

Contabilidad y Tributación. CEF

Revista mensual núm. 442 | Enero 2020

ISSN: 1138-9540



**Riesgo de pérdida de ingresos en
ausencia de hecho imponible en el IVA**

Enrique de Miguel Canuto

**Los recursos de alzada en la vía
económico-administrativa**

Juan Calvo Vérguez

**Fiscalidad del seguro de vida en el ISD
y puntos de conexión territorial**

Miguel Gutiérrez Bengoechea

Constitucionalidad del impuesto catalán sobre CO₂

Ada Tandazo Rodríguez y Pedro Manuel Herrera Molina

**Extensión facultades revisoras:
vía económico-administrativa y contenciosa**

Claudio García Díez

**Retribución de administradores y
certeza como gasto deducible en el IS**

José Pedreira Menéndez

**Información empresarial
del futuro: ¿Informe integrado?**

Esther Ortiz Martínez, Salvador Marín Hernández y

Luis Alfonso Sánchez Aznar

**Análisis práctico de la RICAC sobre instrumentos
financieros y operaciones societarias (III)**

Juan Manuel Pérez Iglesias y Ginés Sánchez Iniesta



Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Núm. 442 | Enero 2020

Directora editorial

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

Consejo de redacción

Director	Alejandro Blázquez Lidoy. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. URJC
Subdirectora (tributación)	María Luisa González-Cuéllar Serrano. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. UC3M
Subdirectora (contabilidad)	María Consuelo Pucheta Martínez. Profesora titular de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad Jaume I

Coordinadoras

M.^a José Leza Angulo. Área tributaria del CEF
Berta Gaubert Viguera. Área contable del CEF

Consejo asesor

Eladio Acevedo Heranz. Presidente del Ilustre Colegio Central de Titulados Mercantiles y Empresariales
Sotero Amador Fernández. Profesor de Contabilidad del CEF
Carolina del Campo Azpiazu. Socia de Cuatrecasas Madrid
Inocencio Carazo González. Socio Director de Insesa Concursal Abogados
Juergen B. Donges. Catedrático de Ciencias Económicas. Universidad de Colonia
María Antonia García Benau. Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valencia
Beatriz García Osma. Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad Carlos III
Alberto García Valera. Inspector de Hacienda del Estado
Begoña Giner Inchausti. Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valencia
José Antonio Gonzalo Angulo. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Alcalá
Lorenzo de las Heras Miguel. Inspector de Entidades de Crédito. Banco de España
Pedro Manuel Herrera Molina. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UNED
Clara Jiménez Jiménez. Socia de Pérez-Llorca Abogados
Manuel Lucas Durán. Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Alcalá
Luis Alberto Malvárez Pascual. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Huelva
Diego Martín-Abril Calvo. Socio Gómez Acebo y Pombo. Inspector de Hacienda (excedente)
Javier Martín Fernández. Catedrático de la UCM y Socio Director de F&J Martín Abogados
Miguel Ángel Martínez Lago. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UCM
Francesco Moschetti. Profesor de la Universidad de Padua y Despacho Tributarista Studio Legale Tributario
Enrique Ortega Carballo. Socio Gómez Acebo y Pombo. Inspector de Hacienda (excedente)
Carlos Palao Taboada. Abogado Montero-Aramburu
Gaspar de la Peña Velasco. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UCM. Abogado
Juan Manuel Pérez Iglesias. Inspector de Hacienda del Estado
Ferrán Rodríguez Arias. Presidente del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España
Enrique Rubio Herrera. Presidente del ICAC
Luz Ruibal Pereira. Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Santiago de Compostela
José Andrés Sánchez Pedroche. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UDIMA
Jesús Sanmartín Mariñas. Presidente del Registro de Economistas Asesores Fiscales de España
Enrique Villanueva García. Profesor titular de Economía Financiera y Contabilidad. UCM

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 (2020) (11 números) 160 €

Solicitud de números sueltos (cada volumen)

Suscriptores 20 €

No suscriptores 25 €

En la página www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm encontrará publicados todos los artículos de la *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF* desde el número 100. Podrá acceder libremente a los artículos que se correspondan con su periodo de suscripción. Los anteriores a la fecha de alta en el producto tendrán un coste de 7,5 € por artículo, con un descuento del 50 % para los suscriptores.

Edita

Centro de Estudios Financieros, SL
Correo electrónico: revistacef@cef.es
Edición digital: www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm
Depósito legal: M-1947-1981
ISSN: 1138-9540
ISSN-e: 2531-2138

Imprime

Artes Gráficas Coyve, SA
C/ Destreza, 7
Polígono industrial Los Olivos
28906 Getafe (Madrid)

Indexada en



© 2019 CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

La Editorial a los efectos previstos en el artículo 32.1, párrafo segundo, del vigente TRLPI, se opone expresamente a que cualquiera de las páginas de esta obra o partes de ella sean utilizadas para la realización de resúmenes de prensa. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47).



Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

ISSN: 1138-9540
ISSN-e: 2531-2138

Sumario

Tributación

Estudios

- Riesgo de pérdida de ingresos en ausencia del hecho imponible en el impuesto sobre el valor añadido 5-32
The risk of loss of tax revenue in the absence of VAT taxable event
Enrique de Miguel Canuto
- Los recursos ordinario y extraordinario de alzada para unificación de doctrina en el ámbito económico-administrativo 33-66
The ordinary and extraordinary resources of increase for unification of doctrine in the economic-administrative scope
Juan Calvo Végez
- Tributación del seguro de vida en el impuesto sobre sucesiones y donaciones y los puntos de conexión territorial internos e internacionales 67-90
Taxation of life insurance in the inheritance and donation tax and internal and international territorial connection points
Miguel Gutiérrez Bengoechea

Análisis doctrinal y jurisprudencial

- La certeza estatutaria de la retribución de los administradores para su consideración como gasto deducible en el impuesto sobre sociedades (Análisis de la RTEAC de 9 de abril de 2019, RG 3295/2016) 91-98
José Pedreira Menéndez
- Constitucionalidad y comentario crítico del impuesto catalán sobre emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica (Análisis de la STC 87/2019, de 20 de junio, rec. núm. 5334/2017) 99-115
Ada Tandazo Rodríguez y Pedro Manuel Herrera Molina
- Naturaleza jurídica de las criptomonedas (Análisis de la STS de 20 de junio de 2019, rec. núm. 998/2018) 116-121
José Francisco Sedeño López
- Contenido y extensión de las facultades revisoras de los tribunales económico-administrativos y de lo contencioso-administrativo: cuándo procede declarar la nulidad radical de la liquidación recurrida y cuándo es posible acordar la retroacción de actuaciones (Análisis de la STSJ de la Comunidad Valenciana de 10 de junio de 2019, rec. núm. 338/2009) 122-134
Claudio García Díez

Casos prácticos

- Ⓜ Supuestos prácticos del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Superior de Inspectores Tributarios de la Generalitat de Catalunya (I) 135-136
Rafael Enric Herrando Tejero



Contabilidad

Estudios

¿Es la información integrada el futuro de la revelación de información empresarial? Un análisis a partir de los informes integrados según el marco del IIRC 137-162
Is the integrated reporting the future of disclosure? An analysis of the integrated reports according to IIRC

Esther Ortiz-Martínez, Salvador Marín-Hernández y Luis Alfonso Sánchez-Aznar

Análisis práctico de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del ICAC, sobre criterios de presentación de los instrumentos financieros y operaciones societarias (III) 163-232
Practical analysis of the ICAC Resolution of March 5, 2019, on criteria for the presentation of financial instruments and societary operations (III)

Juan Manuel Pérez Iglesias y Ginés Sánchez Iniesta

Análisis doctrinal

Tratamiento contable del importe pagado a los asesores de una empresa por la intermediación en la compra de la totalidad de las acciones de una sociedad (NRV 9.^a y NRV 19.^a) (Análisis de la consulta 3 del BOICAC 115, de septiembre de 2018) 233-240

Anna Ayats Vilanova y Adrián Andrés Casla

Tratamiento contable de las comisiones abonadas a los agentes de la propiedad inmobiliaria a través de los cuales una compañía arrienda locales, en régimen de arrendamiento operativo, por un periodo de 10 años (NRV 3.^a) (Análisis de la consulta 3 del BOICAC 118, de julio de 2019) 241-244

Adrián Andrés Casla

Casos prácticos

Ⓜ Tercer ejercicio resuelto de los procesos selectivos para el ingreso en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado 245-246

Elena Robledo Acinas, Javier Romano Aparicio y Javier González Sainza

Normas de publicación 247-248

Ⓜ | Solo disponible en <www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm>

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 <<http://www.fiscal-impuestos.com>>.



Riesgo de pérdida de ingresos en ausencia del hecho imponible en el impuesto sobre el valor añadido

Enrique de Miguel Canuto

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Valencia*

Extracto

Caso de IVA mencionado en factura al margen de un hecho imponible donde se origina una cuota que *a posteriori* tendrá el tratamiento de cuota indebida. ¿El expedidor puede regularizar la cuota ingresada en el Tesoro? ¿El destinatario puede deducir la cuota abonada al expedidor? El Tribunal de la Unión ha introducido la noción de eliminación del riesgo de pérdida de ingresos fiscales, como presupuesto para la regularización de la cuota por el expedidor.

Palabras clave: IVA; «riesgo de pérdida de ingresos fiscales».

Fecha de entrada: 07-07-2019 / Fecha de aceptación: 01-08-2019

Cómo citar: Miguel Canuto, E. de. (2020). Riesgo de pérdida de ingresos en ausencia del hecho imponible en el impuesto sobre el valor añadido. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 442, 5-32.



The risk of loss of tax revenue in the absence of VAT taxable event

Enrique de Miguel Canuto

Abstract

VAT case mentioned in invoice, regardless of a taxable event, a fee is created that a posteriori will have the undue pay treatment. Can the invoice sender recover the amount deposited in the Treasury? Can the recipient of the invoice deduct the fee paid to the sender? the Court of the European Union has resorted the notion of elimination of the risk of loss of tax revenue, as a requirement for the recovery of the fee by the sender.

Keywords: VAT; «the risk of loss of tax revenue».

Citation: Miguel Canuto, E. de. (2020). Riesgo de pérdida de ingresos en ausencia del hecho imponible en el impuesto sobre el valor añadido. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 442, 5-32.



Sumario

1. Introducción
2. Caso Schmeink & Cofreth
 - 2.1. Operaciones ficticias
 - 2.2. Potestad reglada
3. Caso Stadeco
 - 3.1. Irrelevancia de la localización
 - 3.2. Rectificación de la factura
 - 3.3. Enriquecimiento sin causa
4. Caso Story Trans EOOD
 - 4.1. Repercutibilidad sin deducción
 - 4.2. Ausencia de reciprocidad
5. Caso Rusedespred OOD
 - 5.1. Eliminación del riesgo
 - 5.2. Devolución sin rectificación

Referencias bibliográficas

Bibliografía

1. Introducción

Caso de impuesto sobre el valor añadido (IVA) cargado en factura al margen de un hecho imponible se origina una cuota que *a posteriori* tendrá el tratamiento de cuota indebida. El supuesto está previsto pero sus consecuencias no están reguladas en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Directiva IVA de 2006) (Colao Marín, 2018; Van Doesum, 2013; Sanz Clavijo, 2009; De la Feria, 2009; Terra y Kajus, 2018). Se suscita el interrogante principal de si el expedidor puede regularizar la cuota después de ingresada en el Tesoro. Y también el interrogante de si el destinatario puede deducir la cuota abonada al expedidor (Calvo Vérguez, 2015; Capello, 2008; Checa González, 2002; Giorgi, 2005; Neira Herrera, 2006; Victoria Sánchez, 2017).

En el análisis de la regularización de esta cuota cargada en factura el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha introducido la noción de eliminación del *riesgo de pérdida* de ingresos fiscales, como presupuesto central legitimador de la regularización o devolución de la cuota para el expedidor. Las consecuencias jurisprudencialmente elaboradas son las que siguen:

- **Primera:** eliminado por el expedidor el riesgo de pérdida de ingresos el principio de neutralidad exige la *regularización* por el expedidor de la cuota considerada indebida. Dado que las medidas nacionales que tienen como objetivo la lucha contra el fraude deben jugar de manera proporcionada, no es necesaria la exigencia de buena fe para regularizar la cuota si el riesgo ha sido eliminado.
- **Segunda:** supeditar la regularización de la cuota a la *rectificación* de la factura por el expedidor *ab initio* no va más allá de lo necesario para el objetivo de eliminar el riesgo de pérdida de ingresos. Ahora bien, supeditar la regularización a la rectificación de la factura, cuando este requisito ya no puede ser cumplido porque la Administración denegó al destinatario el derecho a deducir, va más allá de lo necesario para conseguir el objetivo.
- **Tercera:** en cuanto a la *deducción*, cabe denegar la deducción al destinatario de la factura cuando la Administración haya practicado liquidación al expedidor en que no haya modificado la cuota repercutida, caso de cuota de IVA cargado en factura al margen de una operación real. Porque solo es deducible la cuota devengada en una operación gravada.

Entre las facturaciones efectuadas al margen del hecho imponible cabe señalar no solo los casos de ausencia de una operación real, sino también los casos canónicos de no sujeción tipificados en la Directiva IVA de 2006 y los casos de no sujeción en un Estado implicado por localización de la operación en otro Estado. Finalmente, el TJUE en caso de cuotas indebidas por operaciones exentas ha razonado del mismo modo que el presupuesto para la regularización de la cuota indebida que es la eliminación del riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

Al poner cada sentencia del TJUE en el contexto de las sentencias afines se alcanza un conocimiento más profundo de la doctrina jurisprudencial y al enunciar el relato fáctico de cada una conocemos mejor los elementos diferenciales integrantes de la *ratio decidendi* que singularizan a cada una en el conjunto que forman con las demás.

2. Caso Schmeink & Cofreth

El caso *Schmeink & Cofreth*¹, resuelto por Sentencia del TJUE de 19 de diciembre de 2000, en una cuestión prejudicial elevada por el *Bundesfinanzhof*, introduce el criterio de riesgo de pérdida de ingresos fiscales en la temática de la restitución de cuotas indebidas, en sede del IVA.

Asunto Schmeink: Schmeink adquirió el 50 % de las participaciones de una sociedad alemana de responsabilidad limitada por un precio de 3.781.220 marcos. En 1991, envió a esta sociedad un documento contable en el que mencionaba este importe en concepto de *prestaciones de asesoramiento que, sin embargo, jamás efectuó*. En este documento contable, Schmeink recogió un importe de IVA de 529.370,80 marcos. Esta «factura pro-forma» fue uno de los elementos utilizados por la sociedad para fundamentar una solicitud de prima fiscal a la inversión.

Tras una comprobación del IVA realizada en marzo de 1993, el Finanzamt Borken, mediante liquidación rectificadora de 1993, fijó como cuota de IVA adeudada por Schmeink el importe indicado por separado en el documento contable.

La sociedad no invocó ningún derecho a deducción amparándose en este documento contable y se lo devolvió a Schmeink en 1993. En 1994, Schmeink presentó una solicitud ante el Finanzamt Borken con el fin de obtener, de conformidad con el artículo 227 de la Abgabenordnung, Ley General Tributaria, la exención del IVA por motivos de equidad. Mediante resolución de 1994, el Finanzamt desestimó esta solicitud.

¹ Sentencia del TJUE de 19 de septiembre de 2000, caso *Schmeink & Cofreth*, asunto C-454/98 (NFJ010199) (Alemania).

Schmeink interpuso recurso contra la resolución del Finanzamt ante el Finanzgericht Münster, que, mediante sentencia de 1995, confirmó dicha resolución. En 1997, Schmeink interpuso recurso de «Revision» ante el Bundesfinanzhof contra la sentencia del Finanzgericht.

Asunto Strobel: durante los años 1992 y 1993, en los que explotaba un negocio de máquinas de oficina, el Sr. Strobel envió a varias empresas de *leasing* facturas relativas a entregas que nunca se produjeron. Mediante estas facturas ficticias, el Sr. Strobel pretendía disimular las pérdidas de una de sus filiales y aparentar mejores resultados. Las facturas fueron pagadas por las empresas de *leasing*. Con posterioridad, el Sr. Strobel reembolsó a dichas empresas los importes que le habían abonado.

El Sr. Strobel aplicó el IVA a estas cantidades. Por su parte, las empresas de *leasing* dedujeron, en concepto de impuestos soportados, el importe del IVA indicado en dichas facturas.

En 1994, el Sr. Strobel presentó espontáneamente una declaración de rectificación al Ministerio Fiscal y al Finanzamt, poniendo en su conocimiento las facturas ficticias y sus destinatarios. El Finanzamt Esslingen transmitió estos datos a las Administraciones competentes respecto de los destinatarios de las facturas, para que las Administraciones procediesen a regularizar las deducciones de los impuestos soportados por estos.

Tras la declaración efectuada por el Sr. Strobel, los servicios tributarios realizaron un control y el Finanzamt fijó como cuota de IVA adeudada los importes indicados por separado en las facturas, a saber, 519.346,36 marcos para 1992 y 653.156,51 marcos para 1993. En 1995, el Sr. Strobel presentó una solicitud ante el Finanzamt con el fin de obtener, con arreglo al artículo 227 de la Abgabenordnung, Ley General Tributaria, la exención del IVA por motivos de equidad. Mediante resolución de 1995, el Finanzamt desestimó esta solicitud.

Contra la resolución del Finanzamt el Sr. Strobel interpuso recurso ante el Finanzgericht Baden-Württemberg, que confirmó la resolución en sentencia de 1997. Contra la sentencia del Finanzgericht interpuso recurso de revisión ante el Bundesfinanzhof.

El Bundesfinanzhof acumuló estos dos asuntos. Señaló que estaba justificada la fijación del IVA de conformidad con el artículo 14, apartado 3, segunda frase, segunda posibilidad, de la UStG, Ley del IVA de 1991, puesto que Schmeink y el Sr. Strobel habían expedido facturas, que mencionaban por separado este impuesto, y las habían entregado a sus destinatarios sin haber ejecutado las prestaciones que se indicaban en ellas.

El Bundesfinanzhof recordó que el objetivo que persigue el artículo 14, apartado 3, de la UStG, es evitar fraudes cuando se expiden facturas en las que se hace constar por separado el importe del impuesto y no se efectúan las operaciones indicadas. A diferencia del artículo 14, apartado 2, de la UStG, el legislador no previó en el artículo 14, apartado 3, de la UStG, ninguna posibilidad de regularización para no atenuar el efecto disuasorio de esta disposición.

Según una sentencia del Bundesfinanzhof de 21 de febrero de 1980, se impone una medida de equidad en los supuestos en que quien expida la factura haya eliminado el riesgo de disminución de los ingresos fiscales en tiempo oportuno y de manera completa. En efecto, en estos casos, en particular cuando quien expide la factura logra recuperar y destruir las facturas que expidió antes de que su destinatario las utilice, o cuando quien expide la factura, sin lograr recuperarla, elimina la situación de riesgo adoptando a tiempo otras medidas, en particular mediante una declaración ante el Finanzamt competente respecto de él o del destinatario de la factura, el artículo 14, apartado 3, de la UStG no tiene ningún efecto disuasorio.

Por otra parte, el Bundesfinanzhof se refirió a la Sentencia de 13 de diciembre de 1989, Genius Holding, asunto C-342/87 (NFJ000686), según la cual, para garantizar la aplicación del principio de neutralidad del IVA, corresponde a los Estados establecer, en sus ordenamientos internos, la posibilidad de corregir cualquier impuesto que haya sido facturado indebidamente en todos los casos en que quien haya extendido la factura demuestre su buena fe, e incluso mencionó la Sentencia del propio Bundesgerichtshof de 23 de noviembre de 1995, en la que ese tribunal consideró que, teniendo en cuenta que el artículo 14, apartado 3, de la UStG no prevé ninguna posibilidad de regularización, procede atenerse a lo establecido en la sentencia Genius Holding, mediante una exención del impuesto autorizada por el artículo 227 de la Abgabenordnung, Ley General Tributaria.

Sin embargo, el Bundesfinanzhof señaló que la exigencia de buena fe para permitir la regularización no puede deducirse del sistema del artículo 14, apartado 3, de la UStG. Esta exigencia, que resulta de la jurisprudencia del TJUE, no se deriva del principio de neutralidad. Limitar la posibilidad de deducción de quien expide la factura a los supuestos de buena fe no es ni suficiente ni conforme con la lógica interna del sistema del IVA.

Debe tenerse más bien en cuenta, como criterio para excluir la regularización del importe del impuesto mencionado en la factura, si el destinatario de la factura pudo obtener efectivamente la correspondiente deducción fiscal. Si resultase que ya no es posible anular una deducción concedida al destinatario de una factura, quien haya expedido dicha factura sería considerado, a efectos de garantizar la neutralidad fiscal, responsable del déficit de ingresos fiscales.

Supeditar la posibilidad de regularización a que se demuestre la buena fe de quien expide las facturas supondría asimilar el artículo 21, punto 1, letra c), de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Sistema común del IVA: Base imponible uniforme (Sexta Directiva), sobre deducción de cuota mencionada en una factura por cualquier persona, a una disposición penal. El hecho de imputar definitivamente a alguien el impuesto indicado dependería exclusivamente de un «comportamiento reprobable», el hecho de obrar de mala fe, lo que podría suscitar problemas en el plano de la constitucionalidad.

2.1. Operaciones ficticias

Mediante su segunda cuestión, el tribunal remitente pregunta si la regularización del IVA indebidamente facturado está supeditada a la buena fe de quien expide la factura².

Debe partirse, en primer lugar, de que, en virtud del artículo 21, punto 1, letra c), de la Sexta Directiva, que se corresponde con el artículo 203 de la Directiva IVA de 2006, está sujeta al IVA, en las operaciones de régimen interior, cualquier persona que mencione la cuota del IVA en una factura o en cualquier otro documento que produzca sus efectos. En segundo lugar, la Sexta Directiva no prevé ninguna disposición sobre la regularización, por parte de quien expide la factura, del IVA indebidamente facturado. La Sexta Directiva únicamente define, en su artículo 20, los requisitos que deben cumplirse para que el beneficiario de la entrega o de la prestación pueda regularizar la deducción de los impuestos soportados. En estas circunstancias, corresponde en principio a los Estados determinar las condiciones en que puede regularizarse el IVA indebidamente facturado.

Pese a la evocación del Tribunal remitente, que recordó que, según la sentencia del caso *Genius Holding*, quien expide la factura solo podría estar autorizado a regularizar el IVA indebidamente facturado si demuestra su buena fe, el TJUE en el caso *Schmeink & Cofreth* volvió a deliberar sobre el tema, alcanzando una conclusión distinta.

En tal sentido señaló que, a diferencia del caso *Genius Holding*, en los litigios presentes se eliminó por completo, y en tiempo oportuno, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, bien porque quien expidió la factura la recuperó y destruyó antes de que el destinatario la utilizase, o bien porque, habiéndose utilizado la factura, quien la expidió pagó el importe indicado en ella por separado.

En los casos en que quien expide la factura haya eliminado por completo, y en tiempo oportuno, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, el principio de neutralidad³ del IVA exige que el IVA indebidamente facturado pueda ser regularizado, sin que los Estados puedan supeditar dicha regularización a la buena fe de quien expide la factura.

Procede recordar que las medidas que los Estados están facultados para establecer con arreglo al artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva en orden a asegurar la exacta percepción del impuesto y evitar el fraude no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos (Sentencia de 21 de marzo de 2000, caso *Gabalfrisa*, asunto C-110/98 –NFJ008483–, apartado 52). En consecuencia, no pueden ser utilizadas de forma que cues-

² Apartado n.º 43.

³ El TJUE salta al trampolín de los principios abstractos, desconectando la argumentación de la normativa enunciada en la directiva.

tionen la neutralidad del IVA, que es un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación común en la materia.

