o no en el activo de la sociedad vendedora.

En el supuesto de la venta definitiva, no se registra una deuda, sino que debe registrarse el ingreso o beneficio directamente a resultados en el ejercicio de la enajenación. Si anteriormente aparecía como derecho inmaterial entre los activos no corrientes, debe contabilizarse un beneficio por la venta al dar de baja en el balance el activo. Si no aparecía en el balance, se debe registrar un ingreso directamente en el ejercicio de la enajenación.

Por su parte, en la enajenación temporal de sus derechos audiovisuales, necesariamente todas las empresas deberían registrar como deuda el importe recibido, a pesar de que no

les convenga –en el caso del FCB, por sus requisitos de límite salarial y por intentar revertir un acusado patrimonio neto negativo–. En la enajenación temporal se debe llevar a la cuenta de pérdidas y ganancias una parte de los ingresos a lo largo de la duración del contrato de cesión (puede ser lineal o con otro criterio). Eso debería ser así tanto si el contrato lo realiza la sociedad directamente como por medio de una empresa instrumental.

Las operaciones de cesión temporal son muy susceptibles de realizar en ellas un incumplimiento de la ley contable, y el auditor debe estar muy atento y no permitir contabilizar ni un ingreso de la totalidad del contrato en el ejercicio contable de la firma del contrato ni un ingreso por encima del valor razonable ni un ingreso sin registrar su pasivo.

La cesión temporal de los derechos futuros de televisión realizada por el FCB en el verano de 2022 tenía dos motivaciones –una económica y otra contable–, pero ninguna se consiguió. Económicamente, el FCB pretendía recibir una gran aportación de tesorería en un momento en el que necesitaba abonar una gran cantidad de dinero a acreedores a corto plazo, que no tenía. Sin embargo, la LaLiga no aceptó un ingreso de 667.589.000 euros a efectos de *fair play* financiero, porque realmente al FCB recaudó únicamente 522.500.000 euros. Al recibir una interpretación contraria a sus intereses, el FCB tuvo que enajenar apresuradamente (porque el campeonato de Liga empezaba el 12 de agosto de 2022) patrimonio por 200.000.000 de euros más –a cambio del 49 % de Barça Studios– para poder inscribir ciertos jugadores, ya fichados, pero no inscritos por estar fuera de los límites salariales.

La motivación contable de tener beneficios no se ha conseguido sin incumplimiento de la norma contable, pues era imposible alcanzarla en un solo ejercicio con las cifras de la operación, ya que el dinero que se recibía correspondía al devengo de 25 años. El FCB intentó tener resultados positivos, pero solo pudo conseguirlo incumpliendo las normas contables. Bien es cierto que la contabilidad normalizada presenta una flexibilidad de registro para contabilizarla sin incumplir la ley, sin embargo, el FCB ha pretendido tener resultados positivos no con maniobras de manipulación contable, sino de incumplimiento de la norma contable, llevando todo el resultado de la operación al primer ejercicio en el que se formaliza. Pero este no fue el único incumplimiento.

Al registrar la operación, el FCB incurrió en tres incumplimientos de las normas contables: reconoce un ingreso superior al producido en la operación, imputa al resultado la totalidad del ingreso en el primer ejercicio contable y no contabiliza un pasivo como contrapartida. En concreto, ha realizado una doble manipulación contable en los ingresos pues ha incumplido los preceptos contables al valorar los ingresos no por la contraprestación que recibe, sino por el importe por el que ha valorado subjetivamente que valdrán esos derechos de televisión dentro de 25 años y, además, ha llevado todo el resultado de la operación al primer ejercicio en el que se formaliza. Por último, no ha contabilizado un pasivo financiero. Aunando las tres deficiencias podemos afirmar que el FCB ha reconocido la totalidad del importe reconocido artificialmente como un beneficio en el primer ejercicio contratado sin contabilizar un pasivo como contrapartida, cuando lo correcto hubiera sido registrar como ingreso un veinticincoavo del importe cobrado contabilizando un pasivo como contrapartida.

Los incumplimientos permitieron al FCB tener una mejor apariencia, pues reconoció en el ejercicio 2021-2022 más ingresos y menos pasivos de los que le correspondería. Por un lado, registró 258.789.000 euros de ingresos de más respecto a los que deberían ser contabilizados. Este dato es fundamental porque el resultado del ejercicio no debería ser positivo, sino negativo: - 161.212.000 euros de pérdidas contables del ejercicio. Por otro lado, registró 207.500.000 euros de pasivos de menos respecto a los que deberían ser contabilizados. Si no lo impide el auditor, el FCB ofrecerá un efecto similar en el ejercicio 2022-2023, teniendo en cuenta que se aunarán los resultados tanto por el segundo ejercicio del 10 % como por el primer ejercicio del 15 %. El importe de los ingresos registrados de más por el FCB será 379.500.000 euros mientras que los pasivos contabilizados de menos serán 514.200.000 euros por el método lineal o 457.851.133 euros por el método de coste amortizado.

Referencias bibliográficas

- FCB (2021). Cuentas anuales consolidadas del ejercicio (finalizado el 30 de junio de 2021), informe de gestión consolidado e informe de auditoría. En *Memoria 2020-2021*.
- FCB (2022a). Cuentas anuales consolidadas del ejercicio (finalizado el 30 de junio de 2022), informe de gestión consolidado e informe de auditoría. En *Memoria 2021-2022*.
- FCB (2022b). El FC Barcelona y Sixth Street Partners llegan a un acuerdo para la adquisición de un 10 % de los derechos de televisión del club en LaLiga. *Noticias*. <https://www.fcbarcelona.es/es/club/noticias/2662883/el-fc-barcelona-y-sixth-street-llegan-a-un-acuerdo-para-la-adquisicion-de-un-10-de-los-derechos-de-television-del-club-de-laliga>
- FCB (2022c). *Ratificación de la operación de cesión de derechos audiovisuales liquidación del ejercicio económico 2021/22*. Asamblea general de socios compromisarios de 9 de octubre del 2022.
- IFAC (2013). *Norma internacional de auditoría 240: responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude* (NIA-ES 240).
- Jiménez de Asúa, L. (1931). *La teoría jurídica del delito* [discurso leído en la solemne inauguración del curso académico 1931-1932]. Imprenta Colonial. Estrada Hermanos.
- Kroll LLC (2023). *Forensic Futbol Club Barcelona* [incluida en la demanda presentada ante la Fiscalía de Barcelona].
- Real Madrid CF (2022). *Informe anual 2021-2022*.

Miguel Ángel Villacorta Hernández. Profesor de la Universidad Complutense de Madrid. Doctor en Contabilidad por la Universidad Complutense de Madrid. Doctor en Derecho por la Universidad Carlos III. Doctor en Historia por la Universidad de Valladolid y la Universidad del País Vasco. <https://orcid.org/0000-0003-2515-2126>

Registro contable de una tarifa de pesca

Análisis de la consulta 3 del BOICAC 134, de junio de 2023

Ángel Montes Carrillo

Profesor del CEF.- (España)

Extracto

Esta consulta analiza el tratamiento contable de una tarifa de pesca y se ilustra con un supuesto práctico.

Publicado: 03-05-2024

Consulta 3

Sobre el registro contable de una tarifa de pesca.

Respuesta

La consulta se formula por una cofradía de pescadores y se refiere al tratamiento contable de la tarifa X-PESCA FRESCA aplicable en los puertos de una comunidad autónoma, y comprende:

La utilización por los buques pesqueros en actividad y los productos de la pesca marítima fresca de las aguas del puerto, instalaciones de balizamiento, muelles, dársenas, zonas de manipulación y servicios generales o de policía.

Son sujetos obligados al pago de la misma el armador del buque o quien en su representación realice la primera venta. El sujeto pasivo deberá hacer repercutir el importe de la tarifa X-PESCA FRESCA sobre el primer comprador de la pesca, si lo hay, quedando éste obligado a soportar dicha repercusión, la cual se hará constar de manera expresa y separada en la factura o documento equivalente.

Subsidiariamente serán responsables del pago de la tarifa el primer comprador de la pesca, salvo que demuestre haber soportado efectivamente la repercusión, y el representante del armador, en su caso.

Hasta el momento, la tarifa repercutida no se ha contabilizado como mayor importe de la cifra de negocios ni como un gasto, registrándose solo en cuentas del subgrupo 47, «Administraciones públicas». A estos efectos, se cuestiona si el criterio seguido en la contabilización de la tarifa repercutida es correcto o, por el contrario, si debe contabilizarse la repercusión al primer comprador de lonja como mayor cifra de negocios y el pago de la liquidación al ente público como un gasto.

Al regular la valoración de los ingresos en la norma de registro y valoración (NRV) 14.^a, «Ingresos por ventas y prestación de servicios», de la segunda parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en redacción dada por el Real Decreto 1/2021, se establece:

No formarán parte de los ingresos los impuestos que gravan las operaciones de entrega de bienes y prestación de servicios que la empresa debe repercutir a terceros como el impuesto sobre el valor añadido y los impuestos especiales, así como las cantidades recibidas por cuenta de terceros.

El Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PGC de Pymes), aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, se expresa en términos análogos en su NRV 16.^a, «Ingresos por ventas y prestación de servicios».

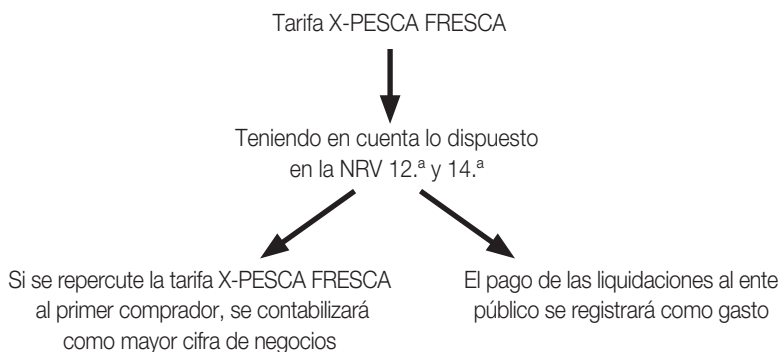
Por su parte, la NRV 12.^a, «Impuesto sobre el valor añadido (IVA), impuesto general indirecto canario (IGIC) y otros impuestos indirectos», del PGC, y en similares términos la NRV 14.^a del PGC de Pymes, indican en su último párrafo lo siguiente (énfasis añadido):

Las reglas sobre el IVA repercutido serán aplicables, en su caso, al IGIC y a cualquier otro impuesto indirecto que grave las operaciones realizadas por la empresa y que sea recibido por cuenta de la Hacienda Pública. *Sin embargo, se contabilizarán como gastos y por tanto no reducirán la cifra de negocios, aquellos tributos que para determinar la cuota a ingresar tomen como referencia la cifra de negocios u otra magnitud relacionada, pero cuyo hecho imponible no sea la operación por la que se transmiten los activos o se prestan los servicios.*

Sobre la base de todo lo expuesto, si se repercute la tarifa X-PESCA FRESCA al primer comprador, deberá contabilizarse como mayor cifra de negocios y el pago de las liquidaciones al ente público como un gasto.