Por tanto, debe señalarse que la exigencia de que quien expide la factura demuestre su buena fe, cuando ha eliminado por completo, y en tiempo oportuno, el riesgo de disminución de los ingresos fiscales, no es necesaria para garantizar la percepción del IVA y prevenir el fraude fiscal (en este sentido, la Sentencia de 11 de junio de 1998, caso *Grandes sources d'eaux minérales françaises*, asunto C-361/96 –NFJ006216–, apartados 29 y 30).

En cambio, cuando no se haya eliminado por completo el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, como ocurría en el caso *Genius Holding*, los Estados pueden supeditar la posibilidad de regularizar el IVA indebidamente facturado al requisito de que quien expide la factura demuestre su buena fe. En efecto, como señaló el tribunal remitente, si resultase que ya no es posible anular una deducción concedida al destinatario de la factura, quien haya expedido la factura sin obrar de buena fe puede ser considerado, a efectos de garantizar la neutralidad fiscal, responsable del déficit de ingresos fiscales⁴.

Por último, debe destacarse que, como señaló la Comisión, el Derecho de la Unión no impide a los Estados considerar la expedición de facturas ficticias que indiquen el IVA indebidamente como un intento de fraude fiscal y aplicar, en tal caso, las multas o sanciones pecuniarias previstas en su derecho interno.

Procede responder a la segunda cuestión que, cuando quien expide la factura haya eliminado por completo, y en tiempo oportuno, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, el principio de neutralidad del IVA exige que el impuesto indebidamente facturado pueda ser regularizado, sin que dicha regularización pueda quedar supeditada a la buena fe de quien expide la factura.

La sentencia del caso *Schmeink & Cofreth* supone un giro jurisprudencial en el TJUE en el que el criterio sobre riesgo de pérdida de ingresos fiscales, inspirado en el derecho alemán, desplaza a la buena fe en la facturación, como legitimadora de la pretensión de corrección por el expedidor del impuesto indebido.

2.2. Potestad reglada

En la primera cuestión, caso *Schmeink & Cofreth*, el tribunal remitente preguntaba además qué procedimiento es el que debe seguirse para regularizar el IVA indebidamente facturado.

Como se desprende de los razonamientos anteriores, corresponde en principio a los Estados miembros determinar las condiciones en que puede regularizarse el IVA indebidamen-

⁴ En este pasaje se detecta el deslizamiento semántico de la neutralidad para el contribuyente, recuperar el impuesto soportado, a la neutralidad para el fisco, evitar perder ingresos.

te facturado, por lo que los Estados pueden decidir si dicha regularización debe producirse durante el procedimiento de liquidación del impuesto o durante un procedimiento ulterior.

Señaló con acierto el abogado general en sus conclusiones que un Estado puede decidir que la regularización del IVA indebidamente facturado debe producirse durante un procedimiento administrativo ulterior para permitir que la Administración verifique, cuando se ha realizado una deducción del IVA indebidamente facturado, que no existe ningún riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

No obstante, cuando este riesgo ha sido eliminado, la regularización del IVA indebidamente facturado no puede depender de la facultad de apreciación discrecional de la Administración tributaria. En efecto, de la respuesta dada a la cuestión anterior resulta que, en esa situación, el principio de neutralidad del IVA exige que el impuesto indebidamente facturado pueda ser regularizado.

Por tanto, procede responder a la cuestión que corresponde a los Estados definir el procedimiento mediante el cual puede regularizarse el IVA indebidamente facturado, siempre que esta regularización no dependa de la facultad de apreciación discrecional de la Administración tributaria. El derecho tributario está compuesto de un conjunto de potestades regladas en cuyo ejercicio mediante un procedimiento la Administración impone una obligación legal a cargo del contribuyente. No hay ninguna potestad de apreciación discrecional en el derecho tributario.

3. Caso Stadeco

El caso *Stadeco*⁵, resuelto por Sentencia del Tribunal europeo de 18 de junio de 2009, tiene su origen en una cuestión prejudicial elevada por el *Hoge Raad* de Ámsterdam, en que una empresa neerlandesa presta servicios localizados en Alemania a un organismo de derecho público también neerlandés.

La actora, Stadeco, es una empresa establecida en los Países Bajos que se dedica a alquilar, montar y desmontar pabellones de ferias y exposiciones. De 1993 a 1995, Stadeco prestó servicios en Alemania y en Estados terceros por cuenta del *Economische Voorlichtingsdienst*, Servicio de información económica («EVD»), un organismo de derecho público de los Países Bajos que depende del Ministerio de Economía.

El EVD solicitó los servicios de Stadeco exclusivamente para actividades *no sujetas* al impuesto sobre el volumen de negocios en los Países Bajos y, en cuanto parte integrante

⁵ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) de 18 de junio de 2009, asunto *Stadeco*, asunto C-566/07 (NFJ033555) (Países Bajos).

de un organismo de derecho público, el servicio administrativo *no tenía derecho a deducción alguna* en concepto de dicho impuesto.

Las facturas por los servicios efectuados fuera de los Países Bajos indicaban los importes adeudados en concepto de impuesto que se habrían aplicado a servicios idénticos prestados en los Países Bajos. El EVD abonó dichas facturas íntegramente y Stadeco ingresó en los Países Bajos los impuestos indicados.

En 1996, la Administración comunicó a Stadeco que no adeudaba el impuesto en los Países Bajos por tales servicios, dado que no habían sido prestados allí. Entonces la actora solicitó la devolución de los impuestos abonados, cuyo importe ascendía a 230.314 florines (104.512 €). Como la Administración supeditó la devolución solicitada a la corrección de las facturas remitidas al EVD, la actora le envió la copia de una nota de crédito a tal fin. A consecuencia de ello, obtuvo dicha devolución.

Sin embargo, con ocasión de una inspección efectuada en 2000, la Administración comprobó que la actora no había entregado ninguna nota de crédito al EVD, ni corregido las facturas y tampoco le había restituido cantidad alguna. En consecuencia, la Administración practicó a la actora una liquidación complementaria sobre la totalidad de los impuestos devueltos.

Desestimada su reclamación contra la liquidación complementaria, la actora recurrió ante el *Gerechtshof te's-Gravenhage*, Tribunal de apelación de La Haya, que estimó su recurso y anuló la liquidación. El tribunal consideró que la corrección de los errores de las facturas no era esencial en dicho caso pues no se corría ningún riesgo de pérdida de ingresos fiscales, dado que la condición del EVD excluía cualquier derecho a deducción en concepto del impuesto sobre el volumen de negocios.

Entonces el *Staatsecretaris* interpuso recurso de casación ante el *Hoge Raad* contra la sentencia del *Gerechtshof*. Alega que, puesto que la actora no respetó los requisitos relativos a la rectificación de los errores de facturación, no tiene derecho a conservar la devolución del impuesto.

El tribunal remitente, el *Hoge Raad*, considera que, dado que, en virtud de las *normas materiales* relativas al IVA, el lugar de las prestaciones no se encontraba en los Países Bajos, la liquidación complementaria solo podía basarse en el artículo 37 de la Ley del IVA, que adapta el derecho neerlandés al artículo 21, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva.

El tribunal remitente alberga dudas respecto al nacimiento de una deuda fiscal, con arreglo al artículo 21, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, en el Estado en el que está establecido quien emite la factura cuando consta que, en virtud del sistema común del IVA, el lugar de la prestación correspondiente a esta factura está situado en otro Estado.

Si así fuera, también se pregunta si la regularización de la deuda fiscal puede supeditarse a la rectificación de la factura, cuando el destinatario de los servicios no tiene derecho

a la deducción de la cuota ya abonada. Si bien considera que no puede excluirse de antemano que los Estados tengan derecho a imponer tales requisitos para evitar el enriquecimiento sin causa.

3.1. Irrelevancia de la localización

El tribunal nacional pregunta si el artículo 21, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, que se corresponde con el artículo 203 de la Directiva IVA de 2006, debe interpretarse en el sentido de que no se adeuda el IVA en el Estado en que reside o tiene su establecimiento quien extiende la factura, si este ha mencionado el IVA en una factura por una operación que, en virtud de la Sexta Directiva, se considera efectuada en otro Estado miembro o en un país tercero (Van Doesum, 2013; Sanz Clavijo, 2009).

De entrada debe señalarse que, en contra de lo que alega la actora, que el artículo 21, apartado 1, de la Sexta Directiva tenga por objeto determinar quiénes son los sujetos pasivos del IVA adeudado «en régimen interior», mientras que en el caso la actora no ha prestado al EVD servicios en el territorio de los Países Bajos, no impide que la letra c) de la disposición pueda aplicarse a los hechos del procedimiento. Por una parte, como ha puesto de manifiesto la abogada general en sus conclusiones, de los artículos 7, apartado 1, y 21, apartado 2, de la Sexta Directiva se desprende que la expresión «en régimen interior» se refiere al conjunto del territorio de la Unión, tal como se define en el artículo 3 de la Sexta Directiva.

Por otra parte, hay que señalar que el artículo 21, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva establece que cualquier persona que mencione el IVA en una factura o documento que le sustituya es deudora de dicho impuesto. En particular, tales personas adeudan el IVA mencionado en una factura independientemente de cualquier obligación de abonarlo por una operación sometida al IVA (en este sentido las Sentencias del TJUE de 13 de diciembre de 1989, caso Genius Holding, asunto C-342/87 –NFJ000686–, apartado 19; de 19 de septiembre de 2000, caso Schmeink & Cofreth, asunto C-454/98 –NFJ010199–, apartado 53, y de 15 de marzo de 2007, caso Reemtsma Cigarettenfabriken, asunto C-35/05 –NFJ024994–, apartado 23).

Por consiguiente, a diferencia de lo que ocurre con la deuda fiscal que eventualmente genere una operación sometida al IVA, por lo que se refiere al nacimiento de la deuda fiscal prevista en el artículo 21, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, que se adeuda exclusivamente porque la factura menciona el IVA, el lugar de la prestación de servicios que dé origen a una factura carece de relevancia.

Al enunciar que el IVA mencionado en la factura se adeuda con independencia de la obligación de abonarlo por una operación sometida al IVA, el artículo 21, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva pretende eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales que puede generar el derecho a deducción previsto en el artículo 17 de la Sexta Directiva (en este sentido,

las Sentencias caso Schmeink & Cofreth y Strobel, asunto C-454/98 –NFJ010199–, apartados 57 y 61; de 6 de noviembre de 2003, caso Karageorgou, asunto C-78/02 –NFJ015616–, apartados 50 y 53, y caso Reemtsma Cigarettenfabriken, asunto C-35/05 –NFJ024994–, apartado 23).

Aunque el ejercicio del derecho a deducción se limita a los impuestos que corresponden a una operación sujeta al IVA (véase la Sentencia Genius Holding, asunto C-342/87 –NFJ000686–, apartado 13), el riesgo de pérdida de ingresos fiscales no se elimina, en principio, completamente mientras el destinatario de la factura que menciona indebidamente el IVA aún pueda utilizarla para ejercer dicho derecho, conforme al artículo 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva (en este sentido la Sentencia caso Schmeink & Cofreth, asunto C-454/98 –NFJ010199–, apartado 57).

Según esta disposición, cuando un sujeto pasivo posee una factura formalizada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 22, apartado 3, de dicha Directiva, puede ejercitar ante la Administración su derecho a deducción del IVA. Pues bien, como han señalado los Gobiernos neerlandés y alemán, no puede excluirse que circunstancias y relaciones jurídicas complejas impidan a la Administración comprobar en tiempo oportuno que otras consideraciones se oponen al ejercicio del derecho a deducción.

Puesto que el riesgo de pérdida de ingresos fiscales que podría generar el ejercicio del derecho a deducción del destinatario de la factura lo *soporta* el Estado miembro al que corresponda el IVA mencionado en la factura de que se trate, es en ese Estado miembro en el que se adeuda el IVA, en virtud del artículo 21, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva.

A este respecto, procede precisar que corresponde al tribunal remitente comprobar, teniendo en cuenta todas las circunstancias concurrentes, a qué Estado se adeuda el IVA mencionado en la factura. A este respecto, pueden ser relevantes el tipo impositivo mencionado, la divisa en la que se expresa el importe a abonar, la lengua en que está redactada la factura, el contenido y el contexto de la factura, el lugar en que estén establecidos el emisor de la factura y el destinatario de los servicios prestados y el comportamiento de ambos.

Procede responder que el artículo 21, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, que se corresponde con el artículo 203 de la Directiva IVA de 2006, debe interpretarse en el sentido de que, en virtud de esta disposición, el IVA se adeuda en el Estado al que corresponda el IVA mencionado en la factura o en cualquier documento que la sustituya, aunque la operación efectuada no esté sujeta al impuesto en dicho Estado.

Corresponde al tribunal remitente comprobar, teniendo en cuenta las circunstancias concurrentes, a qué Estado corresponde el IVA mencionado en la factura. A este respecto, pueden ser relevantes el tipo impositivo mencionado, la divisa en la que se expresa el importe que debe abonarse, la lengua en que está redactada la factura, el contenido y el contexto de la factura, el lugar en que estén establecidos el emisor de la factura y el destinatario de los servicios y el comportamiento de ambos.

3.2. Rectificación de la factura

Mediante su segunda cuestión, caso *Stadeco*, el tribunal nacional pregunta si el principio de neutralidad fiscal impide que un Estado supedite la regularización del IVA adeudado en ese Estado por haber sido mencionado erróneamente en la factura enviada, al requisito de que el sujeto pasivo haya remitido al destinatario una factura rectificada que no mencione dicho IVA, cuando este no tiene derecho a deducción del impuesto, por lo que no existe riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

Partimos de que la Sexta Directiva no prevé expresamente el caso de que se mencione por error el IVA en una factura, cuando no se adeuda por una operación sometida a este impuesto. De ello se desprende que corresponde a los Estados hallar una solución para esta laguna, mientras esta no sea colmada por el legislador comunitario (Sentencias, caso *Schmeink & Cofreth*, asunto C-454/98 –NFJ010199–, apartados 48 y 49, y caso *Karageorgou*, asunto C-78/02 –NFJ015616–, apartado 49).

El TJUE ha declarado que, para garantizar la neutralidad del IVA, corresponde a los Estados miembros establecer en sus ordenamientos internos la posibilidad de corregir cualquier impuesto indebidamente facturado, siempre que el emisor de la factura demuestre su buena fe (Sentencia caso *Genius Holding*, asunto C-342/87 –NFJ000686–, apartado 18).

Sin embargo, cuando quien expide la factura haya eliminado por completo, y en tiempo oportuno, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, el principio de neutralidad del IVA exige que el impuesto indebidamente facturado pueda ser regularizado, sin que dicha regularización pueda quedar supeditada a la buena fe de quien expide la factura (véanse las Sentencias caso *Schmeink & Cofreth*, asunto C-454/98 –NFJ010199–, apartado 58; caso *Karageorgou*, asunto C-78/02 –NFJ015616–, y apartado 50). Por otra parte, esta regularización no puede depender de la facultad de apreciación discrecional de la Administración tributaria (Sentencia caso *Schmeink & Cofreth*, asunto C-454/98 –NFJ010199–, apartado 68).

El tribunal recuerda que las medidas que los Estados están facultados para adoptar con el fin de asegurar la exacta percepción del impuesto y de evitar el fraude no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos. En consecuencia, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria (véase, por analogía, la Sentencia caso *Schmeink & Cofreth*, asunto C-454/98 –NFJ010199–, apartado 59).

Consiguientemente, si la devolución del IVA resulta imposible o excesivamente difícil debido a los requisitos de ejercicio de las solicitudes de devolución de impuestos, los citados principios pueden exigir que los Estados establezcan los instrumentos y las normas de procedimiento necesarios para permitir al sujeto pasivo recuperar el impuesto indebidamente facturado (en este sentido, la Sentencia *Reemtsma Cigarettenfabriken*, asunto C-35/05 –NFJ024994–, apartado 41).

En el **asunto principal**, consta que la Administración tributaria neerlandesa en aplicación de instrucciones generales en este sentido del Staatssecretaris, supeditaron la regularización del IVA abonado por la actora a la corrección por esta de las facturas remitidas al EVD mediante la emisión de nuevas facturas o de una nota de crédito.

Puesto que tanto una factura rectificadora como una nota de crédito indican al destinatario que no se adeuda el IVA en el Estado de que se trata y que, por consiguiente, aquel no tiene derecho a deducir el impuesto, cabe razonar que tal requisito puede, en principio, garantizar la eliminación del riesgo de pérdida de ingresos fiscales. Además, es preciso reconocer que este requisito no supedita la devolución del impuesto a una facultad de apreciación discrecional por la Administración fiscal.

Por otra parte, aunque corresponde al tribunal remitente comprobar si la actora demostró que había eliminado completamente, en tiempo oportuno, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, el TJUE, para proporcionar a dicho tribunal una respuesta útil, puede facilitarle las indicaciones que considere necesarias (en este sentido, Sentencias de 1 de julio de 2008, caso MOTOE, asunto C-49/07, apartado 30, y de 22 de diciembre de 2008, caso Magoora, asunto C-414/07 –NFJ031364–, apartado 33).

De la resolución de remisión se desprende que la actora remitió a la Administración neerlandesa la copia de una nota de crédito a favor del EVD aunque, en realidad, la actora no había emitido tal factura ni corregido las facturas controvertidas en el asunto principal.

En efecto, consta que, en el caso, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales solo se eliminó por el juego de la doble circunstancia de que, por una parte, la condición de organismo de derecho público del EVD y, por otra, porque el EVD hubiera recurrido a los servicios de la actora para actividades no sometidas al impuesto en los Países Bajos excluían el derecho a la deducción en este impuesto.

Sin embargo, como se ha señalado en esta sentencia, en un horizonte más amplio, no puede excluirse, de manera general, que circunstancias y relaciones jurídicas complejas impidan a la Administración tributaria verificar en tiempo oportuno que tales consideraciones se oponen al ejercicio del derecho a deducción.

La conclusión es que, en principio, el hecho de supeditar la regularización del IVA indebidamente mencionado en una factura al requisito de la rectificación de esta factura no va más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo de eliminar completamente el riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

3.3. Enriquecimiento sin causa

Por otra parte, caso *Stadeco*, en la medida en que de las circunstancias del proceso se desprende que la Administración neerlandesa también supedita la regularización del IVA a

que el emisor de la factura devuelva al destinatario el importe del impuesto indebidamente pagado, procede recordar que el derecho de la Unión no se opone a que un sistema jurídico nacional rechace la devolución de impuestos indebidamente percibidos cuando puedan producir un enriquecimiento sin causa (Lasinski-Sulecki, 2014) de los beneficiarios (Sentencia de 10 de abril de 2008, caso Marks & Spencer, asunto C-309/06 –NFJ028101–, apartado 41).

Claro es que la existencia y la medida del enriquecimiento sin causa que obtendría el sujeto pasivo a través de la devolución de un tributo recaudado indebidamente desde la perspectiva del derecho de la Unión solo podrán determinarse tras un análisis que tenga en cuenta todas las circunstancias concurrentes (en este sentido, la Sentencia caso Marks & Spencer, asunto C-309/06 –NFJ028101–, apartado 43).

Procede señalar que incumbe al tribunal remitente llevar a cabo dicho análisis. En concreto, puede ser pertinente, en este contexto, el extremo de si los contratos celebrados entre la actora y el EVD estipulaban cantidades fijas de retribución de los servicios prestados o cantidades de base a las que se sumaban, en su caso, los impuestos aplicables. En efecto, en el primer supuesto, podría no producirse un enriquecimiento injusto

La conclusión de la cuestión es que el principio de neutralidad fiscal no se opone, de momento, a que un Estado supedite la regularización del IVA adeudado en ese Estado, por ser cargado erróneamente en la factura, al requisito de que el sujeto pasivo haya remitido al destinatario una factura rectificadora que no mencione el impuesto, cuando este sujeto pasivo no ha eliminado completamente, en tiempo oportuno, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

4. Caso Story Trans EOOD

El caso *Stoy Trans EOOD*⁶, resuelto por el TJUE en Sentencia de 31 de enero de 2013, es una cuestión prejudicial elevada por el Administrativen sad Varna, de Bulgaria, en que en ausencia de una operación real se rompe la ordinaria reciprocidad entre las cuotas repercutidas por el expedidor y las cuotas deducidas por el destinatario.

Stoy Trans estaba registrada en Bulgaria de conformidad con el ZDDS, la Ley del IVA de 2006, y sus actividades principales eran el transporte de mercancías por carretera y la prestación de servicios mecanizados con equipos especializados. En el año 2009, esta sociedad *dedujo* el IVA soportado en varias facturas relativas a la recepción de combustible diésel y expedidas por sus proveedoras, Hadzhi 98 EOOD y Dieseltrans-73 EOOD.

⁶ Sentencia del TJUE de 31 de enero de 2013, caso *Stoy Trans EOOD*, asunto C-642/11 –NFJ049737– (Bulgaria).

La Administración inspeccionó a ambas proveedoras y a sus respectivos proveedores. En esas inspecciones, se aportaron una serie de documentos. A raíz de dichas actuaciones, la Administración consideró que los documentos aportados no permitían seguir el curso del combustible y por ello entendió *que no se había producido una entrega real de bienes* respecto a las facturas en cuestión, por lo que no se cumplían los requisitos necesarios para el nacimiento del derecho a la deducción del IVA soportado. En consecuencia, la Administración remitió a Stroy Trans una liquidación corregida en la que se denegaba la deducción del IVA por un importe total de 42.759,22 leva y se exigían intereses de demora.

Tras la confirmación de la liquidación litigiosa por parte del Direktor de la Agencia nacional de Recaudación, mediante resolución de 2011, la actora interpuso recurso ante el Administrativen sad Varna, Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Varna, en el que alegaba que las facturas correspondían a entregas reales de bienes, por lo que la denegación del derecho a la deducción carecía de fundamento.

En el proceso principal se admitieron las conclusiones de un dictamen contable según el cual, atendiendo a los datos contables de la proveedora Dieseltrans-73 en el momento de cada venta, las cantidades de combustible vendidas a la actora estaban disponibles.

Asimismo, la actora aportó un acta de inspección en relación con su proveedora, Dieseltrans-73, y la liquidación corregida a ella remitida, emitidas antes de la liquidación litigiosa. Según los documentos presentados, se había denegado a Dieseltrans-73 el derecho a deducir el IVA soportado por la adquisición de combustible, en parte porque los vendedores respectivos no habían presentado pruebas y en parte porque no se habían aportado las facturas originales de las compras. En cambio, por lo que respecta al IVA repercutido declarado por Dieseltrans-73, referido a la venta de combustible, se consideró que «en el ámbito de la inspección tributaria, no se ha encontrado motivo alguno para regularizar la base imponible respecto a las entregas realizadas y el IVA facturado».

La actora sostiene que la realidad de las entregas recibidas alegadas para justificar su derecho a la deducción está justificada por la liquidación corregida remitida a su proveedor, Dieseltrans-73, pues la Administración tributaria no corrigió, en dicha liquidación, el IVA repercutido declarado por ese proveedor.

El tribunal remitente se hace eco de la dispar jurisprudencia del Varhoven administrativen sad, Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, sobre la prueba de la realización de una entrega, por medio de una liquidación corregida remitida al proveedor del sujeto pasivo litigante. Hay Salas que consideran que tal liquidación no es más que una prueba entre otras y no puede, por sí sola, demostrar la existencia de una entrega real de bienes. Según otras Salas, que esa liquidación no contenga corrección alguna del IVA facturado por el proveedor significa que los servicios tributarios han emitido un documento que acredita que la operación se ha realizado y que el IVA correspondiente a la operación se ha facturado correctamente.

El tribunal remitente señala que, por su parte, el artículo 85 del ZDDS, Ley del IVA de 2006, que transpone el artículo 203 de la Directiva IVA de 2006, lo interpreta en el sentido de que impone la exigibilidad del IVA mencionado en una factura, tanto si la factura y la mención del IVA están justificadas como si no. Además, puesto que las disposiciones nacionales establecen que las correcciones y anulaciones de las facturas han de ser realizadas por su expedidor, sin previsión de que la Administración pueda corregirlas, el IVA cargado en factura se devenga automáticamente y la Administración no puede corregirlo.

4.1. Repercutibilidad sin deducción

Mediante su primera cuestión, el tribunal remitente pregunta si el artículo 203 de la Directiva IVA de 2006 debe interpretarse en el sentido de que el IVA cargado en una factura por una persona es adeudado por esta con independencia de la existencia de una operación sujeta al impuesto y si del hecho de que la Administración no haya modificado, en una liquidación corregida remitida al expedidor, el IVA declarado por este, puede deducirse que esa Administración reconoce que la factura documenta una operación realmente efectuada y sujeta al impuesto⁷.

En primer lugar, debe esclarecerse que, aun cuando se refiere a la existencia de una deuda frente a la Administración del expedidor de una factura, la cuestión litigiosa se plantea en un litigio entre la Administración y el destinatario de las facturas. El litigio se refiere al derecho del repercutido a deducir el IVA cargado en las facturas presentadas, que fue denegado por considerarse que las facturas no correspondían a entregas reales, lo cual es discutido por él. En el ámbito del litigio, en el que no ha sido parte el expedidor de las facturas, las obligaciones de este frente a la Administración solo juegan de forma indirecta, en la medida en que se ha aportado, como prueba de la existencia de las operaciones, una liquidación corregida remitida al expedidor.

En relación con la disposición que precedió al artículo 203 de la Directiva IVA de 2006, el artículo 21, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, en su versión modificada por la Directiva 91/680 del Consejo, el TJUE declaró que cualquier persona que mencione el IVA en una factura es deudora de dicho impuesto. Tales personas adeudan el IVA mencionado en la factura con independencia de cualquier obligación de abonarlo por una operación comercial sometida al IVA (véase la Sentencia de 18 de junio de 2009, caso *Stadeco*, asunto C-566/07 –NFJ033555–, apartado 26).

Ciertamente, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 167 y 63 de la Directiva IVA de 2006, el derecho a deducir el IVA facturado, por regla general, está vinculado a la realización de una operación sujeta al impuesto (véase la Sentencia de 26 de mayo de 2005,

⁷ Apartado n.º 26.

caso António Jorge, asunto C-536/03 –NFJ019863–, apartados 24 y 25) por lo que el ejercicio de ese derecho no se extiende al IVA originado, en virtud del artículo 203 de dicha directiva, por la sola mención en factura (véanse las Sentencias de 13 de diciembre de 1989, caso Genius Holding, asunto C-342/87 –NFJ000686–, apartados 13 y 19, y de 15 de marzo de 2007, caso Reemtsma Cigarettenfabriken, asunto C-35/05 –NFJ024994–, apartado 23).

No obstante, en principio, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales no queda completamente eliminado, mientras el destinatario de una factura que menciona un IVA indebido aún pueda utilizarla para ejercer ese derecho, según el artículo 178, letra a), de la Directiva IVA de 2006 (en este sentido, la Sentencia caso Stadeco, asunto C-566/07 –NFJ033555–, apartado 29). En estas circunstancias, la obligación establecida en el artículo 203 de esa directiva pretende eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales que puede generar el derecho a la deducción de las cuotas abonadas recogido en la directiva (véase la Sentencia caso Stadeco, asunto C-566/07 –NFJ033555–, apartado 28).

En atención a este objetivo, dicha obligación está limitada por la posibilidad, que corresponde establecer a los Estados en sus ordenamientos internos, de corregir cualquier impuesto que haya sido facturado indebidamente, en los casos en que quien haya extendido la factura demuestre su buena fe, y en los casos en que ha eliminado completamente, en su debido momento, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales (en este sentido, las Sentencias caso Genius Holding, asunto C-342/87 –NFJ000686–, apartado 18; de 19 de septiembre de 2000, caso *Schmeink & Cofreth*, asunto C-454/98 –NFJ010199–, apartados 56 a 61 y 63, y de 6 de noviembre de 2003, caso Karageorgou, asunto C-78/02 –NFJ015616–, apartado 50).

Atendida, por una parte, dicha posibilidad de corrección y, por otra, el riesgo de que la factura que menciona el IVA indebido sea utilizada por el destinatario a efectos del ejercicio del derecho a la deducción, no cabe considerar que la obligación establecida en el artículo 203 de la Directiva IVA de 2006 atribuya un significado sancionador al pago adeudado.

Además, se desprende que, mientras el expedidor de una factura no invoque uno de los supuestos que permiten la corrección del IVA indebidamente facturado, la Administración no está obligada, al realizar la inspección a dicho expedidor, a comprobar si el IVA declarado corresponde a operaciones sujetas al impuesto efectuadas por dicho expedidor. Al no existir tal obligación de comprobación, de que la Administración no haya corregido el IVA declarado por el expedidor no cabe desprender que la Administración haya reconocido que las facturas expedidas corresponden a operaciones reales sujetas al impuesto.

No obstante, el derecho de la Unión no excluye que la Administración compruebe la existencia de las operaciones facturadas por un sujeto pasivo y que regularice la deuda resultante de las declaraciones efectuadas. El resultado de dicho control es, como la declaración y el pago por parte del expedidor de la factura de un IVA facturado, un dato que el tribunal nacional debe tomar en consideración al apreciar la existencia de una operación sujeta al impuesto que genera el derecho a la deducción del destinatario de la factura.

Procede pues responder que el artículo 203 de la Directiva IVA de 2006 debe interpretarse en el sentido de que el IVA mencionado en una factura por una persona es por ella adeudado y que de que la Administración no haya rectificado, en una liquidación corregida remitida al expedidor, el IVA declarado por este, no cabe inferir que la Administración haya reconocido que la factura corresponde a una operación real.

4.2. Ausencia de reciprocidad

Mediante la segunda cuestión, el tribunal remitente pregunta si que se deniegue al destinatario de una factura el derecho a deducir el IVA soportado, cuando, en la liquidación corregida remitida al expedidor de dicha factura, el IVA declarado por este último no haya sido rectificado, está en oposición con los principios de neutralidad fiscal, de proporcionalidad y de protección de la confianza legítima⁸.

Por lo tanto, se plantea la cuestión de si el derecho de la Unión exige que la existencia de la entrega de un bien o de la prestación de un servicio debe ser apreciada de manera idéntica en relación tanto con el expedidor de la factura como con el destinatario de dicha factura.

Como se deduce de lo expuesto en la presente sentencia, en lo que respecta al tratamiento del IVA indebidamente facturado por no existir una operación sujeta al impuesto, de la Directiva IVA de 2006 se desprende que no se va a tratar necesariamente de forma idéntica a los dos operadores implicados, cuando el expedidor de la factura no la haya corregido. En efecto, por una parte, el expedidor de una factura es deudor del IVA mencionado en la factura aun cuando no exista una operación sujeta al impuesto, según el artículo 203 de la Directiva IVA de 2006. Por otra parte, el ejercicio del derecho a la deducción por parte del destinatario de una factura se circunscribe a las cuotas que corresponden a una operación sujeta al IVA, de conformidad con los artículos 63 y 167 de la misma directiva.

En tal situación, el respeto del principio de neutralidad fiscal (Herbain, 2015; Spassov y Todorova, 2015) está garantizado por la posibilidad, que deben recoger los Estados, de corregir cualquier impuesto indebidamente facturado, siempre que el expedidor de la factura demuestre su buena fe o haya eliminado completamente, en su debido momento, el riesgo de pérdida de ingresos tributarios. De ello se desprende que el principio de neutralidad fiscal no se opone a que se deniegue al destinatario de una factura la deducción del IVA soportado por no existir una operación sujeta al impuesto⁹, cuando en la liquidación corregida remitida al expedidor de la factura, el IVA declarado por este último no haya sido modificado.

⁸ Apartado n.º 39.

⁹ El artículo 70.V de la ZDD, Ley búlgara del IVA de 2006, dice que «no podrá invocarse el derecho a la deducción del IVA soportado si ha sido indebidamente facturado».

Ahora bien, en el presente caso la Administración dedujo que no existía una entrega sujeta al impuesto del hecho de que los proveedores no habían aportado todos los documentos exigidos durante una inspección. Como esta conclusión es discutida por la actora, corresponde al tribunal nacional efectuar su comprobación, y realizar, conforme a las normas del derecho nacional en materia de prueba, una apreciación global de todos los elementos y circunstancias de hecho del asunto¹⁰.

En segundo lugar, el TJUE asocia la alegación del principio de proporcionalidad y el principio de confianza legítima con su doctrina de la lucha contra el fraude.

Debe recordarse que, ciertamente, la **lucha contra el fraude**, la evasión fiscal y los posibles abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva IVA de 2006 y que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva (véanse las Sentencias de 21 de febrero de 2006, caso Halifax, asunto C-255/02 –NFJ021677–, apartados 68 y 71; de 21 de junio de 2012, caso Mahagében y Dávid, asunto C-80/11 –NFJ047391–, apartado 41, y caso Bonik, asunto C-285/11 –NFJ049266–, apartados 35 y 36). Por lo tanto, corresponde a la Administración y a los tribunales nacionales denegar el derecho a la deducción cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que ese derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva (en este sentido, las Sentencias de 6 de julio de 2006, caso Kittel y Recolta Recycling, asunto C-439/04 –NFJ022972–, apartado 55; caso Mahagében y Dávid, asunto C-80/11 –NFJ047391–, apartado 42, y caso Bonik, asunto C-285/11 –NFJ049266–, apartado 37).

No obstante, también según reiterada jurisprudencia, no es compatible con el régimen del derecho a deducción establecido en la Directiva IVA de 2006 sancionar con la denegación de ese derecho a un sujeto pasivo que no sabía ni podía haber sabido que la operación formaba parte de un fraude cometido por el proveedor o que otra operación dentro de la cadena de entregas, anterior o posterior a la realizada por dicho sujeto pasivo, estuviera viciada de fraude del IVA (en este sentido las Sentencias de 12 de enero de 2006, caso Optigen, asunto C-354/03 –NFJ021489–, apartados 52 y 55; caso Kittel y Recolta Recycling, asunto C-439/04 –NFJ022972–, apartados 45, 46 y 60; caso Mahagében y Dávid, asunto C-80/11 –NFJ047391–, apartado 47, y caso Bonik, asunto C-285/11 –NFJ049266–, apartado 41).

Además, el TJUE declaró, en la sentencia caso Mahagében y Dávid (asunto C-80/11 –NFJ047391–), que la Administración no puede obligar al sujeto pasivo que desea ejercer el derecho a deducir el IVA, por un lado, a verificar que el emisor de la factura tiene la condición de sujeto pasivo, que disponía de los bienes y estaba en condiciones de suministrarlos y que cumplió con sus obligaciones de declaración e ingreso del IVA, con el fin de cercio-

¹⁰ Pueden verse las Sentencias del TJUE de 6 de septiembre de 2012, caso Mecsek-Gabona, asunto C-273/11 (NFJ048082), apartado 53, y de 6 de diciembre de 2012, caso Bonik, asunto C-285/11 (NFJ049266), apartado 32.

rarse de que no existen irregularidades o fraude por parte de los operadores anteriores, ni, por otro, a disponer de documentación al respecto.

De ello se desprende que un tribunal nacional que ha de determinar si ha habido o no una operación sujeta, a la que la Administración haya atribuido irregularidades cometidas por el expedidor de la factura o por uno de sus proveedores, como lagunas en la contabilidad, debe velar por que la apreciación de las pruebas no conduzca a privar de sentido a la jurisprudencia reproducida en la presente sentencia, sobre quién no sabía ni podía saber del fraude en curso, ni a obligar de forma indirecta al destinatario a efectuar comprobaciones respecto a su contratante que, en principio, no le incumben. Cuando, en la situación controvertida, la denegación del derecho a la deducción se debe a una aplicación de la Directiva 2006/112 que tiene en cuenta las exigencias derivadas de lo señalado, nada permite presumir que los principios de proporcionalidad y de confianza legítima se oponen a tal denegación.

En suma, los principios de neutralidad fiscal, de proporcionalidad y de confianza legítima no se oponen a que se deniegue al destinatario de una factura el derecho a deducir el IVA soportado por no subyacer una operación real, aun cuando, en la liquidación corregida remitida al expedidor, el IVA declarado por este no haya sido modificado. No obstante, si, a la vista de los fraudes o irregularidades que haya cometido el expedidor o que precedan a la operación, se considera que esa operación no se ha realizado, debe acreditarse, mediante datos objetivos y sin exigir al destinatario comprobaciones que no le incumben, que ese destinatario sabía o debería haber sabido que la operación formaba parte de un fraude del IVA, lo cual corresponde verificar al tribunal remitente.

5. Caso Rusedespred OOD

El caso *Rusedespred OOD*¹¹, resuelto por Sentencia del TJUE de 11 de abril de 2013, es una cuestión prejudicial elevada por el Administrativen sad de Varna, Bulgaria, en que se examina la subordinación de la regularización de cuotas a la rectificación de la factura cuando este requisito no puede ser cumplido porque la Administración denegó al destinatario la deducción (Spassov y Todorova, 2015).

En 2009, Rusedespred OOD giró a Esi Trade EOOD una factura relativa a la venta y renovación de un inmueble. Esta factura mencionaba el precio del inmueble y el de la renovación, el importe del impuesto de adquisición, los derechos de registro y el importe del IVA.

Estando *exenta* de IVA la venta del inmueble, es calculado el impuesto a partir de tres elementos de la factura, es decir, el coste de la renovación, el impuesto de adquisición y

¹¹ Sentencia del TJUE de 11 de abril de 2013, caso *Rusedespred OOD*, asunto C-138/12 (NFJ050429) (Bulgaria).

los derechos de registro. Posteriormente, Rusedespred incluyó la factura en su declaración del ejercicio correspondiente, al tiempo que la adquirente Esi Trade ejerció su derecho a la *deducción* de la cuota de IVA soportado.

En el año 2010 las operaciones de Esi Trade, la adquirente, fueron objeto de inspección en que la Administración, que, mediante liquidación complementaria de 2010, le *denegó el derecho a la deducción del IVA incluido en la factura*. Según la Administración, las operaciones facturadas estaban exentas, por lo que el IVA cargado en factura no estaba justificado. La liquidación complementaria adquirió firmeza en 2011.

En 2011, Rusedespred presentó una solicitud de devolución del importe indebidamente pagado ante la Administración, la cual acordó practicar una inspección a esta sociedad, y, con liquidación complementaria de 2011, denegó la devolución por entender que no procedía declarar la existencia de IVA indebidamente abonado. En efecto, según el artículo 85 de la ZDDS, Ley del IVA de 2006, el IVA cargado en la factura emitida en 2009 le es exigible a Rusedespred por ser la persona que mencionó el impuesto en la factura.

El Direktor de la Agencia de recaudación confirmó la liquidación complementaria de 2011, ante lo que la actora interpuso recurso ante el Administrativen sad Varna, alegando que la denegación por la Administración de la devolución del IVA ingresado de manera indebida en virtud de una operación exenta era contraria a derecho, dado que con anterioridad, mediante una liquidación complementaria firme, había denegado al destinatario de la factura el derecho a deducir el impuesto¹².

En el litigio principal el Direktor de la Agencia de recaudación alegó que el impuesto cargado en factura se debía en virtud del artículo 85 del ZDDS, Ley del IVA. En su opinión, en el supuesto de que el sujeto pasivo haya cometido un error al emitir la factura, puede corregirlo, de conformidad con el artículo 116 de la ZDDS, Ley del IVA, mediante anulación del anterior documento y la expedición de un nuevo documento.

El tribunal remitente señala que, en el caso de autos, a la adquirente se le denegó mediante liquidación complementaria firme el derecho a deducir el IVA soportado. El tribunal considera que el riesgo de pérdida de IVA resultante del derecho de deducción está «completa e indiscutiblemente» eliminado. En consecuencia, entiende que solicitar al proveedor o prestador el pago del impuesto en virtud del artículo 85 de la ZDDS, Ley del IVA de 2006, es contrario al principio de neutralidad fiscal.

¹² Desde el punto de vista de la pretensión y el motivo, en cierto sentido el caso *Rusedespred*, en que la pretensión es la regularización o devolución de la cuota indebida y el motivo es la denegación por la Administración de la deducción al destinatario, supone el supuesto «inverso» al caso *Stroy Trans*, en que la pretensión es el reconocimiento del derecho a deducción en el destinatario y el motivo central la aceptación por la Administración de la cuota repercutida por el proveedor.

En cuanto a la posibilidad de la actora de corregir la factura errónea, el tribunal remitente expone que, contrariamente a lo que afirma la Administración, en el caso de autos tal posibilidad no existe. El procedimiento de rectificación de documentos expedidos erróneamente, regulado en el artículo 116 de la ZDDS, permite la anulación del documento tributario expedido. Sin embargo, no está permitida la anulación de la factura cuando la operación fue objeto de inspección y la deducción del IVA facturado fue denegada a su destinatario mediante una liquidación complementaria firme.

5.1. Eliminación del riesgo

El tribunal remitente pregunta si el principio de neutralidad del IVA, según la jurisprudencia común en relación con el artículo 203 de la Directiva IVA de 2006, se opone a que, sobre la base de una disposición nacional de transposición, la Administración deniegue al prestador de un servicio exento la devolución del IVA repercutido por error a su destinatario, basando su negativa en que el prestador no rectificó la factura, cuando la Administración, por resolución firme, había denegado al destinatario el derecho a la deducción del IVA¹³.

En primer lugar, es preciso señalar que el artículo 203 de la citada directiva dispone que cualquier persona que mencione el IVA en una factura es deudora del impuesto. Se desprende de la jurisprudencia del TJUE que tales personas adeudan el IVA cargado en factura independientemente de cualquier obligación de abonarlo por una operación sometida al IVA (en este sentido las Sentencias de 18 de junio de 2009, caso Stadeco, asunto C-566/07 –NFJ033555–, apartado 26, y de 31 de enero de 2013, caso Stroy Trans EOOD, asunto C-642/11 –NFJ049737–, apartado 29).

Al establecer que el IVA mencionado en factura es adeudado, el artículo 203 de la Directiva IVA de 2006 pretende eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales que puede generar el juego del derecho a deducción previsto en la directiva (en este sentido, las Sentencias caso Stadeco, asunto C-566/07 –NFJ033555–, apartado 28, y caso Stroy Trans EOOD, asunto C-642/11 –NFJ049737–, apartado 32). Ahora bien, de la cuestión remitida se desprende que *tal riesgo no existe en el litigio*, porque la Administración denegó al destinatario, mediante resolución firme, el derecho a la deducción.

En segundo lugar, en cuanto a la devolución del IVA facturado por error, ha de recordarse que la Directiva IVA de 2006 no contiene ninguna disposición sobre la regularización, por parte de quien expide la factura, del IVA indebidamente facturado, y que, en estas circunstancias, corresponde a los Estados determinar las condiciones en que puede regularizarse el IVA indebidamente facturado (en este sentido, las Sentencias de 19 de septiembre

¹³ Apartado n.º 21.

de 2000, caso *Schmeink & Cofreth*, asunto C-454/98 –NFJ010199–, apartados 48 y 49, y caso *Stadeco*, asunto C-566/07 –NFJ033555–, apartado 35).

El TJUE ha declarado que, para garantizar la neutralidad (Herbain, 2015; Spassov y Todorova, 2015) del IVA, corresponde a los Estados establecer en sus ordenamientos internos la posibilidad de corregir cualquier impuesto indebido facturado, siempre que el emisor de la factura demuestre su buena fe (véanse las Sentencias de 13 de diciembre de 1989, caso *Genius Holding*, asunto C-342/87 –NFJ000686–, apartado 18, y caso *Stadeco*, asunto C-566/07 –NFJ033555–, apartado 36).

Sin embargo, cuando quien expide la factura haya eliminado por completo, y en tiempo oportuno, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, el principio de neutralidad del IVA exige que el impuesto indebido facturado pueda ser regularizado, sin que los Estados puedan supeditar la regularización a la buena fe de quien expide la factura. Además, esta regularización no puede depender de una facultad de apreciación discrecional de la Administración (véanse las Sentencias caso *Schmeink & Cofreth*, asunto C-454/98 –NFJ010199–, apartados 58 y 68, y caso *Stadeco*, asunto C-566/07 –NFJ033555–, apartados 37 y 38).

En tercer lugar, recordar que los Estados están facultados para adoptar medidas con objeto de asegurar la exacta percepción del impuesto y evitar el fraude (véase la Sentencia caso *Stadeco*, asunto C-566/07 –NFJ033555–, apartado 39). En particular, el requisito de que una factura errónea debe ser rectificadas antes de poder obtener la devolución del IVA facturado garantiza, en principio, la eliminación del riesgo de pérdida de ingresos (véase la Sentencia caso *Stadeco*, asunto C-566/07 –NFJ033555–, apartado 42).

Sin embargo, estas medidas domésticas *no deben ir más allá de lo necesario* (Mondini, 2012) para alcanzar los objetivos, y no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA, que es un principio fundamental del sistema del IVA establecido por el derecho de la Unión (véase la Sentencia caso *Stadeco*, asunto C-566/07 –NFJ033555–, apartado 39). Por ello, si la devolución del IVA resulta imposible o excesivamente difícil debido a los requisitos exigidos para solicitar la devolución, los principios de neutralidad y efectividad pueden exigir que los Estados establezcan los instrumentos y las normas de procedimiento necesarios para permitir al sujeto recuperar el impuesto indebido (véase la Sentencia caso *Stadeco*, asunto C-566/07 –NFJ033555–, apartado 40).

En el **litigio principal**, encontramos que el derecho búlgaro prevé, en principio, la posibilidad de obtener la devolución del IVA facturado por error, pero supedita el ejercicio de este derecho al requisito de que la factura haya sido rectificadas previamente. Tal requisito asegura la eliminación del riesgo de pérdida de ingresos fiscales. Ahora bien, según el derecho nacional aplicable, la actora ya no puede corregir la factura una vez que la Administración ha negado al destinatario, por resolución firme, el derecho a la deducción del IVA mencionado en ella. Por otro lado, señala el tribunal remitente, que es claro que se ha eliminado el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, puesto que la Administración ha denegado al destinatario de la factura el derecho a la deducción, mediante resolución firme.

En estas circunstancias, debe afirmarse que supeditar la regularización de la cuota indebida de IVA cargada en factura al requisito de la rectificación de esta, cuando este requisito ya no puede cumplirse, va más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo previsto en el artículo 203 de la Directiva IVA de 2006, consistente en la eliminación completa del riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

En conclusión, el principio de neutralidad del IVA, tal como lo ha desarrollado la jurisprudencia común relativa al artículo 203 de la Directiva IVA de 2006, se opone a que, sobre la base de una disposición nacional de transposición, la Administración deniegue al prestador de un *servicio exento* la devolución del IVA facturado por error a su cliente, basando su negativa en que el prestador no procedió a rectificar la factura, cuando la Administración había denegado al destinatario el derecho a la deducción del IVA, mediante resolución firme y, en consecuencia, ya no resulta de aplicación el régimen de rectificación previsto.

5.2. Devolución sin rectificación

Mediante su tercera cuestión, caso *Rusedespred*, el tribunal remitente pregunta si el principio de neutralidad del IVA, tal como lo ha concretado la jurisprudencia relativa al artículo 203 de la Directiva IVA de 2006, puede ser invocado por un sujeto pasivo para impugnar una disposición de derecho nacional que supedita la devolución del IVA facturado por error a la *rectificación* de la factura, cuando, mediante resolución firme, se ha denegado al destinatario el derecho de deducción del impuesto, y, como consecuencia, ya no resulta de aplicación el régimen de rectificación previsto por la ley nacional¹⁴.