En cualquier caso, en la memoria de las cuentas anuales se deberá incluir toda la información significativa sobre los hechos descritos en la consulta, con objeto de que las cuentas anuales reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad.

Esquema



Enunciado

La sociedad AMC, SL posee una flota de tres barcos que faenan por la costa de la Comunidad Valenciana vendiendo la pesca obtenida en la lonja del puerto de Sagunto.

En la última salida, ha pescado una variedad de especies típicas del mar Mediterráneo, acudiendo el 05-03-2024 a la lonja del puerto de Sagunto. En la subasta realizada en la lonja obtiene un importe de 200.000 euros, repercutiendo también al comprador la tasa de la pesca fresca, que se establece para los puertos de la Comunidad Valenciana en un 2,2 % sobre el precio obtenido por su venta en subasta en la lonja del puerto.

Se pacta con el cliente que el importe adeudado se percibirá en un plazo de 15 días.

El pago de la tasa se efectuará al final de cada mes a la Autoridad Portuaria.

Se pide:

Contabilizar lo que proceda en relación con los anteriores hechos.

Solución

La tasa de la pesca fresca se regula en los artículos 218 a 222 del Real Decreto legislativo, de 5 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante.

El artículo 218 establece que constituye, entre otros, el hecho imponible de esta tasa la utilización por la pesca fresca, que accedan al recinto portuario por vía marítima, en barco de pesca o mercante, de las instalaciones de atraque, zonas de manipulación y de venta, accesos, vías de circulación, zonas de estacionamiento y otras instalaciones portuarias.

El artículo 219 establece como sujeto pasivo de esta tasa al armador del buque o embarcación pesquera, en el caso de que la pesca fresca acceda al puerto por vía marítima. El mismo precepto, en su apartado 4, dispone que el sujeto pasivo de esta tasa repercutirá su importe en el comprador de la pesca.

La consulta 3 del BOICAC 134 respecto al tratamiento contable de la tasa ha dispuesto que el importe de esta, en tanto que se repercute al comprador y no se trata de una operación que grava las operaciones de entrega de bienes y prestaciones de servicios, se registrará como mayor importe de la cifra de negocios, registrándose como mayor importe de las ventas.

Asimismo, como la tasa debe ingresarla el sujeto pasivo de la esta a la Autoridad Portuaria, no siendo el hecho imponible de la misma la operación por la que se transmiten los activos, el importe de la tasa se registrará como gasto por el obligado al pago.

Con base en el esquema y sobre lo expuesto, proceden las siguientes anotaciones por los hechos del enunciado:

05-03-2024: Por el registro de la venta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Cientes	204.400	
700	Ventas de mercaderías (200.000 + 200.000 × 2,2 %)		204.400

De conformidad con lo dispuesto en la consulta, la tasa PESCA FRESCA se registrará como mayor cifra de negocios.

Por el gasto por la tasa de la pesca fresca:

Código	Cuenta	Debe	Haber
631	Otros tributos	4.400	
475X	Hacienda pública, acreedora por tasa de la pesca fresca		4.400

El devengo de la tasa se produce de conformidad con el artículo 219 cuando la pesca fresca inicie su paso por la zona de servicio del puerto, por lo que el gasto se devenga en el momento en que se vende la pesca en la lonja del puerto.

20-03-2024: Por el cobro del importe de la venta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	204.400	
430	Cientes		204.400

31-03-2024: Por el pago de la tasa:

Código	Cuenta	Debe	Haber
475X	Hacienda pública, acreedora por tasa de la pesca fresca	4.400	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		4.400

Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en la escala superior de finanzas, subgrupo A1, cuerpo superior de la Administración de la Xunta de Galicia

Ulpiano L. Villanueva Rodríguez (†)

Interventor del Consello de Contas de Galicia.

Funcionario de la escala superior de finanzas de la Xunta de Galicia (España)

(Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso en la escala superior de finanzas, subgrupo A1, cuerpo superior de Administración de la Xunta de Galicia, convocado por Orden de 31 de mayo de 2021 de la Consejería de Hacienda y Administración Pública [Diario Oficial de Galicia número 115, de 18 de junio de 2021])

Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera.** Impuesto sobre beneficios.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Subvenciones.
- Caso 3. Contabilidad de sociedades.** Fusión.
- Caso 4. Contabilidad financiera.** Activos financieros a coste amortizado.
- Caso 5. Contabilidad financiera.** Concesión administrativa. Provisión por desmantelamiento, retiro y rehabilitación.
- Caso 6. Contabilidad financiera.** Arrendamiento financiero.
- Caso 7. Contabilidad financiera y de sociedades.** Operaciones entre empresas vinculadas y distribución de dividendos.
- Caso 8. Contabilidad financiera y de sociedades.** Estado de cambios en el patrimonio neto.

Publicado: 03-05-2024

Caso práctico núm. 1

Contabilidad financiera

Se dispone como información anexa de un extracto de las cuentas anuales de la sociedad Aunosa para el ejercicio 01. El tipo de gravamen del impuesto sobre sociedades es del 25 %. El tratamiento fiscal de las subvenciones recibidas es el prescrito por la legislación fiscal aplicable a las sociedades mercantiles españolas. No se dispone de información sobre las deducciones y bonificaciones fiscales aplicadas sobre la cuota ni sobre las retenciones y pagos a cuenta.

Se pide:

- a) Asientos contabilizados en el diario de Aunosa, durante el ejercicio 01, relacionados con la contabilización de activos y pasivos por impuesto diferido.
- b) Gasto por impuesto corriente, para el ejercicio 01, registrado en la cuenta de pérdidas y ganancias de Aunosa.

Anexo

Estados financieros de Aunosa para el ejercicio 01

Balance de situación	Ej. 01	Ej. 00
A) ACTIVO NO CORRIENTE	245.279	260.333
I. Inmovilizado intangible		
II. Inmovilizado material		
1. Terrenos y construcciones	47.700	23.700
2. Instalaciones técnicas y otro inmovilizado material	107.221	156.000



Balance de situación	Ej. 01	Ej. 00
◀		
IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo		
1. Instrumentos de patrimonio	47.262	36.000
V. Inversiones financieras a largo plazo		
1. Instrumentos de patrimonio	39.950	42.000
VI. Activos por impuesto diferido	3.146	2.633
B) ACTIVO CORRIENTE	114.718	37.565
II. Existencias		
1. Comerciales	44.103	19.500
6. Anticipos a proveedores	2.894	683
III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar		
1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios	5.467	8.900
5. Activo por impuesto corriente		410
7. Accionistas (socios) por desembolsos exigidos		3.280
VI. Periodificaciones a corto plazo	820	600
VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes		
1. Tesorería	60.921	4.191
Total activo	359.484	297.898
	Ej. 01	Ej. 00
A) PATRIMONIO NETO	326.658	269.464
A.1) Fondos propios		
I. Capital		
1. Capital escriturado	217.804	185.000
▶		

	Ej. 01	Ej. 00
◀		
III. Reservas		
1. Legal y estatutarias	37.000	37.000
2. Otras reservas	45.930	32.000
IV. (Acciones y participaciones en el patrimonio propias)	- 11.131	2.000
VII. Resultado del ejercicio	50.409	25.050
VIII. (Dividendo a cuenta)	- 14.182	- 6.586
A.2) Ajustes por cambios de valor		
I. Activos financieros disponibles para la venta	- 12.000	- 12.000
A.3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos	12.828	7.000
B) PASIVO NO CORRIENTE	5.506	2.933
IV. Pasivos por impuesto diferido	5.506	2.333
V. Periodificaciones a largo plazo		600
C) PASIVO CORRIENTE	27.320	25.500
III. Deudas a corto plazo		
2. Deudas con entidades de crédito	16.000	18.000
V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar		
1. Proveedores	7.150	5.900
5. Pasivos por impuesto corriente	2.120	
7. Anticipos de clientes	1.450	1.100
VI. Periodificaciones a corto plazo	600	500
Total patrimonio neto y pasivo	359.484	297.898

Cuenta de pérdidas y ganancias	Ej. 01
A) OPERACIONES CONTINUADAS	
1. Importe neto de la cifra de negocios	
a) Ventas	260.000
4. Aprovisionamientos	
a) Consumo de mercaderías	- 161.841
5. Otros ingresos de explotación	
b) Subvenciones de explotación incorporadas al resultado del ejercicio	390
6. Gastos de personal	
a) Sueldos, salarios y asimilados	- 14.200
7. Otros gastos de explotación	
a) Servicios exteriores	- 200
c) Pérdidas, deterioro y variación de provisiones por operaciones comerciales	60
8. Amortización del inmovilizado	- 21.800
9. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras	840
11. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado	
a) Deterioros y pérdidas	800
b) Resultados por enajenaciones y otras	8.261
A.1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11)	72.310
13. Gastos financieros	
b) Por deudas con terceros	- 8.000
16. Deterioro y resultados por enajenaciones de instrumentos financieros	



Cuenta de pérdidas y ganancias	Ej. 01
◀	
a) Deterioros y pérdidas	-909
A.2) RESULTADO FINANCIERO (12 + 13 + 14 + 15 + 16)	-8.909
A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS (A.1 + A.2)	63.401
17. Impuestos sobre beneficios	-12.602
A.4) RESULTADO DEL EJERCICIO PROCEDENTE DE OPERACIONES CONTINUAS (A.3 + 17)	50.799
A.5) RESULTADO DEL EJERCICIO (A.4 + 18)	50.799

Estado de cambios en el patrimonio neto correspondiente al ejercicio terminado el 31-12-01

A) Estado de ingresos y gastos reconocidos correspondiente al ejercicio terminado el 31-12-01

	Ej. 01
A) Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias	50.799
Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto	
III. Subvenciones, donaciones y legados recibidos	8.611
V. Efecto impositivo	-2.153
B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto (I + II + III + IV + V)	6.458
Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias	
VIII. Subvenciones, donaciones y legados recibidos	-840
IX. Efecto impositivo	210
C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias (VI + VII + VIII + IX)	-630
Total de ingresos y gastos reconocidos (A + B + C)	56.627

Solución¹

Apartado A

En primer lugar, se procede a contabilizar el efecto impositivo de la imputación de la subvención con los datos que aporta el Estado de ingresos y gastos reconocidos:

Por un lado, el efecto impositivo derivado de la obtención de la subvención: $8.611 \times 25\% = 2.153$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	2.153	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		2.153

Por otro lado, el efecto impositivo derivado de la imputación al resultado del ejercicio de la subvención: $840 \times 25\% = 210$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	210	
8301	Impuesto diferido		210

De esta forma, coincide el saldo en balance del ejercicio 01 de «Subvenciones, donaciones y legados» (12.828) con su saldo inicial (7.000), más la variación experimentada en el ejercicio 01 como consecuencia de la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9 (5.828)²:

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos por subvenciones	8.611	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		840
8301	Impuesto diferido		1.943
130	Subvenciones oficiales de capital		5.828

¹ Para solucionar este supuesto no se tiene en cuenta el posible efecto fiscal derivado del ajuste de las acciones a valor razonable con cambios en patrimonio neto que figuran en balance, y que, sin perjuicio de otras consideraciones, podrían no integrarse en la base imponible del impuesto.