Con carácter previo, es jurisprudencia reiterada que, al aplicar el derecho interno, los tribunales nacionales están obligados a interpretarlo en la medida de lo posible a la luz de la letra y de la finalidad de la directiva de que se trate para alcanzar el resultado que esta persigue según el artículo 288 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE). Esta obligación de *interpretación* del derecho nacional *conforme* al derecho de la Unión es inherente al régimen del TFUE, en la medida en que permite a los tribunales nacionales garantizar, en el marco de sus competencias, la plena efectividad del derecho de la Unión cuando resuelven los litigios de que conocen (véase la Sentencia de 24 de enero de 2012, caso Domínguez, asunto C-282/10 –NSJ042626–, apartado 24).

En lo que respecta a la posibilidad de invocar el principio de neutralidad del IVA frente a un Estado miembro, procede observar, en primer lugar, que este es un principio fundamental del régimen común del IVA, regulado, principalmente, por la Directiva IVA de 2006 (en este sentido la Sentencia caso Stadeco, asunto C-566/07 –NFJ033555–, apartado 39).

¹⁴ Apartado n.º 36.

Seguidamente, según se desprende de la presente sentencia, el principio de neutralidad del IVA tal como lo ha concretado la jurisprudencia relativa al artículo 203 de la Directiva IVA de 2006, se opone a que la Administración deniegue al prestador de un servicio exento la devolución del IVA facturado por error, basando su negativa en que el prestador no procedió a rectificar la factura, si la Administración, por resolución firme, ha negado al destinatario el derecho a la deducción del IVA, y, en consecuencia, ya no resulta de aplicación el régimen de rectificación.

Según la jurisprudencia, el principio de neutralidad del IVA puede ser invocado por un sujeto pasivo *contra una disposición nacional*, o contra la resolución aplicativa de esta, que vulnere dicho principio (en este sentido, la Sentencia de 10 de abril de 2008, caso *Marks & Spencer*, asunto C-309/06 –NFJ028101–, apartado 34). En circunstancias como las concurrentes, el principio de neutralidad del IVA, tal como lo ha concretado la jurisprudencia relativa al artículo 203 de la Directiva IVA de 2006, que impone al Estado de que se trate una obligación incondicional y suficientemente precisa, puede ser invocado contra una disposición nacional que lo vulnere.

En suma, el principio de neutralidad del IVA, tal como lo ha concretado la jurisprudencia relativa al artículo 203 de la Directiva IVA de 2006, puede ser invocado por un sujeto pasivo para impugnar una disposición de derecho nacional que supedita la devolución del IVA facturado por error a la rectificación de la factura, cuando, mediante resolución firme, se ha denegado al destinatario el derecho a la deducción del impuesto, y, en consecuencia, ya no resulta de aplicación el régimen de rectificación previsto.

En un supuesto de exención el abono de la cuota supone una cuota indebida. El TJUE hace aplicación de su doctrina general de que se puede regularizar si se ha eliminado el riesgo de pérdida de ingresos. La tesis de la sentencia es que la denegación de la deducción al destinatario elimina el riesgo de pérdida de ingresos. Lo que deja abierta la puerta a la devolución de la cuota.

En sentido crítico pueden efectuarse tres anotaciones: 1.^a La aplicación de la normativa de transposición queda condicionada al previo juicio de proporcionalidad, lo que desestabiliza la certidumbre del ordenamiento doméstico. 2.^a El tribunal de remisión descontextualiza el debate sobre una exención y lo traslada, sin justificación, a la doctrina sobre el riesgo de eliminación de ingresos. 3.^a El TJUE se lava las manos acerca del enriquecimiento sin causa que deriva de la solución dada, para la actora repercutidora del impuesto.

Referencias bibliográficas

- Calvo Vérguez, J. (2015). *El derecho de deducción en el IVA*. Madrid: La Ley.
- Capello, F. (2008). Il diritto alla restituzione dell'IVA erroneamente addebitata nei rapporti tra soggetti residenti e non residenti. *Diritto e Pratica tributaria*, 4, 721-734.
- Checa González, C. (2002). *Las deducciones y devoluciones en el IVA*. Madrid: Edersa.
- Colao Marín, P. A. (2018). *La prueba de la realidad de la operación que da lugar al gasto, o a la deducción del IVA soportado*. Cizur Menor: Aranzadi.
- Feria, R. de la. (2009). *The EU VAT System and the Internal Market. Doctoral Series*, 16.
- Giorgi, M. (2005). *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*. Padova: CEDAM.
- Herbain, C. A. (2015). *VAT neutrality*. Luxemburgo: Larcier.
- Lasinski-Sulecki, K. (2014). Unjust Enrichment in European Union Tax Law In Search of Balance between the Views of the Court of Justice, the General Principles of EU Law and the Constitutional Principles of EU Member States. *Intertax*, 1, 2-17.
- Mondini, A. (2012). *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'IVA europea*. Pisa: Pacini Editore.
- Neira Herrera, C. (2006). Devolución de ingresos indebidos en el IVA. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 279, 3-30.
- Sanz Clavijo, A. (2009). La exigibilidad del IVA por su mención en fractura y la problemática en cuanto a su deducción, regularización y devolución: a propósito de la STJCE de 18 de junio de 2009, asunto C-556/07, Stadeco. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 321, 143-160.
- Spassov, Y. y Todorova, V. (2015). Paying VAT Twice and Principle of Neutrality. *Tax Planning International Indirect Taxes*, 13, 2-4.
- Terra, B. y Kajus, J. (2018). *A Guide to the European VAT Directives 2018*. Ámsterdam: IBFD. Vol. 1
- Van Doesum, A. (2013). A Law of Counteracting Forces: The Reimbursement of Overcharged, Unduly Paid, Overcollected and Overpaid VAT. *EC Tax Review*, 3, 131-144.
- Victoria Sánchez, A. (2017). Efecto retroactivo de la rectificación de facturas a efectos de la deducción del IVA soportado. *Carta tributaria*, 22, 54-57.

Bibliografía

- Bas Soria, J. (2018). *El IVA en las operaciones internacionales*. Madrid: CEF.
- Falcón Tella, R. y Pulido Guerra, E. (2013). *Derecho fiscal internacional*. Madrid-Barcelona-Sao Paulo-Buenos Aires: Marcial Pons.
- Van Thirl, S. (1990). The Genius Holding case: deductibility of unduly paid input VAT. *International VAT monitor*, 4.



Los recursos ordinario y extraordinario de alzada para unificación de doctrina en el ámbito económico-administrativo

Juan Calvo Vérguez

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Extremadura*

Extracto

El presente trabajo tiene por objeto analizar la trascendencia que adquieren los recursos ordinario y extraordinario de alzada para unificación de doctrina en el ámbito económico-administrativo. A tal efecto se toma en consideración la regulación recogida en la actualidad en la Ley 34/2015 y en su posterior desarrollo reglamentario articulado a través del Real Decreto 1073/2017 que, entre otras novedades, y en relación con el recurso de alzada ordinario permite, a través de la nueva redacción otorgada al apartado tercero del artículo 241 de la citada ley, que la Administración tributaria solicite la suspensión de la resolución dictada en primera instancia cuando existan indicios de que el cobro de la deuda pueda verse frustrado o gravemente dificultado.

Palabras clave: procedimiento económico-administrativo; Tribunal Económico-Administrativo Regional; Tribunal Económico-Administrativo Central; recurso de alzada ordinario; recursos extraordinarios de alzada para unificación de criterio y para unificación de doctrina; Ley 34/2015; Real Decreto 1073/2017.

Fecha de entrada: 09-07-2019 / Fecha de aceptación: 30-08-2019 / Fecha de revisión: 14-11-2019

Cómo citar: Calvo Vérguez, J. (2020). Los recursos ordinario y extraordinario de alzada para unificación de doctrina en el ámbito económico-administrativo. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 442, 33-66.



The ordinary and extraordinary resources of increase for unification of doctrine in the economic-administrative scope

Juan Calvo Vérguez

Abstract

The purpose of this paper is to analyze the importance acquired by ordinary and extraordinary appeals for the unification of doctrine in the economic-administrative sphere. For this purpose, the regulation currently collected in Law 34/2015 and its subsequent regulatory development articulated through Royal Decree 1073/2017 is taken into consideration, which, among other developments, and in relation to the appeal of ordinary appeal allows, through the new wording granted to the third section of article 241 of the aforementioned Law, that the Tax Administration requests the suspension of the resolution issued in the first instance when there are indications that the collection of the debt may be frustrated or severely hindered.

Keywords: economic-administrative procedure; Regional Economic-Administrative Tribunal; Central Economic-Administrative Court; ordinary appeal; extraordinary appeals for unification of criteria and unification of doctrine; Law 34/2015; Royal Decree 1073/2017.

Citation: Calvo Vérguez, J. (2020). Los recursos ordinario y extraordinario de alzada para unificación de doctrina en el ámbito económico-administrativo. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 442, 33-66.



Sumario

1. Consideraciones generales
2. El recurso de alzada ordinario
3. Los recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio y para la unificación de doctrina
4. Alcance de las novedades introducidas por la Ley 34/2015, de reforma de la LGT, y por el Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre

Referencias bibliográficas

1. Consideraciones generales

Como es sabido en aquellas reclamaciones económico-administrativas que, por su cuantía, sean susceptibles de alzada, y en las que el recurrente hubiese optado por interponer la reclamación en primera instancia, debe tenerse en cuenta que esta no agota la vía administrativa. En consecuencia, no podrá acudir a la vía contenciosa sin interponer preceptivamente el recurso ordinario de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), que será el que ponga fin a la vía económico-administrativa en los asuntos de cuantía superior a la señalada.

Tal y como ha advertido la jurisprudencia (caso, por ejemplo, de la Sentencia del Tribunal Supremo –TS– de 19 de febrero de 2004 [rec. cas. núm. 1126/2001]), aunque la desestimación por silencio alargue los plazos para recurrir, como además tiene declarado la jurisprudencia constitucional, no alterará las reglas de competencia, por lo que si procede la alzada será necesario agotarla.

Tradicionalmente, las normas reguladoras de las reclamaciones económico-administrativas han optado por la admisibilidad de los sistemas de doble instancia, si bien con determinados límites subjetivos (carácter del órgano que dicte el acto recurrido) y cuantitativos (montante del acto en cuestión); y cuando no resultase posible este recurso (caso de las resoluciones dictadas en única instancia), estas han sido directamente recurribles en vía contencioso-administrativa.

En la actualidad la posibilidad de utilizar las dos instancias en la vía económico-administrativa (en aquellos casos en los que resulte posible por la cuantía de la reclamación) se halla en manos del interesado. En efecto la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), posibilita acudir directamente al TEAC, introduciendo su artículo 239, con carácter previo al recurso de alzada, el recurso de anulación para los siguientes casos taxados: inadmisibilidad incorrecta, inexistencia de alegaciones y alegación de incongruencia. De conformidad con lo dispuesto por el citado precepto «Cuando la resolución de las reclamaciones económico-administrativas sea susceptible de recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, la reclamación podrá interponerse directamente ante este órgano».

Como seguramente se recordará, la posibilidad de renunciar voluntariamente a una instancia e interponer directamente la reclamación económico-administrativa ante el TEAC

contra los actos dictados por órganos periféricos de la Administración tributaria en los que, por razón de la cuantía, fuese necesario formular recurso de alzada ante el mismo tribunal para agotar la vía administrativa, constituyó una de las principales novedades introducidas en su día por el artículo 37 de la antigua Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente (LDGC). Por su parte la Ley 58/2003, a través de su artículo 229.1 b) y 4¹, mantuvo dicha posibilidad a pesar de que de la misma se ha hecho un escaso uso. Ello ha contribuido a reforzar todas aquellas opiniones críticas surgidas con la existencia de una tardanza en la resolución de las reclamaciones y con el retraso que ello pueda originar a la hora de acceder al recurso contencioso-administrativo.

En ocasiones puede llegar a suceder que, habiendo interpuesto el interesado reclamación económico-administrativa en única instancia ante el TEAC en virtud de lo dispuesto en el citado artículo 229.1 b)² y 4 de la LGT, dicha reclamación haya sido tramitada y resuelta de manera errónea por el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) como interpuesta en primera instancia. En dicho caso, a pesar de que el interesado hubiese optado por acudir directamente al TEAC, siendo por tanto este órgano el competente para su resolución, habiendo resuelto el TEAR en primera instancia previniendo además que contra su resolución pudiera interponerse recurso de alzada, cabría estimar que dicha irregularidad quedará subsanada y convalidada por el TEAC al resolver el citado recurso, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 52 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Con carácter general el artículo 229.1 de la LGT regula las competencias del TEAC, señalando su apartado 4 que cuando la resolución de las reclamaciones económico-administrativas sea susceptible de recurso de alzada ordinario ante el TEAC la reclamación podrá interponerse directamente ante este órgano. De este modo se posibilita que, tra-

¹ Tal y como establece este artículo 229.4 de la ley: «Cuando la resolución de las reclamaciones económico-administrativas sea susceptible de recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, la reclamación podrá interponerse directamente ante este órgano».

² Señala este artículo 229.1 de la LGT en su letra b) que:

1. El Tribunal Económico-Administrativo Central conocerá:

[...]

b) En única instancia, de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos periféricos de la Administración General del Estado, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado, o por los órganos de las comunidades autónomas no comprendidos en el párrafo anterior, así como contra las actuaciones de los particulares susceptibles de reclamación, cuando, aun pudiendo presentarse la reclamación en primera instancia ante el tribunal económico-administrativo regional o local correspondiente, la reclamación se interponga directamente ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.

tándose de reclamaciones relativas a actos dictados por órganos periféricos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en relación con las cuales, en atención a su cuantía, la resolución dictada por el Tribunal Regional sea susceptible de recurso de alzada ordinario ante el TEAC, pueda procederse, si así lo estima conveniente el reclamante, a su interposición directamente ante el Tribunal Central, a través de la figura del recurso *per saltum*.

Ahora bien ha de tenerse presente que la habilitación de la norma para residenciar la reclamación opcionalmente ante el TEAR o directamente ante el TEAC solo es posible en el momento de su interposición y no en cualquier otro trámite o fase posterior. Quiere decirse con ello que cualquier eventual mención en el posterior escrito de alegaciones ratificando o no la decisión manifestada en el escrito de interposición carecerá de relevancia, ya que la manifestación de voluntad ha de hacerse y estar clara en el escrito de interposición.

Tradicionalmente la doctrina administrativa elaborada a este respecto por el TEAC ha venido estimando que, una vez efectuada la elección y manifestación al respecto por el interesado acerca de que el órgano ante el cual residenciar su reclamación sea el TEAC, el Tribunal Regional deviene incompetente. Así, por ejemplo, señaló el TEAC mediante Resolución de 20 de diciembre de 2012 que la falta de competencia de que adolecía la resolución del TEAR que allí se anulaba no admitía subsanación, no pudiendo calificarse además como un vicio de anulabilidad.

Sin embargo, a través de su Resolución de 14 de octubre de 2014, el TEAC procedió a modificar su criterio³ al estimar que, en el caso concreto relativo a los tribunales económico-administrativos, al margen de los criterios legales de atribución competencial por razón de la materia, del territorio y de las funciones que resulten aplicables, ha de tenerse igualmente presente su modulación por razón de la voluntad del interesado, no incidiendo la vulneración de tal opción del interesado sobre la competencia objetiva o territorial atribuida legalmente. Dicha actuación se proyectaría, por el contrario, sobre el ámbito de la vulneración de la voluntad del interesado y de la norma que otorga eficacia a tal voluntad.

A resultas de lo anterior subraya el TEAC que habrá que tomar en consideración en el presente caso lo dispuesto por el artículo 217 de la LGT, relativo a la declaración de nulidad de pleno derecho, y que limita la nulidad al caso de las resoluciones de los órganos económico-administrativos que hayan sido dictados por un órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio, no alcanzando en consecuencia la declaración de nulidad de pleno derecho a la vulneración de la distribución funcional de la competencia por voluntad del interesado y no constituyendo, por tanto, la actuación en la que incurre el

³ Debe señalarse no obstante que la citada resolución no fue adoptada por unanimidad, formulándose un voto particular del titular de la Vocalía 12.^a al que se adhirieron los titulares de las Vocalías 5.^a, 8.^a y 11.^a.

órgano revisor un supuesto de nulidad, sino de mera anulabilidad⁴. El TEAC anula la resolución dictada por el Tribunal Regional con retroacción de actuaciones hasta el momento inmediatamente posterior a la interposición de la reclamación al objeto de que aquel proceda a su tramitación. Y, teniendo presente que la reclamación debió haberse tramitado inicialmente en única instancia, el plazo para resolver se limita al año sin que, por el error del TEAR en su tramitación, pueda alargarse tal plazo en perjuicio del interesado.

De acuerdo con el nuevo criterio adoptado por el TEAC, la resolución por parte del TEAR de una reclamación económico-administrativa dirigida a través del recurso *per saltum* previsto en el artículo 229.5 de la LGT⁵ al TEAC para su decisión se halla incurso únicamente en causa de anulabilidad y no en causa de nulidad de pleno derecho por incompetencia manifiesta, acordando únicamente su anulación con retroacción de actuaciones al momento inmediatamente anterior a la interposición del recurso a fin de que se tramite en única instancia por el TEAC⁶.

En definitiva, de conformidad con lo declarado por el TEAC en su Resolución de 14 de octubre de 2014 (a través de la cual se introdujo un cambio de criterio respecto del establecido en la Resolución de 2012 que apreció incompetencia manifiesta del TEAR ante la opción indubitada del reclamante y la cuantía indiscutible⁷) si el interesado ejercitase la opción por la única instancia ante el TEAC en el momento de la interposición de la reclama-

⁴ Señala concretamente el citado precepto de la Ley 58/2003 que podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo (así lo establece igualmente el art. 106.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas), en los siguientes supuestos: cuando lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional; cuando hubiesen sido dictados por órganos manifiestamente incompetentes por razón de la materia o del territorio; cuando tengan un contenido imposible; en aquellos supuestos en los que resulten ser constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de esta; cuando hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados; tratándose de actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición; y en cualquier otro supuesto que se establezca expresamente en una disposición de rango legal. Con carácter general este listado de supuestos constituye una fiel reproducción de los contenidos en el artículo 47 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre.

⁵ Como es sabido dispone este precepto que «Cuando la resolución de las reclamaciones económico-administrativas sea susceptible de recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, la reclamación podrá interponerse directamente ante este órgano».

⁶ Ahora bien lo que no resultaría admisible, tal y como declaró el TS mediante Sentencia de 9 de enero de 2018 (rec. cas. núm. 2980/2016 –NFJ069751–) es ordenar en el proceso judicial la retroacción para que el TEAC reexamine la alzada, debiendo ser el propio órgano jurisdiccional el que resuelva las pretensiones de fondo.

⁷ En efecto, con anterioridad el tribunal había adoptado un criterio favorable a apreciar una incompetencia manifiesta del Tribunal Regional ante la opción indubitada del reclamante y la cuantía de la reclamación.

ción e incumpliendo dicha solicitud resolviere el TEAR, ello supondría una vulneración de la distribución funcional de la competencia por voluntad del interesado la cual, al no afectar a la competencia objetiva o territorial, y dada la interpretación restrictiva de los supuestos de nulidad radical, supondría la mera anulabilidad⁸.

Atendiendo, pues, a un criterio de competencia funcional que deriva de la especial naturaleza y funciones atribuidas a cada órgano decisorio, y de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 217.1 b) de la LGT, la sanción de nulidad de pleno derecho solo está prevista para los casos de incompetencia manifiesta por razón de la materia o del territorio, no alcanzando por tanto a la distribución funcional de competencia por voluntad del interesado, que determinaría únicamente la mera anulabilidad de la actuación del órgano revisor. En ningún caso puede admitirse la existencia de un criterio de superioridad jerárquica del TEAC sobre los TEAR, los cuales gozan de independencia funcional en el ejercicio de las funciones revisoras, al margen de que se hallen vinculados a la doctrina dictada por aquel.

Después de establecer que la opción del interesado por la única instancia ante el TEAC solo resulta posible en el momento de la interposición de la reclamación y que esta adquiere un carácter indisponible para él y para la propia Administración, se considera que, no obstante, en caso de resolver el TEAR, se trataría de una vulneración de la distribución funcional de la competencia por voluntad del interesado que no afectaría a la competencia objetiva o a la territorial atribuida legalmente, por lo que, dada la interpretación restrictiva que debe hacerse de los supuestos de nulidad radical, no alcanzaría la nulidad de pleno derecho, sino la mera anulabilidad. En el presente caso, analizado por el TEAC a través de la anteriormente citada Resolución de 14 de octubre de 2014, el concreto supuesto planteado no resultaba subsanable por el tribunal, dada la ausencia de relación jerárquica existente entre los tribunales económico-administrativos que se deriva de la independencia funcional que proclama el artículo 228 de la LGT. Debido precisamente a ello el TEAC anuló la resolución del TEAR recurrida, disponiendo la retroacción del expediente al momento inmediatamente posterior a la interposición de la reclamación económico-administrativa a fin de que se tramite en única instancia por el TEAC con la consecuencia de que, transcurrido un año desde la citada interposición, y siempre que se haya acordado la suspensión del acto reclamado, dejen de devengarse intereses de demora en los términos previstos en el artículo 26.4 de la LGT.

Acerca de esta cuestión relativa a la interposición simultánea de recurso de anulación y de recurso de alzada y a la eventual inadmisibilidad de este último, puede consultarse asimismo la Resolución del TEAC de 21 de marzo de 2018 (RG 9649/2015 –NFJ069955–), en

⁸ Recuérdese a este respecto que el llamado recurso *per saltum* en la vía económico-administrativa fue introducido por el artículo 37 de la antigua LDGC, como una alternativa frente a la existencia de un doble recurso preceptivo en vía administrativa. Al amparo de la reforma introducida, la primera instancia adquirió un carácter facultativo, procediéndose no obstante a centralizar el control de los actos de elevada cuantía, al margen de la descentralización existente en el ámbito de la gestión de dichas competencias.

la que se reconoce que, con la finalidad de evitar la duplicidad de recursos en vía económico-administrativa interpuestos contra las resoluciones de los TEAR, por motivos de eficacia, lo que el legislador ha pretendido ha sido simplificar y aclarar la impugnación de estas resoluciones, de manera que, cuando se interpone un recurso de anulación, debe estarse a lo que el acuerdo que lo resuelva declare para, en función del sentido del acuerdo que lo concluye, proceder en consecuencia. De este modo el recurso de alzada, en su caso, deberá interponerse una vez dictada resolución en el procedimiento abierto por la interposición del recurso de anulación, o bien si se produce silencio administrativo, desde el momento en que se consideran producidos los efectos del mismo a fin de interponer los recursos pertinentes.

Una vez elegido un procedimiento, este es indisponible para el interesado y, evidentemente, para la propia Administración. A ello se ha de sumar además el hecho de que la habilitación de la norma para residenciar la reclamación opcionalmente ante el TEAR o el Tribunal Económico-Administrativo Local (TEAL) o bien directamente ante el TEAC solo es posible en el momento de su interposición, y no en cualquier otro trámite o fase posterior. Quiere esto decir que cualquier eventual mención en el posterior escrito de alegaciones, ratificando o no la decisión manifestada en el escrito de interposición, carece de relevancia y que, por ende, no cabe extraer de ello ninguna consecuencia en relación con la mayor o menor evidencia para el órgano que conoce de la reclamación de forma improcedente. La manifestación de voluntad ha de hacerse y quedar clara en el escrito de interposición. Ahora bien, en caso de resolver el TEAR, se trataría de una vulneración de la distribución funcional de la competencia por voluntad del interesado que no afectaría a la competencia objetiva o a la territorial atribuida legalmente por lo que, dada la interpretación restrictiva que debe hacerse de los supuestos de nulidad radical, no alcanzaría la nulidad de pleno derecho, sino la mera anulabilidad.