² Asiento no solicitado por el enunciado.

A continuación se procede a comparar el saldo en balance del ejercicio 01 de «Activos por impuesto diferido» (3.146) con el saldo del ejercicio 00 (2.633), por lo que se hace necesario para su conciliación el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
474	Activos por impuesto diferido	513	
6301	Impuesto diferido ³		513

Asimismo, se compara el saldo en balance del ejercicio 01 de «Pasivos por impuesto diferido» (5.506) con el saldo del ejercicio 00 (2.333), más el abono de 2.153 y menos el cargo de 210 antes contabilizados, de forma que se hace necesario para su conciliación el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido ⁴	1.230	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		1.230

Apartado B

Una vez realizado lo anterior, el saldo del gasto por impuesto diferido (6301) es de 1.230 – 513 = 717, mientras que en la cuenta de pérdidas y ganancias figura un gasto por impuesto sobre beneficios (que incluye las cuentas 6300 –impuesto corriente– y 6301 –impuesto diferido–) por 12.602. Por lo tanto, será necesario registrar un gasto por impuesto corriente por importe de 11.885.

Asimismo, en el balance figura «Pasivos por impuesto corriente» por importe de 2.120, por lo que la diferencia con el gasto por impuesto corriente será el importe de las retenciones y pagos a cuenta del ejercicio (ya restado del saldo de «Activos por impuesto corriente» que figura en balance).

Por lo tanto, se haría el siguiente asiento:

³ Tiene que ser del grupo 6, ya que no hay información en el enunciado que nos indique que se pueda corresponder con una operación contra patrimonio neto.

⁴ Tiene que ser del grupo 6, ya que no hay información en el enunciado que nos indique que se pueda corresponder con una operación contra patrimonio neto.

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	11.885	
473	Hacienda pública, retenciones y pagos a cuenta		9.765
4752	Hacienda pública acreedora por impuesto sobre sociedades		2.120

Caso práctico núm. 2

Contabilidad financiera

La sociedad Adosa adquiere el 01-01-01 una máquina con un coste de 20.000 um. Una Administración pública le concede una subvención del 20 % de la inversión, condicionada a que aumente en, al menos, el mismo porcentaje la plantilla de la empresa. A 31-12-01, Adosa no cumple dicho requisito.

La máquina tiene una vida útil de 10 años, y se amortiza linealmente, con un valor residual nulo.

El 01-01-03, Adosa alcanza finalmente un incremento de su plantilla en un 20 %.

El 31-12-04, la sociedad registra una pérdida por deterioro del valor de la máquina de 2.000 um

El 31-12-05, la máquina tiene un valor razonable de 10.000 um. En caso de venderla, se estiman unos gastos por enajenación de 100 um. El valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados, derivados del uso normal del activo, se estima en 10.400 um.

El tipo de gravamen del impuesto sobre sociedades es del 25 %.

Normativa aplicable: Plan General de Contabilidad (PGC). Ley del impuesto sobre sociedades. Se prescinde del impuesto sobre el valor añadido.

Se pide:

Asientos en el libro diario de Adosa hasta el 31-12-05.

Solución

01-01-01

Por la adquisición de la máquina, que suponemos a través de bancos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	20.000	
572	Bancos c/c		20.000

Por la concesión de la subvención (entendemos que se cobra a través de bancos), por importe del 20 % del precio de adquisición:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos c/c	4.000	
522	Deudas c/p transformables en subvenciones ⁵		4.000

31-12-01

Por la amortización de la máquina (20.000/10 años):

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	2.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		2.000

⁵ Norma de registro y valoración (NRV) 18.^a 1.1, 2.º párrafo:

Las subvenciones, donaciones y legados que tengan carácter de reintegrables se registrarán como pasivos de la empresa hasta que adquieran la condición de no reintegrables. A estos efectos, se considerará no reintegrable cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención, donación o legado a favor de la empresa, se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre la recepción de la subvención, donación o legado.

31-12-02

Por la amortización de la máquina (20.000/10 años):

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	2.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		2.000

01-01-03

Por el reconocimiento de la subvención⁶ y de su efecto impositivo (tipo de gravamen del 25 %):

Código	Cuenta	Debe	Haber
522	Deudas c/p transformables en subvenciones	4.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		4.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	1.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		1.000

⁶ Tratamiento de acuerdo con lo previsto en la contestación a la segunda cuestión de la consulta 11 del BOICAC número 75:

Subvención que cumple los requisitos para ser no reintegrable en un momento posterior al del devengo de los gastos que financia o de la amortización de los activos que financia.

[...] Si la subvención financia parte de un activo, y en el momento de registro de la subvención como ingreso de patrimonio neto, el valor contable del activo fuese superior al importe concedido, se aplicará el criterio general de imputar en la cuenta de pérdidas y ganancias la citada subvención, donación o legado, en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para el activo financiado, desde el momento del registro, es decir, prospectivamente. En este caso no procederá hacer imputaciones en función de la amortización de años previos, en tanto la subvención, donación o legado se ha debido registrar como un ingreso en un momento posterior de acuerdo con los criterios contables (en consecuencia, no se trata de un error ni de un cambio de criterio contable) y admite ser correlacionada con la imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias del valor contable del activo a partir del momento en que, de acuerdo con la norma de registro y valoración 18.^a del Plan General de Contabilidad, procede su registro como ingreso de patrimonio neto.

01-12-03

Por la amortización de la máquina (20.000/10 años):

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	2.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		2.000

Por la imputación de la subvención y su efecto impositivo:

Teniendo en cuenta que la subvención representa el 25 % del valor contable de la máquina (4.000/16.000), la parte a imputar correlativa al gasto por amortización sería $25 \% \times \times 2.000 = 500$. Desde otro punto de vista, la subvención ha de imputarse en proporción a la depreciación del activo durante el resto de su vida útil, es decir, 8 años ($4.000/8 \text{ años} = 500$):

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	500	
746	Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio		500

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	125	
8301	Impuesto diferido		125

Por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9:

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	4.000	
8301	Impuesto diferido		875
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		500
130	Subvenciones oficiales de capital		2.625

01-12-04

Por la amortización de la máquina (20.000/10 años):

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	2.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		2.000

Por la imputación de la subvención en la parte correspondiente a la amortización de la maquinaria y su efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	500	
746	Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio		500

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	125	
8301	Impuesto diferido		125

Por la contabilización del deterioro de valor:

Por la parte del activo financiada con la subvención (el 25 % de 2.000) procede dar una pérdida irreversible (en caso de recuperación del valor del activo, ante la posible reversión del deterioro habrá que tener en cuenta la parte financiada gratuitamente):

Código	Cuenta	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro de valor	1.500	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	500	
291	Deterioro de valor del inmovilizado material		1.500
213	Maquinaria		500

Alternativa de contabilización 1: se da de baja también la amortización por la parte correspondiente.

Código	Cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	166,67	
691	Pérdidas por deterioro de valor	1.500	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	500	
291	Deterioro de valor del inmovilizado material		1.500
213	Maquinaria		166,67

Alternativa de contabilización 2: no se da de baja el activo y se abona la cuenta 291, pero sin poder revertir en ningún momento el importe de 500.

Código	Cuenta	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro de valor	1.500	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	500	
291	Deterioro de valor del inmovilizado material		2.000

Por el efecto impositivo derivado del deterioro de valor reversible: $25 \% \times 1.500 = 375$ (el art. 13.2 a) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades, establece que: «No serán deducibles a) Las pérdidas por deterioro del inmovilizado material [...]» sin distinguir si dicho deterioro es irreversible, como ocurre en este caso. Cabría entender que sería deducible la parte correspondiente a la pérdida irreversible y, por tanto, solo surgiría la diferencia temporaria positiva por la parte de la pérdida reversible [en este caso, 1.500]. Esta opinión es compartida por parte de la doctrina⁷:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles	375	
6301	Impuesto diferido		375

⁷ Véase Ayats Vilanova (2022) y Martínez Vargas y Labatut Serer (2011).

Por la imputación de la subvención en la parte correspondiente al deterioro de la maquinaria y su efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	500	
746	Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio		500

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	125	
8301	Impuesto diferido		125

Por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	750	
8301	Impuesto diferido	250	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		1.000

31-12-05

Por la amortización de la máquina:

Valor contable a 01-01-05 [19.500 (Maq.) – 8.000 (AAc) – 1.500 (DV)]	10.000
Amortización anual (10.000/6 años)	1.666,67

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	1.666,67	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		1.666,67

Por la imputación de la subvención en la parte correspondiente a la amortización de la maquinaria (25 % × 1.666,67) y su efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	416,67	
746	Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio		416,67

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	104,17	
8301	Impuesto diferido		104,17

Por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	312,50	
8301	Impuesto diferido	104,17	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		416,67

Por el test de deterioro:

Valor contable a 31-12-05 [19.500 (Maq.) – 9.666,67 (AAc) – 1.500 (DV)]	8.333,33
Importe recuperable	12.483,33
Valor razonable menos costes de venta (10.000 – 100)	9.900
Valor en uso (10.400 ⁸ + 2.083,33 ⁹)	12.483,33

Por tanto, procede revertir el deterioro con el límite del valor contable que tendría el activo a dicha fecha si no se hubiese dotado ningún deterioro, que sería 10.000 (20.000

⁸ Valor actual de los flujos de efectivo esperados.

⁹ Según la norma 3.ª 2.3.3.2.7 de la Resolución de 18 de septiembre de 2013, del ICAC, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos (RICAC DV), «Para el caso de activos subvencionados, la subvención pendiente de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias, se calificará como un componente más del valor en uso del activo para determinar si existe una pérdida por deterioro».

Maq. – 10.000 AAc.)¹⁰. Como se dijo anteriormente, a la hora de revertir el deterioro hay que tener en cuenta la parte del activo que ha sido financiada gratuitamente mediante la subvención, el 25 %, y efectuar la comparación con el valor contable a 31-12-05 (8.333,33) en la parte no financiada gratuitamente, ya que, en aplicación de la NRV 18.^a 1.3 *in fine*, la porción del mismo correspondiente a la parte financiada gratuitamente se consideró irreversible y no cabe su reversión:

- Valor contable (si no hubiese habido deterioro y en la parte no financiada gratuitamente) (10.000 × 75 %) 7.500
- Valor contable en libros en la parte no financiada gratuitamente..... 6.250
(8.333,33 × 75 %)

La diferencia (7.500 – 6.250) es el importe por el que va a revertir el deterioro de valor:

Código	Cuenta	Debe	Haber
291	Deterioro de valor del inmovilizado material	1.250	
791	Reversión del deterioro del inmovilizado material		1.250

Comprobamos el valor contable después de la reversión: 19.500 (Maq.) – 9.666,67 (AAc.) – 250 (DV) = 9.583,33, que coincide con la suma de 7.500 (valor contable sin deterioro previo no financiado gratuitamente) más el 25 % × 8.333,33 (valor contable en libros financiado gratuitamente) = 2.083,33.

Por el efecto impositivo derivado de la reversión (1.250 × 25 %):

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	312,50	
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles		312,50

¹⁰ Según la norma 3.^a 5.2.1 de la RICAC DV:

El valor en libros de un activo, distinto del fondo de comercio, incrementado tras la reversión de una pérdida por deterioro del valor, no excederá del valor en libros que pudiera haberse obtenido (neto de amortización) si no se hubiese reconocido la pérdida por deterioro en periodos anteriores. Las reversiones se reconocerán como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Caso práctico núm. 3

Contabilidad de sociedades

La sociedad Atresa llega a un acuerdo con los socios de Equisa para absorber esta sociedad.

El proyecto de fusión parte de los valores en libros a 01-01-00. Dicho proyecto es aprobado por las juntas de accionistas de ambas sociedades, celebradas el 01-04-00. El 01-07-00 se inscribe la fusión en el Registro Mercantil.

Los balances de situación de Atresa y Equisa, a 01-01-00, son:

	Atresa	Equisa
Activos varios	3.500	1.000
Patrimonio neto	1.500	700
Fondos propios	1.500	700
Capital social	500	200
Reservas	1.000	500
Pasivo	2.000	300
Patrimonio neto y pasivo	3.500	1.000

El valor nominal de las acciones de Atresa es de 10 um. En el caso de Equisa, el valor nominal de las acciones es de 2 um.

El activo de Equisa se corresponde con un terreno (un solar) y un pequeño saldo de efectivo.

A efectos de fijar la relación de canje, la sociedad Atresa se valora en 2.500 um y la sociedad Equisa, en 1.000 um. El exceso sobre el valor contable del patrimonio neto se debe, en parte, a la diferencia entre el valor razonable y el valor en libros de los activos de ambas sociedades. La plusvalía es de 370 um para Atresa y de 200 um para Equisa.

Los resultados antes de impuestos, registrados por Equisa, hasta el 01-04-00, y hasta el 01-07-00, respectivamente, son:

Cuenta de pérdidas y ganancias	01-04-01	01-07-01
Ingresos varios	50	75
Gastos varios	-30	-45
Resultado (antes de impuestos)	20	30

El tipo de gravamen del impuesto de sociedades es del 25 %.

Se aplica el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea (Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades, título VII, «Regímenes tributarios especiales», capítulo VII).

Normativa: PGC y resoluciones que lo desarrollan.

Se pide:

Asientos en el libro diario de Equisa y Atresa.

Solución

La NRV 19.^a 1 del PGC establece que:

La presente norma regula la forma en que las empresas deben contabilizar las combinaciones de negocios en las que participen, entendidas como aquellas operaciones en las que una empresa adquiere el control de uno o varios negocios. [...] Para cada transacción la empresa deberá determinar si se trata de una combinación de negocios conforme a la definición del párrafo anterior; en particular, si el conjunto de los elementos patrimoniales adquiridos constituye un negocio. En caso contrario será de aplicación el método de adquisición salvo en aquello en que no se oponga a lo previsto en la correspondiente norma de registro y valoración, debiendo contabilizarse la transacción como una adquisición de activos y, en su caso, asunción de pasivos [...].

Por otro lado, el artículo 47.3 de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital (RICAC IF), establece que:

Cuando el patrimonio que se transmite no cumpla la definición de negocio, solo se aplicará el método de adquisición en aquellos aspectos que no se opongan al criterio previsto en la norma de registro y valoración que resulte aplicable, en función de

la naturaleza del elemento patrimonial, para contabilizar la operación en la sociedad absorbente. [...] Además, en estos casos, la sociedad adquirente no reconocerá un activo ni un pasivo por impuesto diferido por causa de la adquisición.

Finalmente, en los apartados 1 b) y 2 del artículo 6 de la Resolución de 9 de febrero de 2016, del ICAC, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios (RICAC IB), se indica que:

En general, se reconocerá un pasivo por impuesto diferido por todas las diferencias temporarias imponibles, a menos que éstas hubiesen surgido de: b) El reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y además, en la fecha en que se realizó la operación, no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto. Además, tampoco se reconocerán los posteriores cambios en el pasivo por impuesto diferido que no se haya registrado inicialmente (por ejemplo, a medida que, en su caso, se amortice el activo) [...] A estos exclusivos efectos, las participaciones en el patrimonio neto de otras empresas no constituyen en sí mismas un negocio.

El enunciado del supuesto señala que se trata de una fusión, y menciona que el activo de Equisa, sociedad absorbida, «se corresponde con un terreno (un solar) y un pequeño saldo de efectivo», sin que se aclare si constituye o no un negocio.

En la solución propuesta se opta por considerar que sí se trata de un negocio¹¹, sin perjuicio de que también se plantee como solución alternativa la posibilidad de que no constituyese un negocio.

Alternativa 1. Equisa constituye un negocio

En este caso, nos encontramos ante una combinación de negocios en la que hay que tener en cuenta lo previsto en la NRV 19.^a 2.2 del PGC:

La fecha de adquisición es aquélla en la que la empresa adquirente adquiere el control del negocio o negocios adquiridos.

En los supuestos de fusión [...], con carácter general, dicha fecha será la de celebración de la Junta de accionistas [...] de la empresa adquirida en que se apruebe la operación [...].

¹¹ Se ha optado por esta solución por el hecho de que la RICAC IB únicamente menciona como activos que no constituyen negocio las «participaciones en el patrimonio neto de otras empresas», dejando abierta la posibilidad de que otros activos sí puedan, y porque en otros ejercicios de contabilidad propuestos en exámenes de oposiciones se atribuye, explícita o implícitamente, la condición de negocio a un terreno destinado, por ejemplo, a aparcamiento, a actividades lúdico-recreativas o de ocio e, incluso, como huerto.

Sin perjuicio de lo anterior, las obligaciones registrales previstas en el artículo 28.2 del Código de Comercio se mantendrán en la sociedad adquirida hasta la fecha de inscripción de la fusión [...] en el Registro Mercantil. En esta fecha, fecha de inscripción, la sociedad adquirente, reconocerá los efectos retroactivos de la fusión [...] a partir de la fecha de adquisición, circunstancia que a su vez motivará el correspondiente ajuste en el libro diario de la sociedad adquirida [...] para dar de baja las operaciones realizadas desde la fecha de adquisición. Una vez inscrita la fusión [...] la adquirente reconocerá los elementos patrimoniales del negocio adquirido, aplicando los criterios de reconocimiento y valoración recogidos en el apartado 2.4 de esta norma.

[...]

En particular, serán de aplicación las siguientes reglas:

a) Si la fecha de cierre del ejercicio social de las sociedades que participan en la operación se sitúe en el período que media entre la fecha de adquisición del control y la inscripción registral de la nueva sociedad o, en su caso, de la absorción [...], sus cuentas anuales recogerán los efectos contables de la fusión o escisión desde la fecha de adquisición, siempre que la inscripción se haya producido antes de que finalice el plazo previsto en la legislación mercantil para formular cuentas anuales.

En estos casos, la sociedad adquirente recogerá en sus cuentas anuales los ingresos y gastos y los flujos de efectivo correspondientes a la sociedad adquirida desde la fecha de adquisición, así como sus activos y pasivos identificables de acuerdo con el apartado 2.4 de esta norma. La sociedad adquirida recogerá en sus cuentas anuales los ingresos y gastos y los flujos de efectivo anteriores a la fecha de adquisición y dará de baja del balance, con efectos contables en dicha fecha, la totalidad de sus activos y pasivos.

En el supuesto general en el que la fusión o escisión se inicie y complete en el mismo ejercicio económico, serán de aplicación estos mismos criterios.

a) Determinación de los patrimonios de las empresas intervinientes

Atresa

Conceptos	Importes
Capital social (50 acciones)	500
Reservas	1.000



Conceptos	Importes
◀	
Resultado ejercicio 1T año 00	
Patrimonio neto contable	1.500
+/- Ajustes:	
Plusvalía neta del efecto impositivo	277,50 (370 × 75 %)
Fondo de comercio	
Valor razonable	2.500 ¹²

Valor razonable de las acciones de Atresa: $2.500/50 = 50$.

Equisa

Capital social (100 acciones)	200
Reservas	500
Resultado ejercicio 1T año 00	
	15 [(50 – 30) × 75 %]
Patrimonio neto contable	715
+/- Ajustes:	
Plusvalía neta del efecto impositivo	150 (200 × 75 %)
Fondo de comercio	
	135 ¹³
Valor razonable	1.000 ¹⁴

Valor razonable de las acciones de Equisa: $1.000/100 = 10$.

¹² Dato proporcionado por el enunciado.