Así las cosas, de acuerdo con este nuevo criterio adoptado por el TEAC, en aquellos supuestos en los que un TEAR conozca de una reclamación respecto de la cual el interesado hubiera solicitado en el momento de su presentación que conociese en única instancia el TEAC procederá anular la resolución dictada erróneamente por el TEAR y retrotraer el expediente hasta el momento inmediatamente posterior a la interposición de las reclamaciones, procediendo su tramitación en única instancia por el TEAC.

En todo caso, contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los TEAR y TEAL cabe la posibilidad de interponer recurso de alzada ordinario ante el TEAC en el plazo de un mes contado desde el día siguiente al de la notificación de las resoluciones.

Téngase presente además que, al amparo de lo establecido en los artículos 234 y 241 de la LGT, 25 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y 114 de la Ley 39/2015, el eventual error que pueda llegar a producirse al acudir a la vía contencioso-administrativa sin haber agotado la vía administrativa y en contra de lo indicado en una resolución del TEAR que hubiese ofrecido correctamente la im-

pugnación mediante reclamación efectuada ante el TEAC no podría subsanarse, debiendo inadmitirse el recurso de alzada presentado con posterioridad por extemporáneo.

2. El recurso de alzada ordinario

El recurso de alzada ordinario se concibe como el recurso jerárquico por excelencia, siendo preceptivo contra las resoluciones de los TEAR y TEAL cuando el asunto supere las cuantías correspondientes. En él se someten a revisión tanto el fondo del asunto como todas las decisiones del órgano de primera instancia que hubieran puesto fin a esta o que impidan su continuación.

¿Qué resoluciones tienen la consideración de recurribles? Tradicionalmente han tenido esta consideración las dictadas por los Tribunales Regionales y Locales en primera instancia, es decir, las correspondientes a reclamaciones cuya cuantía exceda de unas cantidades predeterminadas siempre en relación con el acto impugnado (más de 150.000 € con carácter general, es decir, si se impugnan deudas o cantidades, o 1.800.000 € para aquellas comprobaciones de valor o fijación de valores o bases imponibles).

A tenor de lo dispuesto en los artículos 229.1 b) y 4 de la LGT y 36 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa (RGRVA), el instante en el que se ha de hacer efectiva la posibilidad de recurrir en alzada no puede ser otro que el momento de la interposición de la reclamación y no cualquier otro trámite o fase de carácter posterior. De hecho la ley habla de «interposición directa». Significa ello, por tanto, que, una vez interpuesta la misma, y con motivo de la puesta de manifiesto para las alegaciones, no resultará ya posible solicitar la remisión por el TEAR de las actuaciones al Tribunal Central para su resolución. En efecto, una vez interpuesta la reclamación en primera instancia ante el TEAR, el procedimiento ante el mismo solo podrá terminar por alguna de las formas previstas en el artículo 238 de la LGT, entre las que no se encuentra la iniciación o apertura de un procedimiento distinto ante otro órgano. En otras palabras, una vez iniciado un procedimiento ante uno u otro órgano, a elección del propio reclamante, este solo podrá desistir de la reclamación o acudir al Tribunal de segunda instancia en el supuesto de que, habiendo transcurrido un año a contar desde la interposición de la reclamación ante el TEAR, este no resolviese expresamente la misma. Así lo establece el artículo 240 de la LGT.

Estimamos, por tanto, que la posibilidad de interponer la reclamación económico-administrativa directamente por el reclamante ante el TEAC (*per saltum*), de acuerdo con lo previsto en el artículo 229.1 b) de la LGT, en lugar de proceder a su interposición en primera instancia ante el TEAR o, en su caso, ante el TEAL debe ejercitarse al interponer la reclamación ya que, una vez iniciado el procedimiento ante un órgano económico-administrativo, resulta indisponible para el interesado y para la Administración, pudiendo terminar única-

mente ante dicho órgano y de alguna de las formas previstas en el artículo 238 de la LGT. La posibilidad de interponer la reclamación económico-administrativa directamente ante el TEAC *per saltum* tratándose de reclamaciones relativas a actos dictados por órganos periféricos de la AEAT que, debido a su cuantía, fuesen susceptibles de recurso de alzada, ha de ejercitarse, pues, en el momento de interposición de la reclamación. Una vez iniciado el procedimiento ante un TEAR, este resultará indisponible para el interesado y para la Administración, de manera que solo podrá terminar ante dicho órgano de alguna de las formas que establece el artículo 238 de la LGT.

Dispone además el artículo 230.3 de la Ley 58/2003 que, en caso de acumulación, se considerará como cuantía la del acto que la tenga más elevada sin que proceda, por tanto, la suma de los diferentes actos recurridos. No son recurribles, en cambio, las resoluciones de cuestiones incidentales⁹. El recurso de alzada adquiere además un carácter imprescindible, cuando proceda, de cara a agotar la vía administrativa y poder así acceder a la jurisdicción contenciosa.

La legitimación necesaria para la interposición de este recurso guarda una cierta semejanza con la establecida para la primera instancia, quedando configurada en este recurso con un carácter cerrado en relación con los órganos tributarios, y excluyéndose expresamente a diversas entidades y órganos que *a priori*, podrían ofrecer alguna duda.

⁹ Téngase presente no obstante a este respecto que la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de reforma de la LGT, a la que posteriormente tendremos ocasión de referirnos, modificó el artículo 230 de la citada ley previendo un nuevo supuesto de acumulación para reclamaciones de varios interesados contra un mismo acto administrativo o contra una misma actuación tributaria de los particulares. En todo caso se ha de tener presente que los supuestos a que se refiere el apartado primero del citado precepto de la Ley 58/2003 son de acumulación obligatoria. Con carácter general la citada Ley 34/2015 diferencia entre la acumulación preceptiva y la facultativa. La primera de ellas podrá implicar la alteración de la competencia, previéndose la posibilidad de recurso si una sola de las reclamaciones acumuladas es susceptible del mismo. Tratándose de reclamaciones interpuestas por un mismo obligado tributario relativas a un mismo tributo, todas ellas deben derivar del mismo procedimiento, no meramente del mismo hecho imponible. En el caso de reclamaciones interpuestas por varios interesados contra actos distintos pero que se refieran a un mismo tributo y expediente será necesario que de todas ellas deba conocer el mismo órgano económico-administrativo, no procediendo la acumulación si ello implicara el traslado de una reclamación a un tribunal económico-administrativo que inicialmente no sería el competente. Refiriéndose las reclamaciones a distintos reclamantes, se concederá audiencia para que aleguen sobre la acumulación, siendo desaconsejable acordarla contra la voluntad de alguno de ellos. La resolución que se dicte será motivada y revocable, no cabiendo recurso contra la misma, al tratarse de un acto de trámite. Respecto de las reclamaciones de varios interesados contra el mismo acto o actuación se impide que un mismo acto reciba distintos enjuiciamientos. En el presente caso la aplicación de la figura de la acumulación pretende evitar que puedan llegar a producirse contradicciones en el enjuiciamiento de un mismo acto, pero no respecto de actos diferentes, aunque procedan de las mismas actuaciones y sean en todo iguales (salvo el obligado tributario). Finalmente, las reclamaciones contra sanciones se acumularán a la interpuesta contra la deuda de la que procedan. Véase a este respecto, con carácter general, Pérez Torres (2016).

Con carácter general están legitimados los interesados, término este tan amplio que engloba a la totalidad de titulares de situaciones jurídico-pasivas, así como a aquellos que puedan verse afectados por actos tributarios cuyos destinatarios sean otros sujetos. Esta legitimación la ostentan igualmente, tal y como prevé el artículo 241.3 de la LGT, determinados órganos de la Administración General del Estado (directores generales del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas y directores de Departamento de la AEAT que se encuentren relacionados jerárquicamente con la oficina que haya dictado el acto recurrido y en las materias de su competencia¹⁰). Esta legitimación parece lógica en aras de garantizar la defensa de su propia actuación y criterio dentro del acto de gestión. La misma justificación sería aplicable a la legitimación de los órganos superiores de las comunidades autónomas en relación con los impuestos cedidos o los recargos sobre tributos del Estado.

Como es sabido el citado artículo 241.3 de la LGT fue objeto de modificación por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (Ley 34/2015, de reforma de la LGT), introduciéndose a tal efecto la posibilidad de suspensión de la resolución estimatoria dictada en primera instancia cuando esta es recurrida por los órganos de la Administración legitimados para ello, existiendo, por tanto, la posibilidad de que la resolución restaure el valor de una liquidación anulada por el TEAR¹¹.

¹⁰ Ahora bien tal y como precisa la Resolución del TEAC de 4 de diciembre de 2017 (RG 4200/2017 –NFJ068924–), los directores de Departamento de la AEAT no pueden discutir la doctrina del TEAC en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. En el presente caso el TEAC, mediante recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, resolvió que este recurso no es la vía procesal idónea para que los directores de Departamento de la AEAT discutan la doctrina del TEAC. Concretamente en el caso examinado, y a la vista de las alegaciones del director recurrente, el criterio discutido era del propio Tribunal Central. Pues bien la doctrina que sienta el TEAC tiene carácter vinculante para toda la Administración tributaria del Estado y de las comunidades autónomas, incluyendo tanto a los órganos de aplicación de los tributos, a los órganos de revisión como a las respectivas Direcciones Generales de Tributos, de conformidad con los artículos 239.8 y 242 de la Ley 58/2003. Por ello resulta inadmisibile de conformidad con el artículo 242 de la Ley 58/2003 la impugnación a través del recurso extraordinario para la unificación de criterio, la propia doctrina del TEAC la cual, a través de esta vía procesal, es inimpugnable. El recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio no es la vía procesal idónea para que los directores de Departamento de la AEAT discutan la doctrina del TEAC (que tiene carácter vinculante para toda la Administración tributaria del Estado y de las comunidades autónomas), incluyendo tanto a los órganos de aplicación de los tributos como a los órganos de revisión y a las respectivas Direcciones Generales de Tributos.

¹¹ Como es sabido dispone el artículo 66.1 del RGRVA que «Los actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos, salvo que se hubiera acordado la suspensión de la ejecución del acto inicialmente impugnado y dicha suspensión se mantuviera en otras instancias». Por su parte el apartado segundo del citado precepto añade que «La interposición del recurso de alzada ordinario por órganos de la Administración no impedirá la ejecución de las resoluciones, salvo en los supuestos de suspensión».

Con carácter general el principal objetivo introducido a través de la citada modificación normativa se concreta en impedir que, a resultas de la ejecución, puedan realizarse devoluciones por el fisco respecto de cuya recuperación en caso de prosperar el recurso de alzada existan indicios racionales de que pueda verse frustrada o gravemente dificultada. A tal efecto se prevé que el órgano recurrente deba solicitar la suspensión de la ejecución de la resolución de instancia, motivando la concurrencia de la indicada circunstancia. La sola petición suspende la ejecución de la resolución recurrida, debiendo pronunciarse el tribunal sobre la misma, agotando con ello la vía administrativa, no siendo necesario a tal efecto aportar garantía, dada la presunción de solvencia de que goza la Administración.

La suspensión así acordada impedirá la devolución de cantidades que pudiera resultar de lo resuelto por el TEAR o TEAL de instancia, así como la liberación de garantías que estuvieran afectas al pago de la deuda objeto de la reclamación. Con carácter general quedan subsistentes y mantendrán su eficacia los actos del procedimiento recaudatorio que se hubiesen dictado para garantizar el pago de la deuda tributaria¹².

De cualquier manera debe concurrir, de acuerdo con lo establecido en el artículo 241.3 de la LGT, la nota de interés legítimo de cara a interponer recurso de alzada. A tal efecto mediante Resolución de 17 de noviembre de 2009, el TEAC vino a negar la condición de interesado y, por ende, la posibilidad de formular recurso de alzada ante el mismo, tratándose de un destinatario o repercutido contra el que no se dirigió en momento alguno el procedimiento de comprobación iniciado por la Inspección, el cual finalizó mediante la práctica de un acuerdo de liquidación por el impuesto sobre el valor añadido a cargo del sujeto pasivo del citado impuesto contra el que se interpuso reclamación económico-administrativa.

De entrada, el TEAC procedió a negar la existencia de repercusión derivada de dicha comprobación, la cual no resultó acreditada, no pudiendo argumentarse además que, de acuerdo con la normativa reguladora del citado impuesto, procediese en todos los supuestos de actuación investigadora y comprobadora de la Administración, siendo suficiente a este respecto con tener presente lo señalado por el artículo 89 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Y, una vez regularizada la situación del sujeto pasivo inspeccionado, y habiéndose clarificado si la repercusión oportuna ha de practicarse y si resulta procedente, es cuando surge ya una relación diferenciada que podría llegar a determinar una impugnación autónoma por parte del repercutido contra el sujeto

¹² Analizando el alcance de esta nueva regulación, se plantea Pérez Torres (2016) si la misma se está refiriendo a actos del procedimiento recaudatorio (providencias de apremio y diligencias de embargo) que ya se hubieran dictado, los cuales no quedarían alzados por el fallo estimatorio de primera instancia (con independencia de que no continúen las actuaciones dirigidas al cobro) o si, por el contrario, el mandato legal alcanza a las medidas de aseguramiento cautelar que se hubieran dictado y que estuvieran en vigor para garantizar el cobro de la deuda. El citado autor se inclina, no obstante, por la primera de las posibilidades planteadas, al estimar que la misma se ajusta más al tenor literal del precepto, a su ubicación sistemática y a su finalidad.

pasivo, primero a través de la vía económico-administrativa y luego en la vía contenciosa, al poderse recurrir en ella la decisión que adopte a este respecto el tribunal económico-administrativo. En el concreto supuesto analizado por el tribunal dicha vía ya fue seguida por la entidad que soportó esa repercusión, debiendo estarse a la misma con carácter definitivo a la hora de entrar a dilucidar las obligaciones que correspondan al mismo, a raíz de la relación que le une con el sujeto pasivo del impuesto. Por todo ello el TEAC inadmitió el recurso de alzada interpuesto, al carecer la entidad recurrente de legitimación para poder interponer dicho recurso¹³.

Dado un recurso de alzada ordinario interpuesto por quien no estuvo personado en primera instancia, afirma el TEAC mediante Resolución de 17 de noviembre de 2015 (RG 6525/2013 –NFJ060902–) que, de acuerdo con la doctrina jurisprudencial elaborada a este respecto por el TS, aunque el recurso de alzada se interponga en el plazo legalmente establecido de un mes, si las alegaciones rectoras del mismo no se realizan dentro del plazo

¹³ Por su parte la Resolución del TEAC de 8 de mayo de 2014 (RG 544/2013 –NFJ054246–), relativa a una solicitud de rectificación de autoliquidación presentada por un descendiente que no tenía obligación de declarar, y a través de la cual se debatía la cuestión relativa a la consideración como interés legítimo del presentador de dicha autoliquidación del interés de sus ascendientes en aplicar, en sus propias autoliquidaciones, reducciones ligadas a la existencia del descendiente incompatibles con la presentación de la autoliquidación por parte de este último, desestimó un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT contra resolución de un TEAR analizando el alcance preciso en el caso concreto de la expresión «sus intereses legítimos» contenida en el artículo 120.3 de la LGT como presupuesto base para que un obligado tributario pueda solicitar la rectificación de una autoliquidación que haya perjudicado de cualquier modo esos intereses. En el concreto supuesto analizado por el TEAC una descendiente, sin estar obligada a presentar declaración por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, presentó una autoliquidación por este impuesto con resultado a devolver, comprobando posteriormente que, en vez de presentar esa autoliquidación, le hubiera resultado más beneficioso que su ascendiente, en su declaración, hubiera practicado la deducción oportuna por descendiente, motivo por el cual solicitó la rectificación de la primera, dejando sin efecto la misma y dando total primacía a la autoliquidación presentada por el ascendiente con la deducción. A pesar de que inicialmente la AEAT estimó que la presentación de la autoliquidación por parte de la descendiente no había perjudicado ex artículo 120.3 de la LGT sus intereses legítimos, los cuales no podrían identificarse aquí con los de su ascendiente, el TEAC, tomando como punto de referencia la doctrina jurisprudencial elaborada sobre el alcance de la expresión «intereses legítimos», resolvió dar la razón a la obligada tributaria, ya que la ley reguladora del citado impuesto configura el mínimo exento atendiendo, en su conjunto, a las circunstancias personales y familiares, de tal forma que dicho interés legítimo quedaba acreditado, otorgándose así soporte a la solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada, que suponía la posibilidad de practicar la reducción por mínimo familiar en la autoliquidación del ascendiente, considerando las necesidades personales y familiares del conjunto de la familia del contribuyente. A juicio del TEAC, que vino así a refrendar el criterio previamente adoptado por el TEAR, el hecho de presentarse autoliquidación por el descendiente no puede considerarse como una opción sometida a la regulación del artículo 119.3 de la LGT, sino como el ejercicio de un derecho (el de solicitar y obtener las devoluciones derivadas de la normativa del tributo) al que el contribuyente puede renunciar, siendo una de las formas de terminación del procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 100 de la Ley 58/2003.

de un mes conferido para ello, ha de declararse la extemporaneidad de tales alegaciones, e inadmitir, por extemporáneo, el recurso de alzada interpuesto.

A la hora de analizar el procedimiento que caracteriza la interposición de este recurso han de tomarse en consideración las fases propias de todo recurso administrativo. Su iniciación tiene lugar a través del escrito de interposición de la alzada, con expresión obligatoria de los motivos en que se funde, pudiendo acompañarse de los documentos que se estime conveniente, los cuales no serán admitidos en un momento posterior a la interposición. Sí procederá, no obstante, su admisión cuando resulten necesarios para la práctica de la prueba. En el escrito de interposición se han de exponer las alegaciones contra la resolución de primera instancia, adjuntándose las pruebas oportunas que no hayan podido aportarse en primera instancia. Y es que dichas pruebas solo serán admisibles si no hubieran podido practicarse en la instancia anterior. Por otra parte, de cara a poder interponer recursos de alzada por los órganos habilitados para ello contra las decisiones estimatorias de los TEAR se establece la necesidad de presentar con la interposición del recurso el documento acreditativo de la fecha en que la comunicación hubiese tenido entrada en el organismo¹⁴.

Como ya se ha señalado, el plazo para su interposición es de un mes a contar desde el siguiente a la notificación de la resolución que se recurra. De acuerdo con lo declarado por el TS en su Sentencia de 13 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 2042/2005) el cómputo del plazo de presentación ha de efectuarse desde la fecha de entrada del recurso en la Delegación de Hacienda, y no desde la entrada en el registro del órgano legitimado. Sin embargo, dicho criterio contrasta con el defendido por el TEAC en su Resolución de 6 de octubre de 2009, a cuyo tenor el cómputo del plazo de presentación habrá de efectuarse desde la fecha que figure en el registro de entrada del TEAR ante el que se hubiese interpuesto el recurso de alzada y no en cambio desde la fecha que figure en el registro general de salida de un órgano administrativo.

Recuérdese en todo caso que los plazos por meses han de computarse de fecha a fecha, iniciándose el plazo al día siguiente al de la notificación y siendo el último día hábil el del mes siguiente correspondiente que coincida con aquel en el que se realizó la notificación, a no ser que este último día resultase ser inhábil, siendo indiferente a este respecto que el plazo se hubiese rebasado en un solo día. Así las cosas estimamos que resultaría inadmisibile el recurso de alzada que hubiese sido interpuesto fuera del plazo de un mes contado desde el día siguiente al de la notificación de la resolución impugnada. En efecto, habiéndose formulado un recurso de alzada de forma extemporánea una vez transcurrido el plazo de un mes a contar desde que pudo considerarse desestimada la reclamación interpuesta contra la desestimación presunta de la reclamación económico-administrativa, no procederá la admisión de dicho recurso. Ahora bien creemos que ello no impide ni prejuzga el

¹⁴ Así quedó puesto de manifiesto, por ejemplo, en la Sentencia del TS de 29 de enero de 2008 (rec. de casación para la unificación de doctrina núm. 380/2003 –NFJ029058–).

recurso de alzada que, en su caso, pudiera interponerse contra la resolución expresa que dicte el Tribunal Regional respecto de la reclamación.

Partiendo de lo dispuesto en los artículos 241 de la LGT de 2003 y 61.2 del RGRVA en lo relativo al plazo y a las circunstancias del recurso de alzada interpuesto por los directores generales del Ministerio de Economía y Hacienda y por los directores de Departamentos de la AEAT, ya en su día señaló el TS mediante Sentencia de 1 de diciembre de 2008 (rec. cas. núm. 4869/2004 –NFJ031418–) que, cuando el legitimado para recurrir no haya estado personado en la primera instancia (esto es, no habiéndose producido la personación de dichos órganos ante el TEAR), este último tribunal, una vez interpuesto simplemente el recurso en plazo de los mismos, ha de poner de manifiesto los expedientes de aplicación de tributos y de reclamación al órgano legitimado, al objeto de que pueda formular sus alegaciones, de las que posteriormente se dará traslado al reclamante.

De lo anterior se desprende en consecuencia que los directores en cuestión quedan facultados para interponer simplemente el recurso, sin formular al mismo tiempo alegaciones, en el plazo de un mes a contar desde que se les notifica el fallo, dejando dichas alegaciones para un instante posterior, tras la puesta de manifiesto de los expedientes por parte del TEAR, sin que pueda hablarse en consecuencia de la existencia de extemporaneidad en el recurso por el hecho de que el escrito de alegaciones sea, como no puede ser de otro modo, posterior al plazo de un mes indicado con anterioridad.

A tal efecto afirmó la Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 27 de enero de 2010 (rec. de apelación núm. 514/2009) que no puede existir personación por parte de la Administración tributaria en la instancia, ya que la misma no es parte, en sentido propio¹⁵. Piénsese además que en el supuesto de que lo fuera hubiera podido formular también en dicha instancia las correspondientes alegaciones al escrito del reclamante. La reclamación efectuada ante el TEAR ha sido concebida, en cambio, como una simple instancia administrativa, esto es, como un recurso administrativo, con la única peculiaridad de que es objeto de resolución por parte de un órgano independiente respecto a la organización que ha dictado el acto impugnado, así como por el reconocimiento expreso y especial de legitimación que se lleva a cabo de un órgano administrativo para impugnar ante otra instancia superior su resolución.

Por otra parte, y en la medida en que el plazo para interponer el recurso de alzada ante el TEAC resulta improrrogable, no creemos que resulte aplicable el artículo 135 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (LEC) en vía económico-administrativa. Este ha sido además el criterio defen-

¹⁵ Concretamente en el supuesto de autos analizado por la AN a través del citado pronunciamiento la posible extemporaneidad no concurría de acuerdo con lo establecido en el artículo 242 de la LGT, a través del cual se consagró un nuevo régimen que difiere del anterior.

dido por el TS, entre otras, en su Sentencia de 6 de mayo de 2013 (rec. casa. núm. 5320/2011 –NFJ051224–). En el concreto supuesto planteado ante el Alto Tribunal la actora puso en cuestión la validez de una notificación practicada a través de otra empresa. Sin embargo, la actividad de esta última era precisamente la de utilizar su dirección como domicilio social y fiscal, incluyendo la recepción y el almacenamiento de correo y mensajería, resultando acreditado que existía una relación entre las dos entidades, ya que la actora fijó como domicilio, a efectos de notificaciones, el de la sociedad receptora de la notificación. A pesar de que la recurrente consideró que la interposición se produjo de forma tempestiva, en virtud de lo dispuesto por el artículo 135 de la LEC (ya que tuvo lugar antes de las 15 horas del día siguiente al de finalización del plazo), estima el TS (acertadamente a nuestro juicio) que, si bien la previsión recogida en dicho precepto es válida para accionar ante los órganos jurisdiccionales, no resulta aplicable en vía económico-administrativa.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 61.2 del RGRVA, el escrito se dirigirá al tribunal cuya resolución se recurre que lo remitirá, junto con el expediente, al TEAC. Señala concretamente este precepto en su vigente redacción otorgada por el Real Decreto 1073/2017 que:

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 241.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el escrito de interposición del recurso de alzada ordinario podrá acompañarse de la solicitud de suspensión de la ejecución de la resolución impugnada por los órganos de la Administración. En estos casos, junto con la solicitud se deberá aportar un informe en el que se justifique la existencia de indicios racionales de que el cobro de la deuda que finalmente pudiese resultar exigible se podría ver frustrado o gravemente dificultado de no acordarse la suspensión solicitada.