¹³ El fondo de comercio se calcula por la diferencia entre el valor razonable de la sociedad y el valor razonable de los activos menos los pasivos (o el patrimonio neto contable +/- los ajustes a valor razonable de los activos y pasivos): $1.000 - 865 = 135$.

¹⁴ Dato proporcionado por el enunciado.

b) Determinación de la sociedad adquirente

El valor razonable de Atresa es 2,5 veces el de Equisa, por lo que Atresa es, además de absorbente, adquirente.

c) Fecha de adquisición

El 01-04-00.

d) Determinación del número de acciones a emitir por Atresa y relación de canje

Número de acciones a emitir: $1.000 \text{ (valor razonable Equisa)} / 50 = 20 \text{ acciones}$.

Relación de canje: 20 acciones que se entregan por 100 acciones de Equisa: $1 \times 5 \text{ acciones}$.

e) Coste de la combinación de negocios e importe del fondo de comercio

Coste de la combinación: $20 \text{ (instrumentos de patrimonio emitidos)} \times 50 = 1.000$.

Valor razonable de activos y pasivos de Equisa: $(1.000 + 150 \text{ [plusvalía neta del efecto impositivo]} + 50 \text{ [ingresos]} - 300 - 30 \text{ [gastos]} - 5 \text{ (Hacienda pública acreedora por el impuesto corriente)}) = 865$.

Fondo de comercio (diferencia) = 135.

f) Contabilidad de Equisa

1. Por las operaciones del primer trimestre:

Por el reconocimiento de los ingresos del primer trimestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
XXX	Activos	50	
7XX	Ingresos		50

Por el reconocimiento de los gastos del primer trimestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6XX	Gastos	30	
XXX	Pasivos		30

Por el efecto impositivo de los gastos e ingresos del primer trimestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente $[(50 - 30) \times 25 \%$	5	
4752	Hacienda pública acreedora por impuesto sobre sociedades		5

Por la regularización de ingresos y gastos del primer trimestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
XXX	Ingresos	50	
XXX	Gastos		30
6300	Impuesto corriente		5
129X	Resultado del ejercicio 1T		15

2. Balance (resumido) que sirve de base para la fusión a 01-04-00:

Activo	Importe	Pasivo y neto	Importe
Activos (1.000 + 50)	1.050	Capital social	200
		Reservas	500
		Resultado del ejercicio 1T	15
		Pasivos (300 + 30 + 5)	335
Total	1.050	Total	1.050

3. Operaciones del segundo trimestre:

Por el reconocimiento de los ingresos del segundo trimestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
XXX	Activos	25	
7XX	Ingresos		25

Por el reconocimiento de los gastos del primer trimestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6XX	Gastos	15	
XXX	Pasivos		15

4. Balance de comprobación (intermedio) a 01-07-00:

Activo	Importe	Pasivo y neto	Importe
Activos (1.000 + 50 + 25)	1.075	Capital social	200
Gastos	15	Reservas	500
		Resultado del ejercicio 1T	15
		Ingresos	25
		Pasivos (300 + 30 + 5 + 15)	350
Total	1.090	Total	1.090

5. Por la fusión:

Por el traspaso de activos y pasivos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
XXX	Pasivos	335	
5531	Socios, cuenta de fusión	1.000	
XXX	Activos		1.050
77X	Resultados de fusión [Terreno: (200 – 50) + Fondo de comercio: 135]		285

Por la entrega de las acciones a los socios:

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	200	



Código	Cuenta	Debe	Haber
◀			
11X	Reservas	500	
129X	Resultado del ejercicio 1T	15	
77X	Resultados de fusión	285	
5531	Socios, cuenta de fusión		1.000

Por el traspaso de las operaciones del segundo trimestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
XXX	Pasivos	15	
7XX	Ingresos	25	
XXX	Activos		25
6XX	Gastos		15

g) Contabilidad de Atresa (absorbente y adquirente):

01-07-00

Por la ampliación de capital:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones emitidas (20 acciones x 50)	1.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		1.000

Por la recepción del activo y pasivo a valor razonable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
XXX	Activos	1.250	
204	Fondo de comercio	135	
XXX	Pasivos		335



Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (200 × 25 %)		50
5530	Socios de la sociedad disuelta		1.000

Por la entrega de las acciones a los socios:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5530	Socios de la sociedad disuelta	1.000	
190	Acciones emitidas		1.000

Por la inscripción de la ampliación de capital en el Registro Mercantil:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	1.000	
100	Capital social (20 acciones × 10)		200
110	Prima de emisión (20 acciones × 40)		800

Por la recepción de las operaciones de Equisa del segundo trimestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
XXX	Activos	25	
6XX	Gastos	15	
XXX	Pasivos		15
7XX	Ingresos		25

Alternativa 2. Equisa no constituye un negocio

En este caso, no nos encontramos ante una combinación de negocios, por lo que se aplicará la NRV 2.^a del PGC por la adquisición del terreno. Este se incorpora a la contabilidad de Atresa neto del efecto impositivo (que no se contabiliza). Por otro lado, no se reconoce el fondo de comercio de 135, que es el importe por el que se reduce el valor razonable de Equisa (pasa a ser 865) para su incorporación al patrimonio de Atresa.

Por la ampliación de capital:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones emitidas (20 acciones × 43,25)	865	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		865

Por la recepción del activo y pasivo a valor razonable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
XXX	Activos (1.250 – 200 × 25%)	1.200	
XXX	Pasivos		335
5530	Socios de la sociedad disuelta		865

Por la entrega de las acciones a los socios:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5530	Socios de la sociedad disuelta	865	
190	Acciones emitidas		865

Por la inscripción de la ampliación de capital en el Registro Mercantil:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	865	
100	Capital social (20 acciones × 10)		200
110	Prima de emisión (20 acciones × 33,25)		665

Por la recepción de las operaciones de Equisa del segundo trimestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
XXX	Activos	25	
6XX	Gastos	15	
XXX	Pasivos		15
7XX	Ingresos		25

Caso práctico núm. 4

Contabilidad financiera

La sociedad Acuatrosa adquiere el 01-03-01, en el mercado secundario de valores de deuda, 1.200 bonos de la sociedad Equisa, de valor nominal 40 um. En esa fecha, los bonos cotizan al 105 %.

Los bonos se amortizan por terceras partes, el 1 de junio de los años 01, 02 y 03, con una prima de reembolso del 110 %.

Equisa paga un cupón anual de intereses del 4 % sobre el valor nominal de los bonos cada 1 de junio (retención fiscal del 21 %).

El tipo de gravamen del impuesto de sociedades de Becuatrosa es del 25 %. Esta sociedad paga a un intermediario financiero una comisión de 200 um por los gastos relacionados con la inversión.

El tipo de interés efectivo anual de la inversión es del 9,8867 %. Los valores de deuda se han adquirido con el objetivo de percibir los flujos de efectivo derivados de la ejecución del contrato hasta su vencimiento.

El 31-12-01, el valor de mercado de los bonos, neto de gastos de venta, es de 31.500,00 um.

Los tipos de interés de mercado no han sufrido alteraciones desde la fecha de la adquisición. Pero las dificultades financieras de Equisa hacen que dicho valor razonable contemple la expectativa de no cobrar todos los flujos contractuales de los bonos.

Se pide:

- a) Cuadro de amortización de la inversión.
- b) Asientos en el libro diario de Acuatrosa hasta el 31-12-01.

Solución

Se trata de un activo financiero (bonos) que se incluirá en la categoría de activos financieros a coste amortizado, según lo previsto en la NRV 9.^a 2.2, que señala que:

Un activo financiero se incluirá en esta categoría, incluso cuando esté admitido a negociación en un mercado organizado, si la empresa mantiene la inversión con

el objetivo de percibir los flujos de efectivo derivados de la ejecución del contrato, y las condiciones contractuales del activo financiero dan lugar, en fechas especificadas, a flujos de efectivo que son únicamente cobros de principal e intereses sobre el importe del principal pendiente.

Los flujos de efectivo contractuales que son únicamente cobros de principal e interés sobre el importe del principal pendiente son inherentes a un acuerdo que tiene la naturaleza de préstamo ordinario o común, sin perjuicio de que la operación se acuerde a un tipo de interés cero o por debajo de mercado.

Apartado A

Según enunciado, el tipo de interés efectivo anual es el 9,8867 %, que se calcula de la siguiente forma:

$$1.200 \text{ bonos} \times 40 \text{ um/bono} \times 105 \% + 200 \text{ (gastos)} = (1.200 \text{ bonos} \times 40 \text{ um/bono} \times \times 4 \% + 400 \text{ bonos} \times 40 \text{ um/bono} \times 110 \%) \times (1 + ie) - 3/12 + (800 \text{ bonos} \times 40 \text{ um/bono} \times \times 4 \% + 400 \text{ bonos} \times 40 \text{ um/bono} \times 110 \%) \times (1 + ie) - 15/12 + (400 \text{ bonos} \times 40 \text{ um/bono} \times \times 4 \% + 400 \text{ bonos} \times 40 \text{ um/bono} \times 110 \%) \times (1 + ie) - 27/12$$

Es decir,

$$50.600 = 19.520 \times (1 + ie) - 3/12 + 18.880 \times (1 + ie) - 15/12 + 18.240 \times (1 + ie) - 27/12$$

Cuadro financiero:

Fecha	Coste amortizado	Interés efectivo	Amortización	Cobros
01-03-01/01-06-01	50.600,00	1.206,80	18.313,20	19.520,00
01-06-01/01-06-02	32.286,80	3.192,10	15.687,90	18.880,00
01-06-02/01-03-03	16.598,90	1.641,10	16.598,90	18.240,00

Apartado B

Según lo dispuesto en la NRV 9.ª 2.2:

Los activos financieros clasificados en esta categoría se valorarán inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada, más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles,

y su valoración posterior se realizará «por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, aplicando el método del tipo de interés efectivo»

Por otro lado, la NRV 9.^a 2.6 indica que:

En la valoración inicial de los activos financieros se registrarán de forma independiente, atendiendo a su vencimiento, el importe de los intereses explícitos devengados y no vencidos en dicho momento [...]. Se entenderá por intereses explícitos aquellos que se obtienen de aplicar el tipo de interés contractual del instrumento financiero.

01-03-01

Por la compra de los bonos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda LPL	32.286,80	
541	Valores representativos de deuda CPL	16.873,20	
546	Intereses CPL valores representativos de deuda ($1.200 \times 40 \times 4\% \times 9/12$)	1.440,00	
572	Bancos		50.600,00

01-06-01

Por el devengo de intereses explícitos e implícitos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
546	Intereses CPL VRD ($1.200 \times 40 \times 4\% \times 3/12$)	480,00	
251	Valores representativos de deuda CPL ($1.206,80 - 480,00$)	726,80	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		1.206,80

Por el cobro de intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos	1.516,80	



Código	Cuenta	Debe	Haber
473	Hacienda pública retenciones y pagos a cuenta ($1.920 \times 21\%$)	403,20	
546	Intereses CPL valores representativos de deuda		1.920,00

Por el cobro del principal:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos	17.264	
473	Hacienda pública retenciones y pagos a cuenta [$400 \times 40 \times (110\% - 100\%)^{15} \times 21\%$]	336	
541	Valores representativos de deuda CPL		17.600

Por la reclasificación del activo financiero de largo a corto plazo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
541	Valores representativos de deuda CPL	15.687,90	
251	Valores representativos de deuda LPL		15.687,90

31-12-01

Por el devengo de intereses explícitos e implícitos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
546	Intereses CPL valores representativos de deuda ($800 \times 40 \times 4\% \times 7/12$)	746,67	
541	Valores representativos de deuda CPL ($1.828,57 - 746,67$)	1.081,90	
761	Ingresos de valores representativos de deuda [$32.286,80 \times (1,098867^{7/12} - 1)$]		1.828,57

¹⁵ Suponemos que los bonos se emitieron a la par.

Por el test de deterioro:

La NRV 9.^a 2.2 establece que: «Cuando los flujos de efectivo contractuales de un activo financiero se modifican debido a las dificultades financieras del emisor, la empresa analizará si procede contabilizar una pérdida por deterioro de valor».

Y esta pérdida se calculará, según la NRV 9.^a 2.2.3:

por la diferencia entre su valor en libros y el valor actual de los flujos de efectivo futuros, incluidos, en su caso, los procedentes de la ejecución de las garantías reales y personales, que se estima van a generar, descontados al tipo de interés efectivo calculado en el momento de su reconocimiento inicial [...].

No obstante, como sustituto del valor actual de los flujos de efectivo futuros se puede utilizar el valor de mercado del instrumento, siempre que éste sea lo suficientemente fiable como para considerarlo representativo del valor que pudiera recuperar la empresa.

Teniendo en cuenta el enunciado, se interpreta que el valor de mercado refleja el retraso en los flujos y no el efecto de una posible subida del tipo de interés de mercado.

Por lo tanto:

Valor contable del activo financiero (coste amortizado)	34.115,37
+ 541. Valores representativos de deuda CPL	15.687,90 + 1.081,90
+ 251. Valores representativos de deuda LPL	16.598,90
+ 546. Intereses CPL valores representativos de deuda	746,67
Valor de mercado (valor actual flujos efectivo)	31.500

Procede dotar un deterioro por la diferencia: 2.615,37.

Código	Cuenta	Debe	Haber
696	Pérdidas por deterioro de valor de participaciones y valores representativos de deuda LPL	2.615,37	
297	Deterioro de valor de valores representativos de deuda LPL		2.615,37

Caso práctico núm. 5

Contabilidad financiera

A la sociedad Acincosa se le concede el 01-01-01 una licencia por 10 años para instalar una gravera en un terreno público. El precio pagado por la concesión es de 200.000 um. Para la explotación que va a desarrollar realiza una inversión en unos galpones de almacenamiento de 2.100.000 um, y de otras instalaciones, por 600.000 um. Se prevé extraer un máximo de 30.000 Tm, a un ritmo de 2.500 Tm al año.

Al finalizar la explotación, Acincosa deberá desmontar los galpones, para lo cual estima un coste en ese momento de 831.062,04 um. El tipo de interés incremental de la financiación ajena de la empresa es del 5 %.

El 01-01-03 se dispone de una nueva estimación del coste de desmontaje de los galpones que ascendería a 975.416,08 um. A la fecha del desmontaje, 5 días después de finalizar las operaciones, el coste real fue de 969.416,08 um. Se prescinde del impuesto sobre el valor añadido.

Se pide:

Asientos en el libro diario de Acincosa durante los ejercicios 01, 02 y 03, y al finalizar las operaciones de explotación.

Solución

01-01-01

Por la obtención de la concesión administrativa:

Código	Cuenta	Debe	Haber
202	Concesiones administrativas	200.000	
572	Bancos c/c		200.000

Por la realización de las inversiones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	2.100.000	



Código	Cuenta	Debe	Haber
215	Otras instalaciones	600.000	
572	Bancos c/c		2.700.000

Por los gastos derivados del desmontaje de los galpones:

La fecha de desmontaje de los galpones será el 01-01-11, es decir, al finalizar la concesión por 10 años con independencia de que la vida económica de la explotación sea de 12 años (30.000 Tm/2.500 Tm/año), por lo que los gastos se actualizarán en 10 años.

Valor actual de los gastos de desmontaje: $831.062,04 \times (1 + 0,05) - 10 = 510.200$.

Se entiende que es a 01-01-01 cuando se incurre en la obligación a los efectos la incorporación de la provisión como componente del coste del activo, de acuerdo con lo previsto en el apartado 2.1 de la norma 1.^a de la Resolución del ICAC de 1 de marzo de 2013, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias (RICAC IM).

A la vista del enunciado, no parece que la obligación nazca a medida que se desarrolla la actividad, por lo que no cabría el reconocimiento de una provisión sistemática con cargo al correspondiente gasto por naturaleza (consulta 2 del BOICAC núm. 90), en el sentido previsto en la 5.^a parte del PGC, al explicar los motivos de cargo y abono de la cuenta 143, que establece que «cuando se incurra en la obligación como consecuencia de haber utilizado el inmovilizado para producir existencias, su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 142».

Código	Cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	510.200	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación		510.200

31-12-01

Por la amortización del inmovilizado material (10 años de vida útil):

Construcciones (2.610.200/10)	261.020
Otras instalaciones (600.000/10)	60.000
Total	321.020

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	321.020	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		321.020

Por la amortización de la concesión administrativa:

Concesiones administrativas: $200.000/10 = 20.000$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	20.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		20.000

Por la actualización financiera de la provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación: $510.200,00 \times 0,05 = 25.510$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	25.510	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación		25.510

31-12-02

Por la amortización del inmovilizado material (10 años de vida útil):

Construcciones ($2.610.200,00/10$)	261.020
Otras instalaciones ($600.000/10$)	60.000
Total	321.020

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	321.020	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		321.020

Por la amortización de la concesión administrativa:

Concesiones administrativas: $200.000/10 = 20.000$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	20.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		20.000

Por la actualización financiera de la provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación: $(510.200,00 + 25.510) \times 0,05 = 26.785,50$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	26.785,50	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación		26.785,50

01-01-03

Según la norma 2.^a 2 de la RICAC IM, «la valoración inicial del inmovilizado material podrá verse alterada por cambios en estimaciones contables que modifiquen el importe de la provisión asociada a los costes de desmantelamiento y rehabilitación, una vez reconocida la reversión del descuento».

Nuevo valor actual de los gastos $[975.416,08 \times (1 + 0,05) - 8]$	660.200
Saludo actual de la provisión	562.495,50
Incremento de la provisión	97.704,50

Código	Cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	97.704,50	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación		97.704,50

31-12-03

Por la amortización del inmovilizado material:

Nuevo valor contable de las construcciones a 01-01-03	2.185.864,50
$[2.610.200,00 + 97.704,50 - (261.020,00 \times 2 \text{ años})]$	
Nueva cuota de amortización $(2.185.864,50/8 \text{ años})$	273.233,06
(restan de vida útil)	
Otras instalaciones $(600.000/10)$	60.000
Total.....	333.233,06

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	333.233,06	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		333.233,06

Por la amortización de la concesión administrativa:

Concesiones administrativas: $200.000/10 = 20.000$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	20.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		20.000

Por la actualización financiera de la provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación: $660.200,00 \times 0,05 = 33.010$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	33.010	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación		33.010

31-12-13

Por la amortización del inmovilizado material:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	333.233,06	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		333.233,06

Por la amortización de la concesión administrativa:

Concesiones administrativas: $200.000/10 = 20.000$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	20.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		20.000

31-12-10

Por la actualización financiera de la provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación:

$$975.416,08 \times (1 + 0,05) - 1 = 928.967,69 \text{ (valor actual a 01-10-13).}$$

$$928.967,69 \times 0,05 = 46.448,39 \text{ (gastos financieros del año 13).}$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	46.448,39	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación		46.448,39

Por la baja del inmovilizado material:

Código	Cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	3.307.904,50	
211	Construcciones		2.707.904,50
215	Otras instalaciones		600.000

Por la baja de la concesión administrativa:

Código	Cuenta	Debe	Haber
280	Amortización del inmovilizado intangible	200.000	
202	Concesiones administrativas		200.000

05-01-11

Por la baja de la provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación	975.416,08	
572	Bancos c/c		969.416,08
795	Exceso de provisión		6.000,00

Se da cumplimiento a lo previsto en la norma 2.^a 2.4 de la RICAC IM, que establece que «cuando el activo correspondiente haya alcanzado el final de su vida útil, todos los cambios posteriores en el valor del pasivo se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias a medida que ocurran».

Caso práctico núm. 6

Contabilidad financiera

La sociedad Aseisa posee una nave de almacenaje frigorífico el 01-08-02 por 9.600 um. La vida útil estimada es de 25 años, sin valor residual, amortizándose linealmente. Cada 10 años, la nave debe ser objeto de una reparación importante para poder renovar un certificado sanitario. El precio de dicha reparación, a 01-08-02, sería de 1.600 um.

Por problemas financieros, el 01-12-08, Aseisa acuerda venderle a Equisa la nave por 10.000 um. Simultáneamente, Equisa alquila el inmueble a Aseisa por 10 años, a cambio de un pago anual prepagable de 1.097,59 um, más una opción de compra, al finalizar el contrato, por ese mismo importe. Equisa cobra a Aseisa una comisión de 800 um.

La operación se asimila a un préstamo a 10 años, a amortizar por el método francés, con un tipo de interés nominal del 4 % (tipo de interés efectivo: 5,9372 %). Se prescinde del impuesto sobre el valor añadido.

Se pide:

Asientos de diario de Aseisa en el ejercicio 08.