Ciertamente la necesidad de que quede constancia en el expediente del TEAR de la fecha en la que se notifica el fallo estimatorio del mismo a los órganos administrativos legitimados para interponer el recurso de alzada ordinario constituye una exigencia básica de cara a considerar interpuesto en plazo dicho recurso por parte de los mismos¹⁶. En consecuencia, la falta de constancia expresa en las actuaciones de la fecha de notificación de fallo con la consiguiente imposibilidad de conocer si el recurso de alzada se ha interpuesto o no por esos órganos en el nuevo plazo legal del mes conduciría inexorablemente a la extemporaneidad del recurso. Y es que ha de existir una constancia expresa de la fecha de recepción de la notificación inexistente.

¹⁶ Así quedó puesto de manifiesto, entre otras, en la Sentencia del TS de 19 de octubre de 2007 (rec. de casación para la unificación de doctrina núm. 71/2003 –NFJ027421–). En el concreto supuesto analizado por el Alto Tribunal se produjo además un incumplimiento del plazo de cinco días previsto para la remisión a la Dirección General de los acuerdos estimatorios.

Es necesario que dentro del mismo escrito de interposición se contenga tanto el recurso como las alegaciones en que el mismo se funde. Y es que, además de los requisitos comunes a todo escrito de iniciación de un procedimiento, el recurso de alzada ha de contener, obligatoriamente, los hechos y fundamentos jurídicos que justifiquen la pretensión del recurrente. Así, por ejemplo, resultaría improcedente la interposición de un primer escrito por parte del director general de tributos con un simple anuncio previo de la interposición del recurso solicitándose la posterior puesta de manifiesto del expediente para la formulación de alegaciones, así como de un segundo escrito donde finalmente se formalizasen aquellas¹⁷.

La instrucción del procedimiento ha venido presentando un alcance reducido. Al amparo de lo previsto en el artículo 61 del RGRVA la práctica de las pruebas, en su caso, se regula por lo dispuesto para la primera instancia. Por lo que respecta a la puesta de manifiesto del expediente, este segundo medio de instrucción carece de todo encaje en el presente recurso, dado que las alegaciones o motivos se hacen en el escrito de interposición, de acuerdo con la naturaleza de una segunda instancia. Únicamente en el caso de pruebas propuestas por el tribunal estas actuaciones concretas son puestas de manifiesto a los interesados, para que aleguen aquello que les interese. En todo caso, se les pondrá de manifiesto el expediente durante el plazo del recurso, dándose traslado del escrito de interposición al reclamante y a los comparecientes en primera instancia para alegaciones y remitiéndose todo ello al TEAC¹⁸.

La resolución de este recurso que se dicte por el TEAC presentará los mismos límites e igual estructura que la de la primera instancia, con las mismas posibilidades en cuanto al recurso debatido, esto es, inadmisibilidad, estimación total o parcial, desestimación y archivo de las actuaciones. Por tanto, la resolución confirmará o revocará la dictada en primera instancia, surtiendo así plenos efectos sobre la situación controvertida. Señala además el artículo 239.7 de la LGT que la doctrina que de modo reiterado declare el TEAC vinculará a los Tribunales Regionales y Locales, así como al resto de la Administración tributaria, con independencia de que, además, en cada tribunal, la fijada por el pleno vincule a las salas, y tanto la una como la otra a los órganos unipersonales.

Por lo que a la ejecución se refiere, los actos de la resolución no podrán ser discutidos de nuevo, permitiendo la falta de resolución en el plazo de un año (denegación presunta) la

¹⁷ Véase a este respecto, entre otras, la Sentencia del TS de 28 de mayo de 2009 (rec. cas. núm. 1097/2005 –NFJ035492–).

¹⁸ Tal y como analizaremos posteriormente al amparo de la reforma introducida en este artículo 61 por el Real Decreto 1073/2017 en el escrito de interposición del recurso de alzada ordinario con solicitud de suspensión por los órganos de la Administración junto con esta se deberá aportar el informe en el que se justifique la concurrencia de los indicios racionales de que el cobro puede verse frustrado o gravemente dificultado.

interposición del recurso contencioso-administrativo. El plazo de resolución es de un año contado desde la interposición del recurso de manera que, una vez transcurrido el mismo, el interesado podrá considerar desestimada la reclamación, dejando de devengarse el interés de demora. Así lo establece el artículo 240 de la LGT.

En relación con la cuestión relativa a la posibilidad de que, teniendo la insuficiencia de la prueba aportada en la primera instancia su razón de ser en la indefinición de la Administración, deba permitirse su aportación posterior, analizó la Sentencia del TS de 10 de noviembre de 2014 (rec. cas. núm. 2015/2013 –NFJ056483–) el alcance del derecho del contribuyente a aportar pruebas que no pudieron aportarse en la primera instancia (art. 241.2 Ley 58/2003). Como es sabido, el citado precepto establece que solo son admisibles las pruebas que no hayan podido aportarse en primera instancia. Pues bien, a tal efecto analizó el Alto Tribunal a través de la citada sentencia la cuestión relativa a la posibilidad de que el legislador esté aludiendo en el citado precepto a un supuesto de imposibilidad subjetiva y no a la existencia de un obstáculo objetivo para su presentación.

En el concreto supuesto planteado ante el TS la recurrente fue objeto de un requerimiento en el que se le solicitaba la presentación de documentación que justificara la reducción de las superficies a efectos de su matrícula en el impuesto sobre actividades económicas, el cual fue atendido en tiempo, a pesar de lo cual su recurso de reposición contra la superficie imputada fue desestimado «por no haber sido suficientemente acreditados los extremos pretendidos», sin mayor explicación. Habiéndose dictado resolución en vía económico-administrativa ante el TEAR, y acreditándose por parte de la reclamante suficientemente la superficie destinada a almacén y a aparcamiento cubierto, el TEAC razonó por qué los planos presentados no probaban la superficie alegada, argumentándose a tal efecto la ausencia de firma de técnico competente, así como de visado colegial y de cotas. Posteriormente, y con motivo de la interposición del recurso de alzada, se aportó de nuevo documentación cumpliéndose finalmente dichas exigencias.

Precisa el TS a través de la citada Sentencia de 10 de noviembre de 2014 que el TEAC infringió lo dispuesto en el artículo 241.2 de la LGT, a cuyo tenor, como se ha indicado, solo resulta admisible la prueba en la alzada cuando no haya podido incorporarse en primera instancia. Y ello en tanto en cuanto la reclamante (y posterior recurrente) no pudo adjuntar antes los documentos que incorporó a su recurso de alzada debido a que hasta que se pronunció la resolución por el TEAR nada se dijo acerca de por qué los documentos presentados ante la oficina gestora resultaban insuficientes ni tampoco se precisó qué condiciones debían reunir los planos para entender justificada la superficie del almacén y del aparcamiento cubierto en el centro comercial en cuestión.

De este modo el TS rechazó la visión en extremo formalista que subyace de las resoluciones adoptadas por los tribunales económico-administrativos tanto en sede de gestión como de revisión las cuales, a juicio del Alto Tribunal:

[...] convierten el procedimiento administrativo, ya sea de gestión o de revisión, antes que en un cauce adecuado para el ejercicio de los derechos mediante la confrontación de los hechos y de las normas que los amparan, a fin de reconocerlos o negarlos a la luz de la realidad de las cosas y del marco jurídico que los regulan, en una carrera de obstáculos que el administrado debe superar y en el que el objetivo es buscar la cobertura formal a una decisión desestimatoria con independencia de admitir que aquel lleva la razón en cuanto a la realidad de los hechos en que sustenta su pretensión.

Tal y como concluye el TS en dicho pronunciamiento, la adopción del citado criterio restrictivo por parte de los órganos económico-administrativos implicó una vulneración de los derechos a la prueba y a la defensa que deben asistir al contribuyente en sus relaciones con la Administración tributaria, concurriendo esta última en un abuso de posición dominante. Para el TS hubiera bastado en el presente caso con que, si la Administración consideraba insuficiente la documentación presentada, le hubiera pedido de nuevo que presentara la que contuviese los elementos que permitieran reputarla bastante, máxime teniendo presente que en el concreto caso enjuiciado el defecto no se encontraba en los planos inicialmente presentados, sino en el requerimiento efectuado, que no precisó las condiciones que debían reunir aquellos para que la oficina gestora los considerara virtuales a fin de estimar acreditada la real superficie de los locales litigiosos. Resulta admisible en consecuencia presentar pruebas en alzada no presentadas en fase de gestión, no habiéndose concretado en esta última qué tipo de documentación o con qué formalidades debía presentarse aquella.

3. Los recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio y para la unificación de doctrina

Especialmente significativo resulta el llamado recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. ¿Qué juicio debe merecer la unificación de criterio de los órganos encargados de la decisión de pretensiones impuesto por un órgano superior? De una parte, podría estimarse positiva alcanzar una cierta unidad de doctrina, especialmente en el ámbito de las obligaciones legales, como sucede con las derivadas del tributo, en tanto en cuanto contribuye a un mejor servicio al principio de seguridad jurídica, contribuyendo a realizar de manera más perfecta el principio de igualdad tributaria. Sin embargo, también es cierto que una frecuente unificación de criterio podría llegar a limitar la autonomía de los tribunales territoriales en la interpretación y aplicación de las normas tributarias.

La LGT establece este recurso en su artículo 242 contra las resoluciones de los TEAR y TEAL que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario (esto es, recaídas en única instancia), siendo procedente el mismo en aquellos supuestos en los que los legitimados estimen gravemente dañosas y erróneas las resoluciones recurridas dictadas en única ins-

tancia por el TEAR o por el TEAL, o bien cuando estas no se adecuen a la doctrina del TEAC, así como cuando los Tribunales Regionales apliquen criterios distintos a los empleados por otros tribunales económico-administrativos¹⁹.

Tras la reforma introducida al respecto por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, sobre este recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio se suprime la posibilidad de interponerlo contra resoluciones que no se adecuen a la doctrina del TEAC (art. 242.1), manteniéndose en cambio los otros dos motivos (a saber, cuando se estime gravemente dañosa y errónea la resolución recurrida o cuando aplique criterios distintos a los empleados por otros órganos económico-administrativos). Por su parte el apartado tercero de este artículo 242 de la Ley 58/2003 reduce a tres meses el plazo de resolución del recurso, concediéndose así un carácter preferente a la resolución de los que se planteen, garantizándose con ello una mayor uniformidad en el criterio administrativo.

Ahora bien ha de quedar claro que el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio no constituye la impugnación adecuada para proceder a revisar la resolución de

¹⁹ Dispone como es sabido el citado artículo 242 de la Ley 58/2003 lo siguiente:

1. Las resoluciones dictadas por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario y, en su caso, las dictadas por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en única instancia, podrán ser impugnadas, mediante el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia, cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones, cuando no se adecuen a la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central o cuando apliquen criterios distintos a los empleados por otros tribunales económico-administrativos regionales o locales o por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Cuando los tribunales económico-administrativos regionales o locales o los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía dicten resoluciones adoptando un criterio distinto al seguido con anterioridad, deberán hacerlo constar expresamente en las resoluciones.

[...]

3. La resolución deberá dictarse en el plazo de seis meses y respetará la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida, unificando el criterio aplicable.

4. Los criterios establecidos en las resoluciones de estos recursos serán vinculantes para los tribunales económico-administrativos, para los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y para el resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

un TEAR que contenga, por ejemplo, la valoración de culpabilidad de una conducta tributaria individual y concreta²⁰.

La legitimación necesaria para la interposición de este recurso se atribuye con carácter restrictivo. Tan solo corresponde a los directores generales del Ministerio de Hacienda y de la AEAT, respecto a las materias de su competencia, pueden recurrir. Asimismo se hallan legitimados los órganos equivalentes o asimilados de las comunidades autónomas en materia de tributos cedidos o de recargos sobre tributos del Estado. Nótese, por tanto, como solamente puede interponerse por los órganos directivos contra resoluciones que no admiten la alzada ordinaria por razón de su cuantía, y cuya decisión quiere corregirse a efectos de fijar doctrina aplicable a otros casos similares.

Ahora bien, la principal cuestión que suscita esta legitimación es la relativa a la exclusión de asociaciones que, en determinados casos, puedan ser representativas de contribuyentes (caso de sindicatos, asociaciones empresariales, profesionales, etc.), y que podrían llegar a tener un interés legítimo en la impugnación de una resolución gravemente dañosa o errónea. En nuestra opinión, nada justifica que la defensa de la ortodoxia y de los principios tributarios o del propio ordenamiento deba encomendarse con carácter exclusivo a determinados órganos de la Administración, a menos que lo que se pretenda sea otorgar un carácter claramente patrimonialista a este recurso.

La iniciación del procedimiento tiene lugar con el escrito de interposición, que debe presentarse en el plazo de tres meses a contar desde la notificación de la resolución que se recurre. Dicho plazo de tres meses habrá de contarse desde la notificación efectuada por el TEAR o TEAL de que se trate. Y, tratándose de un cómputo de plazos fijado por meses (y a tenor de lo declarado por el TS, entre otras, en sus Sentencias de 18 de diciembre de 2002 [rec. cas. núm. 6082/1997 –NFJ013783–], 2 de diciembre de 2003 [rec. cas. núm. 5638/2000] y 28 de abril de 2004 [rec. cas. núm. 2816/2002]), el cómputo habrá de efectuarse de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 5 del Código Civil, es decir, de fecha a fecha. A tal efecto dicho plazo se iniciará al día siguiente de la notificación o publicación del acto, concluyendo el día correlativo a tal notificación en el mes de que se trate, dado el carácter de orden público procesal que reviste la exigencia del cumplimiento de los plazos. No creemos que pueda considerarse a este respecto como fecha final aquella que figure en el sello del registro de salida del órgano que interpone el recurso, ya que aquella solo acredita la salida del escrito, siendo la de entrada en un registro de los previstos en la antigua Ley 30/1992, de 26 de noviembre (en el presente caso, el sello de entrada en el registro del tribunal económico-administrativo), la que deba tenerse en cuenta.

²⁰ De esta opinión se mostró partidaria la Resolución del TEAC de 20 de septiembre de 2012, dictada a resultas de la interposición de un recurso de alzada para la unificación de criterio al hilo de un supuesto en el que el director recurrente afirmó lo errado del criterio adoptado por el TEAR, que había estimado la reclamación y anulado un acuerdo sancionador, al haber apreciado en el caso concreto que no existía culpabilidad por haberse puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

De cara a la interposición del presente recurso se exigirá que la contradicción en los criterios se produzca entre resoluciones de distintos TEAR o TEAL, pero entre resoluciones de órganos de un mismo TEAR o TEAL. Se precisa a tal efecto acreditar una sustancial o esencial identidad entre las dos resoluciones, a saber, aquella que se impugna y la de contraste, de manera que exista una identidad de situación personal, elementos fácticos, fundamentos jurídicos y pretensiones ejercitadas, habiéndose llegado a pronunciamientos diferentes por parte de la resolución impugnada y aquella o aquellas que son aportadas en calidad de contraste.

La instrucción del procedimiento se integra con el examen del expediente remitido por el Tribunal Regional o Local, y por los escritos de alegaciones del tribunal cuyo fallo se recurra, del cual se dará traslado al órgano recurrente y a los interesados para que, a la vista del mismo, puedan formular sus propias alegaciones.

Por lo que respecta a la resolución, que ha de ser dictada por el TEAC en el plazo de seis meses, unificando el criterio, la misma podrá desestimar el recurso o estimarlo, lo que daría lugar a la llamada «unificación de criterio». En relación con este último supuesto disponía no obstante el artículo 126 del antiguo Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprobó el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas que habría de respetarse la situación jurídica particular derivada de la resolución que se recurriese, la cual no podría ser modificada. Pues bien, este mismo criterio terminó reproduciéndose en el artículo 242 de la LGT de 2003. Se trata de un efecto típico de esta clase de recursos que no contribuye, sin embargo, a desnaturalizar el procedimiento de única instancia, siendo al mismo tiempo respetuoso con el principio de seguridad jurídica. Así las cosas, el efecto de estas resoluciones se limita a la unificación del criterio aplicable, el cual resulta vinculante tanto para los tribunales económico-administrativos como para el resto de la Administración tributaria.

Afirma el TEAC mediante Resolución de 16 de septiembre de 2014 (RG 4994/2014 –NFJ055277–) que, tratándose de un recurso extraordinario de alzada que tiene como exclusiva finalidad la unificación de criterio, esto es, cuya finalidad no es la de llevar a cabo una revisión ordinaria de la resolución dictada por un TEAR analizando cualquier motivo de desacuerdo con ella, sino la de fijar doctrina o criterios unificadores en la interpretación de la normativa aplicable que sean de alcance general y no propios de las circunstancias del caso concreto, la no formulación de alegaciones de la directora recurrente tras la puesta de manifiesto que le hubiese sido formulada por el TEAR impide entrar a analizar su pretensión, la cual en el presente caso se limitaba a la afirmación, efectuada en el escrito de interposición del recurso, del carácter dañoso y erróneo de la resolución recurrida.

Adviértase que, en el concreto supuesto planteado, la directora recurrente interpuso un recurso de alzada para la unificación de criterio a través del cual se limitó a señalar el carácter dañoso y erróneo de la resolución recurrida solicitando la puesta de manifiesto para alegaciones. El TEAR le concedió el trámite reglamentario sin que, por parte de la directora,

se formulara escrito alguno, circunstancia esta que, tal y como concluye el TEAC, aludiendo a tal efecto a la especial naturaleza de este medio de impugnación en el que se trata únicamente de fijar doctrina o un criterio unificador en la interpretación de la normativa aplicable (al margen de las circunstancias del caso y respetando la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida) determina la inadmisibilidad del recurso.

En consecuencia, la no formulación de alegaciones impide entrar y analizar su pretensión, así como, lógicamente, sentar un criterio cuando se desconoce lo que se pretende. En efecto la no formulación de alegaciones, limitándose el órgano recurrente a la afirmación, efectuada en el escrito de interposición del recurso, del carácter dañoso y erróneo de la resolución recurrida, impedirá entrar en el análisis del citado recurso extraordinario de alzada por unificación de criterio.

Se refiere además la LGT en su artículo 243 (lo que constituyó una de sus novedades más significativas) al recurso extraordinario de alzada para la unificación de doctrina, que presenta la misma finalidad que el anterior, consistente en depurar los criterios y los pronunciamientos económico-administrativos, buscando su homogeneidad. El presente recurso es susceptible de interponerse contra las resoluciones en materia tributaria dictadas por el TEAC, atribuyéndose su legitimación al director general de tributos cuanto se halle en desacuerdo con el contenido de dichas resoluciones. Nótese en consecuencia como basta el mero desacuerdo de aquel para que resulte revisable la doctrina del TEAC. Se trata, por tanto, de un medio destinado a eliminar las eventuales discrepancias que puedan surgir entre la Administración gestora y la revisora, buscando conciliar ambas posturas.

A pesar de que la LGT omite toda referencia al plazo de interposición, este se fija en tres meses por el artículo 61.4 del RGRVA. La competencia para su resolución es atribuida a la Sala Especial para la Unificación de Doctrina formada por: el presidente del TEAC (que preside la misma); el secretario y tres vocales del mismo tribunal; el director general de tributos; el director general o el director del Departamento de la AEAT del que dependa funcionalmente el órgano que hubiera dictado el acto al que se refiere la resolución y por el presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente.

Igualmente en el presente caso junto con el escrito de interposición existirá obligación de formular las oportunas alegaciones, sin que quepa hacerlo con posterioridad al plazo previsto para la interposición de aquel, con independencia de que el recurrente lo sea el propio reclamante o alguno de los órganos directivos. Así, por ejemplo, si el director general de tributos pretendiese interponer un recurso extraordinario de alzada para la unificación de doctrina a través de la presentación de un simple escrito en el que se anunciase la interposición de dicho recurso de alzada, solicitándose la reclamación del expediente para la formulación de alegaciones seis meses después de la notificación de la resolución recurrida, dicho recurso de alzada habría de inadmitirse, tal y como concluyó el TS en su Sentencia de 30 de enero de 2008 (rec. de casación para la unificación de doctrina núm. 92/2003).

Téngase presente además que no existe un «trámite de anuncio previo» de la interposición del recurso a favor de la Administración, en virtud del cual pueda llegar a verse quebrada la posición de igualdad de las partes en el procedimiento económico-administrativo. En este sentido se ha de destacar que tanto la Ley 58/2003 como el RGRVA significaron un cambio importante en el procedimiento de interposición de recursos, ya que solo imponen el procedimiento de interposición con alegaciones cuando el recurrente en alzada no hubiese comparecido en la reclamación permitiendo, en caso contrario, el desdoblamiento del procedimiento en dos fases, a saber: simple anuncio y posterior formulación de alegaciones.

La Sala Especial resolverá por mayoría, con voto de calidad del presidente en caso de empate. Dicha resolución de la Sala Especial debe dictarse en el plazo máximo de seis meses y no afecta a la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida. Sus efectos se limitan al establecimiento de la doctrina aplicable, que será vinculante para los tribunales económico-administrativos y para el resto de la Administración tributaria.

4. Alcance de las novedades introducidas por la Ley 34/2015, de reforma de la LGT, y por el Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre

La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de reforma de la LGT, procedió a modificar el artículo 229 de la citada ley, encargado de regular las competencias de los órganos económico-administrativos, estableciendo una nueva competencia del TEAC para conocer, a iniciativa del presidente o de la titular de la Vocalía Coordinadora, de un recurso de unificación de criterio en cuestiones trascendentes o discrepantes sobre las que se hayan pronunciado los TEAR o TEAL. Una atribución de carácter similar se concede a los presidentes de los TEAR sobre criterios de Salas desconcentradas o cuestiones trascendentes.

De acuerdo con lo dispuesto por el citado precepto en su vigente redacción:

1. El Tribunal Económico-Administrativo Central conocerá:

a) En única instancia, de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos centrales del Ministerio de Economía y Hacienda u otros departamentos ministeriales, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado, así como, en su caso, contra los actos dictados por los órganos superiores de la Administración de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.

También conocerá en única instancia de las reclamaciones en las que deba oírse o se haya oído como trámite previo al Consejo de Estado.

b) En única instancia, de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos periféricos de la Administración General del Estado, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado o, en su caso, por los órganos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía no comprendidos en la letra anterior, así como contra las actuaciones de los particulares susceptibles de reclamación, cuando, aun pudiendo presentarse la reclamación en primera instancia ante el tribunal económico-administrativo regional o local correspondiente o, en su caso, ante el órgano económico administrativo de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía, la reclamación se interponga directamente ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 6 de este artículo.

c) En segunda instancia, de los recursos de alzada ordinarios que se interpongan contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y, en su caso, como consecuencia de la labor unificadora de criterio que corresponde al Estado, contra las resoluciones dictadas por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.

d) Como consecuencia de su labor unificadora de criterio, de los recursos extraordinarios de alzada para unificación de criterio previstos en el artículo 242 de esta ley.