Solución

Se trata de una operación de venta con arrendamiento posterior. Para este caso, la NRV 8.^a 3 establece que:

Cuando por las condiciones económicas de una enajenación, conectada al posterior arrendamiento de los activos enajenados, se desprenda que se trata de un método de financiación y, en consecuencia, se trate de un arrendamiento financiero, el arrendatario no variará la calificación del activo, ni reconocerá beneficios ni pérdidas

derivadas de esta transacción. Adicionalmente, registrará el importe recibido con abono a una partida que ponga de manifiesto el correspondiente pasivo financiero.

El enunciado avanza este tratamiento contable, al señalar que «la operación se asimila a un préstamo a 10 años, a amortizar por el método francés, con un tipo de interés nominal del 4 %».

Asimismo, según la NRV 8.^a 1.1.1, los contratos de arrendamiento se calificarán como financieros cuando «de las condiciones económicas del acuerdo se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato», situación que se presumirá que se produce en los contratos de arrendamiento de un activo con opción de compra «cuando no existan dudas razonables de que se va a ejercitar dicha opción».

Esta circunstancia se puede verificar cuando el valor contable del activo en el momento de ejercicio de la opción sea superior al importe de la opción de compra.

A continuación se analiza esta circunstancia:

Amortización anual de la nave (9.600):

Gran reparación (1.600/10)	160
Resto activo (8.000/25)	320

Fecha	Gran reparación			Resto activo		
	Precio adquisición	Amortización acumulada	Valor contable	Precio adquisición	Amortización acumulada	Valor contable
01-08-02/01-12-08 ¹⁶	1.600	1.013,33	586,67	8.000	2.026,67	5.973,33
01-12-08/01-12-18 ¹⁷	–	–	–	5.973,33	3.200	2.773,33
01-08-12/01-12-18 ¹⁸	1.600	1.013,33	586,67	–	–	–

Por tanto, el valor contable de la nave a 01-12-18, fecha del ejercicio de la opción de compra, será de 586,67 (gran reparación) + 2.773,33 (resto activo) = 3.360, que es superior al importe de la opción (1.097,59). En consecuencia, parece razonable suponer que se va a ejercitar la opción de compra.

¹⁶ 6 años y 4 meses.
¹⁷ 10 años.
¹⁸ 6 años y 4 meses desde la última gran reparación que también importó 1.600 (a falta de otro dato proporcionado por el enunciado).

Cuadro financiero del préstamo (se reproducen las 3 primeras líneas):

Valor actual = 1.097,59 + 1.097,59 × a_{5,9372%/10} = 9.200 = 10.000 – 800.

Fecha	Coste amortizado	Interés efectivo	Amortización	Pagos
01-12-08	9.200,00	–	1.097,59	1.097,59
01-12-09	8.102,41	481,06	616,53	1.097,59
01-12-10	7.485,88	444,45	653,13	1.097,59

01-12-08

Por la venta de la nave (inicio del contrato de arrendamiento financiero):

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos c/c	9.200,00	
174	Acreedores por arrendamiento financiero LPL		7.485,89
524	Acreedores por arrendamiento financiero CPL		1.714,11

Por el pago de la primera cuota:

Código	Cuenta	Debe	Haber
524	Acreedores por arrendamiento financiero CPL	1.097,59	
572	Bancos c/c		1.097,59

31-12-08

Por del devengo de intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (481,06/12) ¹⁹	40,09	
524	Acreedores por arrendamiento financiero CPL		40,09

¹⁹ Otra forma: 8.102,41 × (1,059372^{1/12} – 1) = 39,04.

Por la amortización de la nave:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (160 + 320)	480	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		480

Caso práctico núm. 7

Contabilidad financiera y de sociedades

La sociedad Sietesa participa en el 100 % del capital de Equisa desde la constitución de esta sociedad el 01-01-00. El valor en libros de la inversión es de 60.000 um.

A 31-12-04, los fondos propios de Equisa se componen de:

Equisa	31-12-04
Fondos propios	
Capital social	60.000
Reservas	100.000
Resultado del ejercicio	20.000
Total	180.000

El 01-01-05 Sietesa constituye la sociedad Uvetasa con un capital social de 60.000 um, para lo cual realiza una aportación no dineraria consistente en el 100 % de las acciones de Equisa.

El 10-01-05, Sietesa vende un 30 % de Uvetasa a la sociedad ajena Zetasa por un precio de 59.000 um.

El 01-02-05, Uvetasa cobra dividendos de Equisa por un importe de 10.000 um. El 10-02-05, Uvetasa abona ese mismo importe a sus socios, Sietesa y Zetasa.

Todas las sociedades cumplen con la definición de negocio.

Sietesa no está obligada a formular cuentas anuales consolidadas ni las presenta voluntariamente.

Se pide:

Contabilización de las operaciones anteriormente descritas en todas las sociedades implicadas, prescindiendo del efecto impositivo.

Solución

El supuesto planteado encuentra su solución en la aplicación de la consulta 4 del BOICAC número 121, en relación con la consulta 3 del BOICAC número 85, de marzo de 2020 y 2011, respectivamente.

Se van a analizar dos cuestiones: la contabilización de la aportación no dineraria y la de la distribución de dividendos con cargo a reservas.

a) Contabilización de la aportación no dineraria

En primer lugar, se determina cuál ha de ser valor por el que se debe contabilizar la aportación no dineraria de la cartera de valores que confiere el control de Equisa en la constitución de Uvetasa, teniendo presente que no se formulan cuentas anuales consolidadas: si por su valor contable (60.000) o por su participación en el patrimonio neto de Equisa (180.000), teniendo en cuenta que este valor se aproximaría al valor por el que figuraría en las mencionadas cuentas.

La respuesta se encuentra en la citada consulta 4 del BOICAC número 121, que indica que:

El importe que debe tomarse es el valor en cuentas individuales, salvo que el importe representativo del patrimonio neto fuese superior, en cuyo caso se debe registrar por este valor, por ser éste el que más se aproxima al valor consolidado.

Se opta por la segunda de las alternativas citadas, en una interpretación doctrinal y administrativa unánime del contenido original de la consulta 3 del BOICAC número 85, en la que se señala que:

Se tomarán los valores existentes antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales de la sociedad aportante, salvo que el importe representativo de

su porcentaje de participación en el patrimonio neto de la sociedad participada fuese superior al precio de adquisición, en cuyo caso, podrá emplearse el citado importe, entendiéndose como imperativo la fórmula «podrá emplearse».

La segunda cuestión que hay que analizar es determinar si la diferencia de valor que pueda existir entre el valor contable de la inversión aportada (60.000) y el valor por el que se contabiliza la participación recibida (180.000) debe reconocerse en la cuenta de pérdidas y ganancias, siguiendo la regla general aplicable a cualquier transacción, o por el contrario debe contabilizarse de forma consistente con el criterio seguido en las NFCAC para reconocer la variación en los activos netos del negocio adquirido en consolidaciones posteriores, circunstancia que implicaría el registro, con carácter general, con abono a reservas.

La respuesta figura, asimismo, en la mencionada consulta 3 del BOICAC número 85, sobre la base de lo indicado en la NRV 21.^a 2.3 del PGC:

La empresa cedente contabilizará la diferencia entre el importe de la deuda con el socio o propietario y el valor contable del negocio entregado con abono a una cuenta de reservas. La empresa cesionaria lo contabilizará aplicando los criterios establecidos en el apartado 2.2 de esta norma.

[...]

Por tanto, con carácter general, la variación de valor que se describe en la consulta se reconocerá en las reservas de la sociedad aportante.

b) Contabilización de la distribución de dividendos con cargo a reservas

Se trata de dilucidar si los dividendos distribuidos se tratan, bien como ingresos, bien como recuperación del coste de la inversión –minorando su valor contable– a tenor de lo dispuesto en el artículo 31 de la Resolución de 10 de febrero de 2021, del ICAC, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios, y la NRV 9.^a del PGC, en su punto 2.6.

A este respecto, la consulta 4 del BOICAC número 121 señala que:

En este contexto, con carácter general, el posterior reparto de las reservas de las sociedades X [en nuestro caso Equisa] a la sociedad C [en nuestro caso Uvetasa], [...] y finalmente [...] a la sociedad A [en nuestro caso Sietesa] se deberían contabilizar como una recuperación del coste, salvo en el importe de los beneficios generados

por cada filial directamente participada después de su respectiva fecha de adquisición, en la medida que los resultados acumulados por X [en nuestro caso Equisa] ya se reconocieron como un ingreso por la sociedad A [en nuestro caso Sietesa] [...], sin perjuicio de que el citado ingreso se mostrase en una cuenta de reservas.

La doctrina discrepa a la hora de analizar el contenido del párrafo transcrito. Así, autores como Montes Carrillo (2020); Ruiz de Palacios Villaverde y Rúa Alonso de Corrales (2020), y Ruiz Lamas (2020) proponen la contabilización como una recuperación del coste de la inversión, interpretación con la que se coincide y que se adopta en la resolución del supuesto; en el lado contrario, Alonso Pérez y Pousa Soto (2020) contabilizan un ingreso financiero, obviando lo mencionado en el último inciso del párrafo transcrito de la consulta citada.

A la luz de lo indicado, del total importe de los dividendos repartidos (10.000), el 70 % (7.000) le correspondería a Sietesa y el 30 % restante (3.000), a Zetasa.

El esquema que representa la situación planteada sería el siguiente:

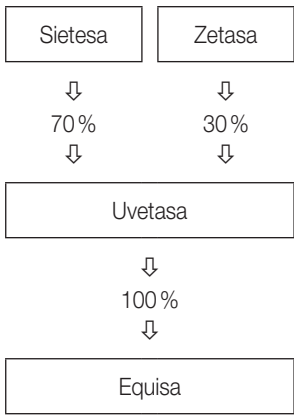
Periodo 01-01-00/01-01-05



Periodo 01-01-05/10-01-05



Periodo 10-01-05 en adelante



Contabilización de las operaciones en cada sociedad

En Sietesa

01-01-00

Por la adquisición del 100 % de Equisa:

Código	Cuenta	Debe	Haber
240	Participaciones en Equisa	60.000	
572	Bancos c/c		60.000

01-01-05

Por la constitución de la sociedad Uvetasa:

Código	Cuenta	Debe	Haber
240	Participaciones en Uvetasa	180.000	
240	Participaciones en Equisa		60.000
113	Reservas voluntarias		120.000

10-01-05

Por la venta del 30 % de su participación a Zetasa (30 % × 180.000):

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos c/c	59.000	
240	Participaciones en Uvetasa		54.000
773	Beneficios participaciones en empresas vinculadas		5.000

10-02-05

Por el reparto y cobro de dividendos de Equisa:

Código	Cuenta	Debe	Haber
545	Dividendo a cobrar	7.000	
240	Participaciones en Uvetasa		7.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos c/c	7.000	
545	Dividendo a cobrar		7.000

En Uvetasa

01-01-05

Por la constitución de la sociedad Uvetasa:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	60.000	
100	Capital social		60.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
240	Participaciones en Equisa	60.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		60.000

01-02-05

Por el reparto y cobro de dividendos de Equisa:

Código	Cuenta	Debe	Haber
545	Dividendo a cobrar	10.000	
240	Participaciones en Equisa		10.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos c/c	10.000	
545	Dividendo a cobrar		10.000

10-02-05

Por la distribución y pago del dividendo anterior a sus socios:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	10.000	
526	Dividendo activo a pagar		10.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	10.000	
572	Bancos c/c		10.000

En Equisa

01-02-05

Por el reparto del dividendo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	10.000	
526	Dividendo activo a pagar		10.000

En Zetasa

10-01-05

Por la compra de la participación en Uvetasa:

Código	Cuenta	Debe	Haber
240	Participaciones en Uvetasa	59.000	
572	Bancos c/c		59.000

10-02-05

Por el reparto y cobro de dividendos de Uvetasa:

Código	Cuenta	Debe	Haber
545	Dividendo a cobrar	3.000	
240	Participaciones en Uvetasa		3.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos c/c	3.000	
545	Dividendo a cobrar		3.000

Caso práctico núm. 8

Contabilidad financiera y de sociedades

La sociedad Aochosa presenta, para el ejercicio 01, el estado total de cambios en el patrimonio neto, que se incluye como anexo.

El 01-01-01, como consecuencia de la entrada en vigor de una modificación en el PGC, se adeudó en cuentas de créditos comerciales con clientes un importe de 120 um.

Durante 01 tuvieron lugar las siguientes operaciones:

- Se exigió y cobró el dividendo pasivo.
- Se canjearon por acciones bonos convertibles con un valor en libros de 2.796 um.
- Se entregaron acciones propias con un valor en libros de 1.029 um, como remuneración a empleados.
- Se compraron y se vendieron acciones propias. Los pagos por compra de acciones propias ascendieron a 4.000 um.

Se pide:

Asientos registrados por Aochosa durante el año 01, conforme a la información recogida en el siguiente estado total de cambios en el patrimonio neto para el ejercicio cerrado a 31 de diciembre de 01:

	Capital		Prima de emisión	Reservas	(Acciones y participaciones en patrimonio propias)	Resultados de ejercicios anteriores	Resultado (Dividendo del ejercicio a cuenta a cuenta)	Otros instrumentos de patrimonio	Total
	Escritura	No exigido							
C. Saldo, final del año 00	10.000	-100	400	3.200	-1.850		1.460	-200	12.910
I. Ajustes por cambios de criterio 00				120					120
II. Ajustes por errores 00									
D. Saldo ajustado, inicio del año 01	10.000	-100	400	3.320	-1.850		1.460	-200	14.040
I. Total ingresos y gastos reconocidos							8.320		8.320
II. Operaciones con socios o propietarios									
1. Aumentos de capital		100							
2. (-) Reducciones de capital									
3. Conversión de pasivos financieros en patrimonio neto (conversión obligaciones, condonaciones de deudas)	838		1.223	378	357				2.796
4. (-) Distribución de dividendos						-590	-220		-810
5. Plan de retribución en acciones				-19	1.029			-1.010	



	Capital	Prima de emisión	Reservas	(Acciones y participaciones en patrimonio propias)	Resultados de ejercicios anteriores	Resultado (Dividendo del ejercicio a cuenta)	Otros instrumentos de patrimonio	Total
	Escritura No exigido							
▼								
6. Otras operaciones con acciones o participaciones propias (netas) una combinación de negocios			- 130	- 3.000				- 3.130
7. Otras operaciones con socios o pro- pietarios								
III. Otras variaciones del patrimonio neto			670		590	- 1.460	200	
E. Saldo, final del año 01	10.838	1.623	4.219	- 3.464		8.320	- 220	21.316

Solución

1. Por el cambio de criterio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Cientes	120	
113	Reservas voluntarias		120

2. Por la exigencia del dividendo pasivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
558	Socios por desembolsos exigidos	100	
103	Socios por desembolsos no exigidos		100

3. Por el cobro del dividendo pasivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos c/c	100	
558	Socios por desembolsos exigidos		100

4. Por la emisión de las acciones en la conversión de las obligaciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	2.061	
194	Capital emitido pendiente de inscripción (838 de capital social y 1.223 de prima de emisión)		2.061

5. Por el canje de las obligaciones por acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
178	Obligaciones y bonos convertibles (838 + 1.223 + 378 + 357)	2.796	
190	Acciones o participaciones emitidas		2.061



Código	Cuenta	Debe	Haber
108	Acciones propias en situaciones especiales		357
113	Reservas voluntarias ²⁰		378

6. Por la inscripción de la ampliación de capital:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	2.061	
100	Capital social		838
110	Prima de emisión o asunción		1.223

7. Por la entrega de acciones propias como retribución a los empleados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
111	Otros instrumentos de patrimonio	1.010	
113	Reservas voluntarias	19	
108	Acciones propias en situaciones especiales		1.029

8. Por la compra de acciones propias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
108	Acciones propias en situaciones especiales	4.000	
572	Bancos c/c		4.000

9. Por la venta de las acciones propias:

Compró acciones por 4.000 y figura en el ECPN por 3.000, por lo que se dan de baja por 1.000, con una pérdida por importe de 130 (ECPN).

²⁰ Por el beneficio derivado de las acciones propias.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos c/c	870	
113	Reservas voluntarias	130	
108	Acciones propias en situaciones especiales		1.000

10. Por la aplicación del resultado del ejercicio anterior:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	1.460	
113	Reservas voluntarias		670
557	Dividendo activo a cuenta		200
526	Dividendo activo a pagar		590

11. Por el pago del dividendo a cuenta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
557	Dividendo activo a cuenta	220	
572	Bancos c/c		220

12. Asiento de regularización, con un saldo acreedor de la cuenta 129, «Resultado del ejercicio» por importe de 8.320.

Referencias bibliográficas

Alonso Pérez, Á. y Pousa Soto, R. (2020). Crisis sanitaria Covid-19: implicaciones en ajustes cierre ejercicio. *Técnica Contable y Financiera*, 31, 49-61.

Ayats Vilanova, A. (2022). *Comentarios y casos prácticos del Plan General de Contabilidad*.

Martínez Vargas, J. y Labatut Serer, G. (2011). *La contabilización del efecto impositivo del impuesto sobre sociedades*. CEF.

Montes Carrillo, A. (2020). Reparto de un dividendo entre empresas del grupo después

de sucesivos canjes de valores: Análisis de la consulta 4 del BOICAC 121, de mayo de 2020. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 452, 240-258.

Ruiz de Palacios Villaverde, M.^a M. y Rúa Alonso de Corrales, E. (2020). *Actum: Mercantil-Contable*, 52.

Ruiz Lamas, F. (2020). Consultas publicadas en el BOICAC n.º 121. *O Economista*, 183, 6-8.



CURSOS DE **FORMACIÓN A MEDIDA PARA EMPRESAS**

✓ **Nos adaptamos a las necesidades formativas de la empresa**

Escuchamos las necesidades formativas de pequeñas, medianas y grandes empresas para ofrecer una propuesta global a medida, trabajando en estrecha colaboración para que sus planes de formación alcancen la máxima calidad de la mano de los mejores profesionales. Adaptamos para ello los contenidos según sus necesidades específicas, atentos siempre a los horarios y ubicaciones geográficas que demanden.

✓ **Gestión de las bonificaciones ante la Fundación Estatal para la Formación en el Empleo (FUNDAE)**

La FUNDAE ofrece a las empresas la posibilidad de bonificar estos cursos para que su coste se reduzca considerablemente, o incluso desaparezca, aprovechando el crédito para la formación de los trabajadores que todas las empresas tienen a lo largo del año.

Nuestros datos
desde 1977



+ 3.000

Empresas han confiado la formación de sus empleados al Grupo Educativo CEF.- UDIMA

+ 14.425

Cursos impartidos relacionados con todas las áreas de la empresa

+ 68.500

Profesionales formados

+ 342.000

Horas de formación impartidas por profesionales en contacto permanente con la empresa

GRADOS OFICIALES

Escuela de Ciencias Técnicas e Ingeniería

Ingeniería de Organización Industrial - Ingeniería de Tecnologías y Servicios de Telecomunicación - Ingeniería Informática

Facultad de Ciencias de la Salud y la Educación

Magisterio de Educación Infantil - Magisterio de Educación Primaria - Psicología (rama Ciencias de la Salud)

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Administración y Dirección de Empresas - Economía - Empresa y Tecnología - Empresas y Actividades Turísticas - Marketing

Facultad de Ciencias Jurídicas

Ciencias del Trabajo, Relaciones Laborales y Recursos Humanos - Criminología - Derecho

Facultad de Ciencias Sociales y Humanidades

Historia - Periodismo - Publicidad y Relaciones Públicas

TÍTULOS PROPIOS Y DOCTORADOS

(Consultar en www.udima.es)

MÁSTERES OFICIALES

Escuela de Ciencias Técnicas e Ingeniería

Energías Renovables y Eficiencia Energética

Facultad de Ciencias de la Salud y la Educación

Dirección y Gestión de Centros Educativos - Educación Inclusiva y Personalizada - Educación y Recursos Digitales - Formación del Profesorado de Educación Secundaria - Psicología General Sanitaria - Psicopedagogía - Tecnología Educativa

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales


Auditoría de Cuentas - Dirección Comercial y Marketing - Dirección Económico-Financiera - Dirección y Administración de Empresas (MBA) - Dirección y Gestión Contable - Marketing Digital y Redes Sociales

Facultad de Ciencias Jurídicas

Análisis e Investigación Criminal - Asesoría Fiscal - Asesoría Jurídica de Empresas - Asesoría Jurídico-Laboral - Dirección y Gestión de Recursos Humanos - Interuniversitario en Estudios Avanzados de Derecho Financiero y Tributario - Práctica de la Abogacía y la Procura - Prevención de Riesgos Laborales

Facultad de Ciencias Sociales y Humanidades

Enseñanza Bilingüe - Enseñanza del Español como Lengua Extranjera - Interuniversitario en Unión Europea y China - Seguridad, Defensa y Geoestrategia



Si necesitas volar,
SOMOS TUS ALAS
Contigo, somos uno.