Asimismo y, como consecuencia de esta labor unificadora, cuando existan resoluciones de los Tribunales económico-administrativos Regionales o Locales que apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales económico-administrativos, o que revistan especial trascendencia, el Presidente o la Vocalía Coordinadora del Tribunal Económico-Administrativo Central, por iniciativa propia o a propuesta de cualquiera de los Vocales del Tribunal Económico-Administrativo Central o de los Presidentes de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales o Locales, podrán promover la adopción de una resolución en unificación de criterio por la Sala o por el Pleno del Tribunal Económico-Administrativo Central, que tendrá los mismos efectos que la resolución del recurso regulado en el artículo 242 de esta ley. Con carácter previo a la resolución de unificación de criterio, se dará trámite de alegaciones por plazo de un mes, contado desde que se les comunique el acuerdo de promoción de la resolución en unificación de criterio, a los Directores Generales del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, a los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia.

e) De los recursos extraordinarios de revisión, salvo los supuestos a los que se refiere el artículo 59.1 c) último párrafo de la Ley 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

f) De la rectificación de errores en los que incurran sus propias resoluciones, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 220 de esta ley.

2. Los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales conocerán:

a) En única instancia, de las reclamaciones que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos periféricos de la Administración General del Estado, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado y, en su caso, por los órganos de la Administración de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía no comprendidos en el párrafo a) del apartado anterior, cuando la cuantía de la reclamación sea igual o inferior al importe que se determine reglamentariamente.

b) En primera instancia, de las reclamaciones que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos mencionados en el párrafo a) de este apartado, cuando la cuantía de la reclamación sea superior al importe que se determine reglamentariamente.

c) De la rectificación de errores en los que incurran sus propias resoluciones, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 220 de esta ley.

3. Cuando existan resoluciones de una Sala desconcentrada de un Tribunal Económico-Administrativo Regional que no se adecuen a los criterios del Tribunal o que sean contrarios a los de otra Sala desconcentrada del mismo Tribunal, o que revistan especial trascendencia, el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Regional podrá promover la adopción de una resolución de fijación de criterio por el Pleno del Tribunal Económico-Administrativo Regional o por una Sala convocada a tal fin, presidida por él, y formada por los miembros del Tribunal que decida el Presidente en atención a su especialización en las cuestiones a considerar. La resolución que se dicte no afectará a la situación jurídica particular derivada de las resoluciones previas. Los criterios así adoptados serán vinculantes para las Salas, y órganos unipersonales del correspondiente Tribunal. Contra las resoluciones que se dicten se podrá interponer el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio previsto en el artículo 242 de esta ley.

4. Los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía conocerán, en su caso, y salvo lo dispuesto en el artículo 59.1 c), segundo párrafo, de la Ley 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía:

a) En única instancia, de las reclamaciones que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos de la Administración de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía no comprendidos en el párrafo a) del apartado 1, cuando la cuantía de la reclamación sea igual o inferior al importe que se determine reglamentariamente.

b) En primera instancia, de las reclamaciones que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos mencionados en el párrafo a) de este apartado cuando la cuantía de la reclamación sea superior al importe que se determine reglamentariamente.

c) De la rectificación de errores en los que incurran sus propias resoluciones, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 220 de esta ley.

5. Los tribunales económico-administrativos regionales y locales y, en su caso, los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía, conocerán asimismo de las reclamaciones que se interpongan contra actuaciones de los particulares en materia tributaria susceptibles de reclamación económico-administrativa, en primera o única instancia según que la cuantía de la reclamación exceda o no del importe que se determine reglamentariamente, salvo lo dispuesto en el artículo 59.1 c), segundo párrafo, de la Ley 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

En estos casos, la competencia de los tribunales económico-administrativos regionales y locales y de los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía vendrá determinada por el domicilio fiscal de la persona o entidad que interponga la reclamación. Si este se hallara fuera de España, la competencia corresponderá al Tribunal Económico-Administrativo Central, cualquiera que sea su cuantía.

6. Cuando la resolución de la reclamación económico-administrativa sea susceptible de recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, la reclamación podrá interponerse directamente ante este órgano. En este caso, la tramitación corresponderá a la Secretaría del Tribunal Económico-Administrativo Regional o Local o del órgano económico-administrativo de la Comunidad Autónoma o de la Ciudad con Estatuto de Autonomía, sin perjuicio de las actuaciones complementarias de tramitación que decida llevar a cabo el Tribunal Económico-Administrativo Central y salvo que el interesado solicite que la puesta de manifiesto tenga lugar ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, en cuyo caso, la tramitación seguirá en este órgano.

7. En cada Comunidad Autónoma existirá un tribunal económico-administrativo regional. En cada Ciudad con Estatuto de Autonomía existirá un tribunal económico-administrativo local.

El ámbito de los tribunales económico-administrativos regionales y locales coincidirá con el de la respectiva Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía y su competencia territorial para conocer de las reclamaciones económico-administrativas se determinará conforme a la sede del órgano que hubiera dictado el acto objeto de la reclamación. En los tribunales económico-administrativos regionales podrán crearse salas desconcentradas con el ámbito territorial y las competencias que se fijen en la normativa tributaria.

8. Los tribunales económico-administrativos y, en su caso, los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía se consideran, a efectos de plantear cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, órganos jurisdiccionales.

Al amparo de dicha reforma tuvo lugar pues la unificación de criterios discrepantes entre TEAR o Salas. No obstante, cabe plantearse hasta qué punto respeta su función revisora el hecho de que dicha fijación de criterios relevantes se realice en «supuestos relevantes», pudiendo llegar a verse afectada la consabida independencia de los TEAR antes incluso de que el asunto en cuestión llegue a ser analizado por este último órgano. En este sentido se pronuncia, por ejemplo, Sánchez Pedroche (2014, p. 32), quien opina además que, a la hora de procederse a determinar la composición de las Salas de los TEAR que deban encargarse de los asuntos, podría llegar a producirse una «vulneración del principio de “juez predeterminado”, alejando a los TEA de la función revisora independiente por la que son valorados hasta la fecha».

En relación con el recurso de alzada ordinario la Ley 34/2015 permite, a través de la nueva redacción otorgada al apartado tercero del artículo 241 de la LGT, que la Administración tributaria solicite la suspensión de la resolución dictada en primera instancia cuando existan indicios de que el cobro de la deuda pueda verse frustrado o gravemente dificultado. La decisión corresponderá, en exclusiva, al TEAC. Tal y como señala el citado artículo 241.3:

3. Estarán legitimados para interponer este recurso los interesados, los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en las materias de su competencia, así como los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en materia de su competencia.

En los términos que se fijen reglamentariamente, al escrito de interposición podrá acompañarse la solicitud de suspensión de la ejecución de la resolución impugnada por los órganos de la Administración. Dicha solicitud suspenderá cautelarmente la ejecución de la resolución recurrida mientras el Tribunal Económico-Administrativo Central decida sobre la procedencia o no de la petición de suspensión. La decisión del Tribunal sobre la procedencia de la suspensión pondrá fin a la vía administrativa.

Dicha suspensión se fundamentará en que existen indicios racionales de que el cobro de la deuda que finalmente pudiese resultar exigible se podría ver frustrado o gravemente dificultado, no siendo necesaria la aportación de garantía. En la solicitud de suspensión deberá motivarse de forma suficiente la concurrencia de tales situaciones.

La resolución sobre la petición de suspensión se notificará por el Tribunal Económico-Administrativo Central al recurrente y a los demás interesados en el procedimiento.

La suspensión, cautelar o definitiva, impedirá que se devuelvan las cantidades que se hubieran ingresado y que se liberen las garantías que se hubieran constituido por el interesado en la reclamación económico-administrativa en primera instancia para obtener la suspensión del acto recurrido. Asimismo, quedarán subsistentes y mantendrán su eficacia los actos del procedimiento recaudatorio que se hubiesen dictado para garantizar el pago de la deuda tributaria.

Asimismo la Ley 34/2015 introdujo en la LGT un nuevo artículo 241 bis, encargado de regular el recurso de anulación, y que ofrece la siguiente redacción:

1. Contra las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas, las personas a que se refiere el artículo 241.3 de esta ley podrán interponer recurso de anulación en el plazo de 15 días ante el tribunal que hubiera dictado la resolución que se impugna, exclusivamente en los siguientes casos:

a) Cuando se haya declarado incorrectamente la inadmisibilidad de la reclamación.

b) Cuando se hayan declarado inexistentes las alegaciones o pruebas oportunamente presentadas en la vía económico-administrativa.

c) Cuando se alegue la existencia de incongruencia completa y manifiesta de la resolución.

2. También podrá interponerse recurso de anulación contra el acuerdo de archivo de actuaciones al que se refiere el artículo 238 de esta ley.

3. No podrá deducirse nuevamente este recurso frente a su resolución. El recurso de anulación no procederá frente a la resolución del recurso extraordinario de revisión.

4. El escrito de interposición incluirá las alegaciones y adjuntará las pruebas pertinentes. El tribunal resolverá sin más trámite en el plazo de un mes; entendiéndose desestimado en caso contrario.

Repárese, por tanto, en el hecho de que, a través de este artículo 241 bis introducido al efecto se otorga individualidad al recurso de anulación contenido en el artículo 239.6 de la LGT. Y, por lo que respecta a la ejecución del fallo, el anterior incidente de ejecución regulado a nivel reglamentario ve elevado su rango normativo para convertirse en recurso independiente a través de la introducción de un nuevo artículo 241 ter, tomando en consideración la regulación preexistente. De conformidad con lo dispuesto en este nuevo artículo 241 ter, relativo al recurso contra la ejecución:

1. Los actos de ejecución de las resoluciones económico-administrativas se ajustarán exactamente a los pronunciamientos de aquellas.

2. Si el interesado está disconforme con los actos dictados como consecuencia de la ejecución de una resolución económico-administrativa, podrá presentar este recurso.

3. Será competente para conocer de este recurso el órgano del Tribunal que hubiera dictado la resolución que se ejecuta. La resolución dictada podrá establecer los términos concretos en que haya de procederse para dar debido cumplimiento al fallo.
4. El plazo de interposición de este recurso será de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado.
5. La tramitación de este recurso se efectuará a través del procedimiento abreviado, salvo en el supuesto específico en que la resolución económico-administrativa hubiera ordenado la retroacción de actuaciones, en cuyo caso se seguirá por el procedimiento abreviado o general que proceda según la cuantía de la reclamación inicial. El procedimiento aplicable determinará el plazo en el que haya de ser resuelto el recurso.
6. En ningún caso se admitirá la suspensión del acto recurrido cuando no se planteen cuestiones nuevas respecto a la resolución económico-administrativa que se ejecuta.
7. No cabrá la interposición de recurso de reposición con carácter previo al recurso contra la ejecución.
8. El Tribunal declarará la inadmisibilidad del recurso contra la ejecución respecto de aquellas cuestiones que se planteen sobre temas ya decididos por la resolución que se ejecuta, sobre temas que hubieran podido ser planteados en la reclamación cuya resolución se ejecuta o cuando concurra alguno de los supuestos a que se refiere el artículo 239.4 de esta ley.

Por lo que respecta al ámbito del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio la Ley 34/2015 modificó el artículo 242 de la LGT en sus apartados primero y tercero, cuya nueva redacción pasó a ser la siguiente:

1. Las resoluciones dictadas por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario y, en su caso, las dictadas por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en única instancia, podrán ser impugnadas, mediante el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia, cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones, o cuando apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales Económico-Administrativos del Estado o de los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Cuando los tribunales económico-administrativos regionales o locales o los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía dicten resoluciones adoptando un criterio distinto al seguido con anterioridad, deberán hacerlo constar expresamente en las resoluciones.

[...]

3. La resolución deberá dictarse en el plazo de tres meses y respetará la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida, fijando la doctrina aplicable.

En consecuencia, tras regular el recurso de alzada para unificación de criterio por discrepancia con órganos económico-administrativos propios de las comunidades autónomas y establecer la obligación de indicar por parte de los tribunales económico-administrativos los cambios de criterios, la Ley 34/2015 reduce su plazo de resolución a la mitad, situándolo en tres meses.

Aquellas reclamaciones susceptibles de alzada que se dirijan directamente al TEAC, prescindiendo de la primera instancia, se tramitarán por la Secretaría del TEAR correspondiente, con la finalidad de acercar la tramitación al interesado, sin perjuicio de las facultades instructoras complementarias que pueda acordar el TEAC y de la resolución por este órgano.

Por lo que respecta a la regulación reglamentaria incluida a través del Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre, introducida a resultas de la aprobación de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, así como de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, por lo que interesa al objeto de nuestro análisis la misma se concretó en las siguientes cuestiones.

En primer lugar, en el recurso de anulación se especifica que los plazos para la interposición del recurso de alzada ordinario (incluso en caso de silencio administrativo) comenzarán en el momento de la notificación de la resolución del recurso de anulación. A tal efecto señala el artículo 60 del RGRVA en sus apartados 1 y 2 que la competencia para resolver el recurso de anulación a que se refiere el artículo 241 bis de la Ley 58/2003 corresponderá al órgano del tribunal que hubiese dictado el acuerdo o la resolución recurrida. Y, cuando la resolución de la reclamación económico-administrativa fuera susceptible de recurso de alzada ordinario, el plazo para la interposición de este último comenzaría a contarse a partir del día siguiente al de la notificación de la resolución del recurso de anulación.

En segundo término, precisa el Real Decreto 1073/2017 que en el escrito de interposición del recurso de alzada ordinario con solicitud de suspensión por los órganos de la Administración, junto con esta se deberá aportar el informe en el que se justifique la concurrencia de los indicios racionales de que el cobro puede verse frustrado o gravemente dificultado. De acuerdo con lo establecido por el artículo 61 del RGRVA, en su vigésima redacción, el re-

curso de alzada ordinario se dirigirá al tribunal que hubiese dictado la resolución recurrida, que, en el plazo de un mes, lo remitirá junto con el expediente originario y el de la reclamación al TEAC. Cuando el legitimado para recurrir no hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia, el TEAR o TEAL le pondrá de manifiesto los expedientes –el originario y el de la reclamación– para que pueda formular alegaciones en el plazo de un mes, contado a partir del día siguiente al de la notificación, y a continuación dará traslado de ellas al reclamante en primera instancia y a los demás personados para que en el plazo de otro mes, contado a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, puedan formular las alegaciones que estimen convenientes. Una vez completados estos trámites, los expedientes se remitirán al TEAC. La práctica de las pruebas, en su caso, se regulará por lo dispuesto para la primera instancia.

En todo caso el escrito de interposición del recurso de alzada ordinario podrá acompañarse de la solicitud de suspensión de la ejecución de la resolución impugnada por los órganos de la Administración. En estos casos, junto con la solicitud se deberá aportar un informe en el que se justifique la existencia de indicios racionales de que el cobro de la deuda que finalmente pudiese resultar exigible se podría ver frustrado o gravemente dificultado de no acordarse la suspensión solicitada. Y en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio será aplicable asimismo lo dispuesto con anterioridad.

Por otra parte, en aquellos supuestos en los que, con ocasión de la interposición de un recurso de alzada por la Administración, se haya solicitado la suspensión, no procederá la reducción proporcional de la garantía aportada en la anterior instancia. Al amparo de lo establecido en el artículo 67.1 del RGRVA en los supuestos de estimación parcial del recurso o reclamación interpuesto cuya resolución no pueda ser ejecutada, el interesado tendrá derecho, si así lo solicita, a la reducción proporcional de la garantía aportada. No obstante, en los supuestos de estimación total o parcial de la reclamación interpuesta cuya resolución no pueda ser ejecutada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 241.3 de la LGT no procederá la reducción de la garantía aportada.

Debiendo procederse a efectuar la reducción de la garantía el órgano competente practicará, en el plazo de 15 días a contar desde la presentación de la solicitud del interesado, una cuantificación de la obligación que, en su caso, hubiera resultado de la ejecución de la resolución del correspondiente recurso o reclamación, la cual servirá para determinar el importe de la reducción procedente y, en consecuencia, de la garantía que debe quedar subsistente. No obstante, la garantía anterior seguirá afecta al pago del importe del acto, deuda u obligación subsistente, y mantendrá su vigencia hasta la formalización de la nueva garantía que cubra el importe del acto, deuda u obligación subsistente.



Referencias bibliográficas

Pérez Torres, E. (2016). La reforma del Título V de la Ley General Tributaria por la Ley 34/2015, de 17 de diciembre. *Revista Española de Derecho Financiero*, 172, 51-102. Recuperado de <www.aranzadigital.es>).

Sánchez Pedroche, J. A. (2014). Súbditos fiscales o la reforma en ciernes de la Ley General Tributaria. *Revista de Contabilidad y Tributación*, 381, 5-50.



Tributación del seguro de vida en el impuesto sobre sucesiones y donaciones y los puntos de conexión territorial internos e internacionales

Miguel Gutiérrez Bengoechea

*Profesor titular de universidad.
Facultad de Derecho de la Universidad de Málaga*

Extracto

Las percepciones de los seguros de vida están gravadas en el impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD) cuando el tomador del seguro no coincide con el beneficiario, en cuyo caso pueden tributar como transmisiones lucrativas *mortis causa* o *inter vivos*. No obstante, falta precisión jurídica en algunos puntos de conexión territorial si tributan como donaciones y, en determinados casos, en las sucesiones hereditarias cuando el beneficiario es de cuarto grado. Asimismo, estas situaciones se reproducen en las transmisiones lucrativas transfronterizas.

En este sentido, la evolución de los puntos de conexión en el ISD va en concordancia con los principios de justicia de la Unión Europea, en especial con el de libertad de establecimiento. La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014 condenó a España porque la normativa del ISD no permitía que en herencias y donaciones de bienes y derechos con no residentes pudieran optar a aplicar los beneficios fiscales que las distintas comunidades autónomas regulan en sus diferentes normativas del ISD; cuestión que se consiguió modificando la disposición adicional segunda de la Ley del impuesto sobre sucesiones y donaciones (LISD), pero excluyendo a los sujetos pasivos no residentes de terceros países.

Esta situación tributaria se modificó con la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2018, en la cual se extienden las reglas de la disposición adicional segunda de la LISD a los contribuyentes no residentes en terceros países.

Palabras clave: conexión; discriminación; donación; impuestos; seguros de vida.

Fecha de entrada: 22-09-2019 / Fecha de aceptación: 24-10-2019

Cómo citar: Gutiérrez Bengoechea, M. (2020). Tributación del seguro de vida en el impuesto sobre sucesiones y donaciones y los puntos de conexión territorial internos e internacionales. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 442, 67-90.



Taxation of life insurance in the inheritance and donation tax and internal and international territorial connection points

Miguel Gutiérrez Bengoechea

Abstract

The evolution of the connection points in the inheritance and donations tax (ISD) is in accordance with the principles of justice of the European Union, especially with the freedom of establishment. In this sense the Judgment of the Court of Justice of the European Union of 3/9/2014 condemned Spain because the regulations of the ISD did not allow inheritances and donations of property and rights with non-residents to be able to apply the tax benefits that the different autonomous communities have regulated in their different regulations of the ISD issue that was achieved by modifying the second provision of the ISD but excluding passive subjects not residing in third countries.

Fortunately, this tax situation has changed radically with the Supreme Court Judgment of February 19, 2018, which prevents the exclusion of countries outside the European Economic Area in relation to the scope of application of the second provision of the LISD so that the tax regime in that provision will be applicable in relation to all non-resident.

Keywords: connection; discrimination; donation; taxes; life insurances.

Citation: Gutiérrez Bengoechea, M. (2020). Tributación del seguro de vida en el impuesto sobre sucesiones y donaciones y los puntos de conexión territorial internos e internacionales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 442, 67-90.



Sumario

1. Introducción
2. Delimitación de la tributación del seguro de vida entre el ISD y el IRPF
3. Delimitación de la obligación personal y real de contribuir en el ISD
4. Cuestiones tributarias en las transmisiones lucrativas *inter vivos* a través de los seguros de vida y problemática de los puntos de conexión territorial
5. Aspectos internacionales en las transmisiones lucrativas *inter vivos* en los seguros de vida
6. Calificación jurídica de las prestaciones del seguro de vida *mortis causa* en el ISD y los puntos de conexión territorial
7. Aspectos internacionales en las transmisiones lucrativas *mortis causa* en los seguros de vida
8. Conclusiones

Referencias bibliográficas

1. Introducción

El contrato de seguro de vida como instrumento de previsión privado protege al asegurado o terceras personas frente a determinados riesgos asociados a la vida del asegurado primero.

Dependiendo del riesgo que esté asegurado y de las partes, tanto asegurado como beneficiario, la fiscalidad puede diferir significativamente. Así, es posible que la prestación del seguro de vida quede sujeta al impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) como rendimiento de capital mobiliario o como variación patrimonial, siempre que la persona del asegurado coincida con la del beneficiario. Pero, también, la prestación podría quedar gravada en el impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD) cuando en el contrato la figura del asegurado no coincida con la del beneficiario en una sucesión *mortis causa*. Igualmente, en este último supuesto, cuando el riesgo objeto de cobertura es la supervivencia del asegurado y este no coincide con el beneficiario, la prestación del seguro de vida se califica como una transmisión lucrativa *inter vivos*, es decir, como una donación (Arranz de Andrés, 2016, p. 124).

Esta doble posibilidad de tributar de los seguros de vida en el ISD presenta ciertas particularidades en el ámbito internacional. En este aspecto, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (STJUE) de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12 –NFJ054901–) pretende corregir la discriminación fiscal que el ISD español estaba infringiendo, con carácter general, a los contribuyentes no residentes y la transgresión a ciertos principios comunitarios relacionados con la libertad de establecimiento y circulación de las personas físicas entre los Estados miembros de la Unión Europea (UE) y el Espacio Económico Europeo (EEE).

No obstante, aunque la citada sentencia del tribunal europeo corrige, en cuanto a la aplicación de los beneficios fiscales regulados en las distintas comunidades autónomas, la desigualdad que se produce cuando los herederos son no residentes en la UE o en el EEE o bien es el causante el que mantenía la no residencia en estos territorios, seguía existiendo una situación de desigualdad cuando los sujetos pasivos o el causante residían en terceros países¹.

¹ La discriminación fiscal que ha surgido como consecuencia de los puntos de conexión regulados en la Ley 22/2009 se ha desarrollado en las normativas propias de las comunidades autónomas y de forma efectiva son estas las que pueden generar los problemas en las diferencias tributarias, aunque desde el punto de la responsabilidad patrimonial es al Estado al que corresponde responder de las posibles responsabilidades patrimoniales.

La Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 19 de febrero de 2018 (rec. núm. 62/2017 –NFJ069781–) iguala también la aplicación de los beneficios fiscales que cada comunidad autónoma haya regulado en el ISD para los sujetos pasivos no residentes en terceros países². Para el TJUE, el valor de la libre circulación de capitales pesa significativamente más que la estructura territorial constitucional de los Estados miembros.

2. Delimitación de la tributación del seguro de vida entre el ISD y el IRPF

El seguro de vida es un contrato suscrito por las personas físicas o jurídicas con una entidad aseguradora mediante el cual se asegura un riesgo asociado a las personas físicas mediante el pago de una prima a la entidad aseguradora durante el plazo establecido en el contrato de seguro y respetando las estipulaciones contenidas en la Ley del contrato de seguro (LCS)³.

En este tipo de contrato de seguro, los elementos esenciales son el riesgo que se está asegurando y el desplazamiento patrimonial que se puede producir si se realiza el hecho o circunstancias subjetivas que están aseguradas, lo que deviene en un desplazamiento patrimonial desde la entidad aseguradora al asegurado o personas que estén designadas en el contrato de seguro de vida⁴.

El ISD es incompatible con el IRPF en relación con los incrementos patrimoniales de carácter lucrativo provenientes de la percepción de los seguros de vida.

En este sentido, el artículo 3.1 c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD), dispone que constituye el hecho imponible del ISD la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros de vida cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos expresamente regulados en el artículo 16.2 a) de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas y otras normas (LIRPF) (en la actualidad, art. 17.2 a) de la vigente Ley del IRPF –Ley 35/2006, de 28 de noviembre–)⁵. Sin embargo, esta es una condición *sine qua non* y previa que no puede ser interpretada en el sentido de que cuando tomador y beneficiario no coincidan, el seguro deba tributar por el ISD, ya que la adquisición del beneficiario, además, debe tener

² En el caso de no conceder a los no residentes en terceros países los beneficios autonómicos a los que pueden acceder los residentes en la UE y los países del EEE, esto supondría una vulneración de la libertad de circulación de capitales.

³ *Vid.* artículo 83 de la LCS (Ley 50/1980, de 8 de octubre).

⁴ El riesgo está directamente relacionado con la esperanza de vida de la persona física.

⁵ Determinadas percepciones de instrumentos de previsión social como los planes de pensiones o las mutualidades de previsión social tributan como rendimientos del trabajo personal en el IRPF.

carácter lucrativo; circunstancia que conlleva que no queden, por ejemplo, sujetos al ISD los seguros concertados en garantía del pago de una deuda del acreedor⁶. Además, el beneficiario debe ser persona física, ya que, si la donación la recibe una sociedad mercantil, entonces sería considerada un ingreso extraordinario en el impuesto sobre sociedades.

Además, con carácter general, el artículo 4 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, recoge la incompatibilidad general con el IRPF al disponer que: «En ningún caso, un mismo incremento de patrimonio podrá quedar sujeto al impuesto sobre sucesiones y donaciones y al impuesto sobre la renta de las personas físicas». La delimitación material se efectúa por el ISD, de tal forma que, si una renta queda sujeta a este impuesto, no estará sujeta al IRPF⁷.

A tenor del párrafo anterior, hay prestaciones por fallecimiento constituidas a través de instrumentos de previsión social que van a quedar sujetos al ISD y no al IRPF⁸.

Dependiendo de la calificación jurídica de la transmisión lucrativa, habrá que analizar de forma crítica los puntos de conexión a nivel territorial del ISD, de acuerdo con la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (LFCCAA); así como los aspectos internacionales de la sucesión y donación entre personas físicas, haciendo especial referencia a la mencionada STJUE de 3 de septiembre de 2014 y a la STS de 19 de febrero de 2018.

3. Delimitación de la obligación personal y real de contribuir en el ISD

Para analizar los puntos de conexión territoriales en las transmisiones lucrativas *inter vivos* y, en su caso, en las *mortis causa* en las que se produzca el devengo de las rentas percibidas de los seguros de vida, es necesario delimitar previamente la tributación por obligación personal y real que regula la LISD.

⁶ En el supuesto de que el asegurado coincida con el beneficiario del seguro de vida, la prestación está sujeta al IRPF, bien como capital mobiliario, en el caso de supervivencia del asegurado, o bien como variación patrimonial, cuando el seguro está asociado a la amortización de un préstamo hipotecario.

⁷ De la misma manera existe una incompatibilidad con las prestaciones percibidas de los planes de pensiones, tal como expresa el artículo 6.4 de la LIRPF, el cual recoge la no sujeción al ISD de las prestaciones de los planes de pensiones percibidas por el partícipe o los beneficiarios del partícipe del plan de pensiones en el caso de fallecimiento del partícipe. Estas prestaciones están sujetas al IRPF como rendimiento del trabajo personal.

⁸ Así, por ejemplo, las percepciones de los planes de pensiones percibidas por el beneficiario del plan de pensiones, cuando este es distinto del tomador, son consideradas rendimientos del trabajo personal en el IRPF.

El artículo 6 de la citada LISD regula la obligación personal de contribuir a las personas físicas que tengan la residencia habitual en territorio español y que tributarán por los incrementos de patrimonio lucrativos con independencia del lugar donde se encuentren los bienes y derechos que son transmitidos. El mismo artículo se remite a la normativa del IRPF para determinar la residencia fiscal de las personas físicas⁹.

En este sentido, el criterio general de residencia de las personas físicas viene regulado en el artículo 9 de la LIRPF, en el que se dispone que:

Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este periodo de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas; salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en este durante 183 días en el año natural¹⁰.

Hay que tener en consideración que el periodo de permanencia en territorio español empieza a contabilizarse a partir del inicio de periodo impositivo, aun cuando la persona física residiera con anterioridad en el extranjero.

La LIRPF no especifica el término de ausencia a diferencia de otros países, lo que lleva a la conclusión de que hay que interpretarlo de forma extensiva para que pueda ser computable. En este sentido sería más correcto cambiar la expresión «ausencia esporádica» por la de «ausencia temporal», que desde un análisis técnico-jurídico mide el tiempo de ausencia en territorio español¹¹.

Como manifiesta Serrano Antón (2002, pp. 19 y ss.):

El cómputo de las ausencias deja de surtir efectos cuando el sujeto pasivo acredita que ha residido en otro país durante 183 días. Como vemos, no solo se exige

⁹ En el supuesto en que el contribuyente por el ISD no tenga la condición de residente en España, tendrá que tributar solamente por los incrementos lucrativos correspondientes a los bienes y derechos que estén situados en territorio español, asumiendo el Estado la gestión tributaria, aunque no necesariamente será de aplicación la normativa estatal con los pronunciamientos judiciales del TJUE y del TS en sus Sentencias de 3 de septiembre de 2014 y de 19 de febrero de 2018, respectivamente.

¹⁰ El periodo tomado en consideración es el año civil, por lo que para ser residente en España se necesita estar viviendo habitualmente en España durante más de la mitad de días del año.

¹¹ Sin embargo, la STS de 28 de noviembre de 2017 (rec. cas. núm. 812/2017 –NFJ068875–) no expresa una interpretación universal del concepto de ausencias esporádicas, pero sí aclara que no pueden tener una extensión que supere los 183 días.

la permanencia fuera de España durante 183 días, sino que esta deba haberse llevado a cabo en el mismo país; si no es así, el legislador entiende que el sujeto pasivo es residente en España. De esta manera, se atraen hacia España aquellos supuestos de sujetos que, durante un año natural, no residen habitualmente en ningún Estado.

En cuanto a los medios de prueba, aunque rige la libertad de prueba en la que el sujeto puede aportar contratos de alquiler, consumo de energías, etc., lo más adecuado es presentar un certificado de residencia fiscal expedido por una autoridad pública en el Estado donde el contribuyente alega residir.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

En el precepto transcrito se evidencian con claridad los criterios que la LIRPF establece para que una persona física sea considerada como residente en territorio español y, por tanto, sujeta por obligación personal en el IRPF. Los criterios son alternativos, de forma que la residencia en territorio español durante un número de días o tener el centro de intereses económicos en España marca la condición de contribuyente del IRPF.

El segundo criterio hace referencia a que la persona física tenga en España su principal fuente de ingresos económicos¹². En este sentido, hay que comparar los intereses económicos que el sujeto tiene en España respecto a otros intereses económicos que pudiera tener el sujeto pasivo en otros países individualmente considerados, pero no en conjunto. Por otra parte, cuando la norma se refiere a ingresos económicos, hace referencia a las rentas que obtenga la persona física más que al patrimonio que tenga en España. Así, este criterio de residencia está más acorde con la naturaleza del IRPF.

La norma hace referencia a que el sujeto pasivo tenga su principal fuente de intereses económicos directa o indirectamente en España. Así, si el sujeto que reside fuera de España tiene, por ejemplo, participaciones en sociedades que operen en España, la Administración tributaria podría considerar que la persona física es residente en territorio nacional y tributar por obligación personal.

En el supuesto de que el contribuyente no cumpla los requisitos legales establecidos en el artículo 9 de la LIRPF, tendrá que tributar por obligación real, tal como dispone el artículo 7 de la LISD.

¹² A veces, el centro de intereses del contribuyente puede restringir el concepto de residencia efectiva, como dispone el Conseil d'État en el caso Larcher de 3 de noviembre de 1995, en el que no consideró como residente a un matrimonio en Francia durante más de 183 días para acompañar a un familiar enfermo (Falcón y Tella, 2010, p. 7).

Esta situación se traduce en que los contribuyentes tendrán que tributar por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español, así como por las percepciones de las cantidades derivadas de los contratos de seguro de vida, cuando el contrato se haya realizado con entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella.

Aunque la tributación por obligación real se mantiene *de iuris, de facto* con los pronunciamientos judiciales señalados tanto del TJUE como del TS, la normativa estatal *stricto sensu* no será aplicada, porque todas las comunidades autónomas han utilizado en mayor o menor medida la capacidad normativa que la LFCCAA ha cedido a los entes autonómicos. Solo en el hipotético supuesto en el que alguna comunidad autónoma no haya ejercido la capacidad normativa delegada, regulando algún beneficio fiscal o porque el propio sujeto pasivo no residente renuncie a la aplicación de los beneficios fiscales a los que tendría derecho según las reglas establecidas en la disposición adicional segunda de la LISD, se aplicaría la normativa del Estado¹³.

Una vez determinado si el sujeto pasivo tributa por obligación personal o real, hay que determinar la residencia autonómica, sobre todo porque en algunas situaciones de no residencia las reglas de la citada disposición adicional segunda de la LISD tienen en cuenta la residencia autonómica de los contribuyentes. En la tributación por obligación personal, en las sucesiones *mortis causa*, el punto de conexión se fija en función de la residencia del causante y, en el caso de las donaciones de bienes y derechos que no sean inmuebles, el punto de conexión se fija en función de la residencia autonómica del donatario.

El criterio para determinar la residencia habitual de una persona física en una determinada comunidad autónoma se regula en el artículo 28.1.1.º b) de la LFCCAA. Esta norma atribuye la residencia habitual en el territorio de una determinada comunidad autónoma a aquel en el que haya permanecido durante el mayor número de días del periodo de los cinco años anteriores, contados de fecha a fecha, que finalicen el día anterior al devengo en el ISD.

4. Cuestiones tributarias en las transmisiones lucrativas *inter vivos* a través de los seguros de vida y problemática de los puntos de conexión territorial

Los seguros de vida no siempre tienen que ir gravados por la vía de la sucesión *mortis causa*, sino que en determinados casos pueden originar transmisiones lucrativas *inter vivos* asimilándose jurídicamente a las donaciones.

¹³ El hecho de que el sujeto pasivo sea no residente obliga a realizar obligatoriamente la autoliquidación del ISD, correspondiendo la gestión del mismo al Estado.

En este caso, como se ha expuesto, se debe cumplir la condición de que el contratante del seguro, tomador, sea una persona diferente al beneficiario del mismo, pero, a diferencia de la sucesión, no debe producirse la defunción del tomador o, en su caso, del asegurado.

El supuesto más común en este tipo de transmisión lucrativa *inter vivos* se produce cuando el tomador contrata un seguro de supervivencia estipulando que, llegada cierta edad, la prestación del seguro de vida se realice a una determinada persona, llamada beneficiario.

También se podría contratar un seguro de vida sobre un determinado asegurado, para que, en el caso de fallecimiento del mismo, la prestación se realice a favor de una tercera persona. Esta situación se da con frecuencia cuando uno de los cónyuges contrata un seguro de vida a nombre del otro, para que, en el caso de fallecimiento de este, la prestación del seguro se dirija al beneficiario, que normalmente es un hijo común del matrimonio.

Una de las cuestiones que suscita es una desigualdad tributaria a nivel territorial en la fiscalidad de los seguros de vida. En este sentido, las cuantías de los beneficios fiscales asociados a los seguros de vida en las transmisiones tributarias *inter vivos* y *mortis causa* difieren entre sí, pero además existen diferencias notables en las reducciones que los beneficiarios de seguros de vida tienen en las sucesiones hereditarias dependiendo de la comunidad autónoma donde hubiera residido el causante.

En este sentido, los beneficiarios de los seguros de vida en las transmisiones lucrativas *inter vivos* no gozan de la reducción del 100 % de la prestación con el límite de 9.145,49 euros que sí regula la normativa estatal del ISD para las transmisiones lucrativas *mortis causa*, sin perjuicio de que en las diferentes normativas de las comunidades autónomas no mantengan una homogeneidad en la magnitud de la reducción fiscal en los supuestos de percepción de los seguros de vida por los beneficiarios.

No obstante, es posible que, a tenor del artículo 48 de la LFCCAA, las comunidades autónomas regulen algún beneficio fiscal para las percepciones de los seguros de vida vía transmisión lucrativa *inter vivos*. Con relación a lo anterior, el artículo 20.5 de la LISD establece que, en las adquisiciones a título de donación o equiparable, la base liquidable coincidirá con la imponible, salvo que resulten de aplicación las reducciones reguladas por las comunidades autónomas.

En mi opinión, esta diferencia de trato fiscal no encuentra justificación en la distinta capacidad económica que muestran los causahabientes en una transmisión *mortis causa* de bienes y derechos, en la que podría estar incluida la percepción de un seguro de vida, en comparación con una percepción gratuita por el beneficiario de un seguro de vida.

Hay varias razones que podríamos esgrimir sobre la diferencia injustificada en la tributación entre transmisiones lucrativas *inter vivos* y *mortis causa*. En primer lugar, hay situaciones en la vida cotidiana de las familias en las que se transmiten bienes y derechos gratuitos que deben ser protegidas (caso de donaciones de inmuebles a descendientes que quieren formar una familia) como ocurre en las transmisiones *mortis causa*.

De igual manera, la donación de patrimonio en ciertos momentos de la vida familiar cumple una función redistributiva en la economía familiar y ayuda a cumplir objetivos empresariales y personales de la familia, como los supuestos de cesión gratuita de una actividad económica a los descendientes para que continúen con la misma, por lo que las donaciones de bienes y derechos deben estar incentivadas fiscalmente¹⁴.

Desde la estructura propia del seguro de vida, en tanto si se califica como una donación o una sucesión, el contrato de previsión asegura un riesgo en torno a la vida del asegurado que, en mi opinión, debe tener un tratamiento tributario uniforme en el ISD.

Plantear las posibles diferencias fiscales territoriales en las percepciones de los seguros de vida como donaciones nos lleva a definir qué comunidad autónoma es la competente para recaudar el incremento patrimonial gratuito que se produce en la figura de beneficiario del seguro.

A título ilustrativo, el artículo 32.2 b) de la LFCCAA, en cuanto a las donaciones de inmuebles, establece que: «En el caso del impuesto que grava las donaciones de bienes inmuebles, cuando estos radiquen en el territorio de esa comunidad autónoma».

Este supuesto es objeto de crítica en cuanto se producen situaciones de desigualdad tributaria en función del *status loci* del inmueble objeto de transmisión lucrativa *inter vivos*. Así, por ejemplo, la Comunidad de Madrid, en la regulación del ISD, grava las donaciones de inmuebles de padres a hijos a un tipo impositivo del 1 % y en parecidos términos sucede en otras comunidades autónomas como en Andalucía¹⁵.

Para el resto de bienes y derechos, el artículo 32.2 c) de la LFCCAA dispone que: «En el caso del impuesto que grava las donaciones en los demás bienes y derechos en el territorio donde el donatario tenga su residencia habitual en la fecha del devengo».

En este apartado del precepto se regula el punto de conexión para el resto de bienes y derechos susceptibles de ser donados, excluidos, lógicamente, los inmuebles.

A tenor de lo expuesto, aunque en el mencionado apartado del precepto no se recoge explícitamente el punto de conexión para las transmisiones lucrativas *inter vivos* corres-

¹⁴ En este sentido es posible que, en un determinado momento de la vida de una persona, esta necesite adquirir una vivienda para desarrollar su vida familiar o, por ejemplo, para iniciar su vida profesional tenga que abrir un negocio y para ello necesite la donación de una cantidad monetaria.

¹⁵ En la normativa del ISD de la Comunidad Autónoma de Andalucía hay una serie de beneficios fiscales en relación con las donaciones. Así, existe una reducción del 99 % de las cantidades donadas a descendientes para la adquisición de la primera vivienda habitual. La base máxima de deducción es de 120.000 euros para menores de 35 años y de 180.000 euros para personas con discapacidad igual o superior al 33 %. Asimismo, las donaciones de la vivienda habitual para descendientes con discapacidad tienen una reducción del 99 %. En la cuota tributaria se recoge para los contribuyentes del grupo I y II una bonificación del 99 % derivada de las adquisiciones *inter vivos* siempre que se formalice en documento público.

pondientes a los seguros de vida, la generalidad del precepto permitiría la inclusión de los seguros de vida, cuya percepción gratuita no deja de ser un derecho con base en unos riesgos estipulados jurídicamente.

En cualquier caso, aunque las comunidades autónomas tienen competencias normativas para regular beneficios fiscales en la transmisión lucrativa *inter vivos* correspondiente a los seguros de vida, con carácter general, estas no han utilizado la capacidad normativa cedida en el ISD a través de la LFCCAA para establecer beneficios fiscales específicos en las donaciones a través de seguros de vida; sin embargo, a través de beneficios fiscales regulados en alguna comunidad autónoma que afecten a elementos fundamentales del impuesto, pueden influir de forma indirecta a estas transmisiones lucrativas *inter vivos*¹⁶.

5. Aspectos internacionales en las transmisiones lucrativas *inter vivos* en los seguros de vida

En el plano internacional, la modificación de la disposición adicional segunda de la LISD, incorporada por la Ley 26/2014, pretende corregir la discriminación por cuestiones de residencia que se producía en el ISD en relación con los puntos de conexión de la LFCCAA.

A tenor de lo regulado en la LISD, cuando el donatario de un bien o derecho (excluidos los bienes inmuebles) es no residente en España, tiene que tributar por obligación real y aplicar la normativa estatal del ISD.

Sin embargo, con la modificación introducida en el ISD, se permite aplicar la normativa de la comunidad autónoma, atendiendo a la siguiente regla recogida en el apartado e) de la disposición adicional segunda de la LISD, la cual dispone que:

En el caso de que la adquisición de bienes muebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e *inter vivos*, los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea

¹⁶ A título ilustrativo, la Comunidad de Madrid sí ha establecido una bonificación general del 99 % en la cuota tributaria del ISD siempre que el parentesco entre el donante y donatario sea del grupo I y II, lo cual distorsiona fiscalmente el gravamen de las donaciones de bienes y derechos según la residencia del donatario. Asimismo, la normativa del ISD de la Comunidad Autónoma de Andalucía regula una serie de beneficios fiscales para las donaciones. Así, se regula en la normativa autonómica una reducción del 99 % de las cantidades donadas a descendientes para la adquisición de la primera vivienda habitual, teniendo en cuenta una base máxima de deducción de 120.000 euros para donatarios de edad inferior a 35 años y de 180.000 euros para personas con discapacidad igual o superior al 33 %.

También se establece una reducción del 99 % para la donación de la vivienda habitual para descendientes con discapacidad. Se establece para los contribuyentes del grupo I y II una bonificación del 99 % en la cuota tributaria derivada de adquisiciones *inter vivos* siempre que se formalice en documento público.

o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la comunidad autónoma donde hayan estado situados los referidos bienes muebles un mayor número de días del periodo impositivo de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalicen el día anterior al devengo del impuesto.

El contenido de este apartado de la citada disposición se amplía, como se ha indicado, con la STS de 19 de febrero de 2018, que hace referencia a que el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) se refiere a la prohibición de todas las restricciones a los movimientos de capital entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países, como así se reitera en la STJUE de 17 de octubre de 2013, caso *Welte* (asunto C-181/12 –NFJ052154–)¹⁷.

En el caso de una transmisión lucrativa *inter vivos* a través de seguros de vida en la que el beneficiario es no residente, al tener la condición de contribuyente en la LISD tributará por obligación real, ya que no es residente en territorio español, aplicándose la normativa estatal. Sin embargo, con arreglo a la disposición adicional segunda de la LISD (como se ha expuesto), se aplicará la normativa de la comunidad autónoma donde el bien o el derecho hayan permanecido más tiempo durante los cinco años anteriores a la donación o transmisión lucrativa *inter vivos*.

Esta consideración, trasladada a los seguros de vida, nos lleva irremisiblemente a considerar que, en el caso de que el beneficiario del seguro de vida sea no residente en la UE, en el EEE o en terceros países y el donante haya contratado el seguro de vida en España, tributará por obligación real, correspondiendo a la Administración estatal la gestión tributaria del impuesto, pero pudiendo hacer extensibles los beneficios fiscales de las comunidades autónomas en los que estén establecidos los puntos de conexión para los seguros de vida en las transmisiones lucrativas *inter vivos*. Aunque no está definido el punto de conexión territorial exclusivamente para la transmisión lucrativa de un seguro de vida, en mi opinión, tendría que aplicarse la normativa de la comunidad autónoma donde el tomador hubiera contratado el seguro de vida (al menos así se ha establecido en la comunidad autónoma del País Vasco¹⁸), siempre que el contrato se haya mantenido vigente en la entidad aseguradora durante el mayor número de días durante los cinco años anteriores, es decir, durante más de dos años y medio antes de la transmisión lucrativa *inter vivos*¹⁹.

¹⁷ A tenor de la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988, se considerarán movimientos de capital la transmisión de bienes y derechos del caudal relicto a una o varias personas, salvo en el caso de que todos los bienes se encuentren situados en el interior de un solo Estado.

¹⁸ El artículo 2.2 b) de la Norma foral 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, del Territorio Histórico de Bizkaia, dispone que: «En la percepción de cantidades derivadas de seguros de vida, cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras residentes en el territorio de Bizkaia o se hayan celebrado en Bizkaia con entidades extranjeras que operen en este territorio».

¹⁹ Esta consideración nos lleva a plantearnos dudas respecto al punto de conexión territorial en el caso de grandes empresas aseguradoras cuya entidad central puede estar domiciliada en una determinada co-

En el supuesto de que el tomador hubiera contratado en un Estado extranjero un seguro de vida de supervivencia a favor de un determinado beneficiario residente en España, habrá que estar inicialmente a lo establecido en el convenio de doble imposición firmado por España con el otro Estado contratante.

Si el convenio de doble imposición establece, en este caso, que España es el Estado competente para someter a gravamen la prestación del seguro de vida, entonces el punto de conexión autonómico tendría que venir dado por el domicilio autonómico del beneficiario del seguro de vida, ya que, en este caso, se aplica la normativa de la comunidad autónoma donde resida fiscalmente el donatario, en coherencia con el punto de vinculación internacional para el resto de transmisiones lucrativas *inter vivos* cuando los bienes y derechos están situados en el extranjero²⁰.

A tenor de lo expuesto anteriormente, el sujeto pasivo tendrá que realizar la autoliquidación del ISD aplicando la normativa de la comunidad autónoma donde tenga la residencia fiscal y corrigiendo la posible doble imposición internacional (en caso de no existir un convenio de doble imposición) mediante el sistema de imputación ordinaria regulado en la LISD²¹.

La utilización de convenios bilaterales firmados por España para la corrección de la doble imposición es escasa, quizás porque es un impuesto que no se aplica en todos los países europeos y, además, la recaudación tributaria que proporciona es baja.

Aunque es un hecho cierto que la armonización de la imposición directa en el seno de la UE es escasa, se debería avanzar en este aspecto, especialmente en impuestos donde se producen desplazamientos patrimoniales lucrativos entre Estados de la UE; así evitaríamos en sede judicial la aplicación de principios del TFUE contrarios a la libertad de circulación de capitales y de establecimiento (Hinojosa Torralvo, 2019, pp. 33-34).

munidad autónoma y tener en las demás comunidades autónomas sucursales, pero, en realidad, todas en conjunto pertenecen a la misma entidad central, que es la que tiene la personalidad jurídica.

²⁰ Con anterioridad al pronunciamiento del Alto Tribunal, si el donatario era no residente en un tercer país (no perteneciente a la UE o a algún Estado del EEE), de no existir un convenio de doble imposición suscrito entre España y el Estado donde se contrató el seguro de vida, entonces el beneficiario de la prestación del seguro de vida tributaría por obligación real en España aplicando la normativa estatal y, posiblemente, se viera sometido a una doble imposición, porque habría sido gravado en el país extranjero donde se contrató el seguro de vida y, además, por el ISD español.

²¹ La STJUE de 19 de febrero de 2009, caso *Block* (asunto C-67/08 –NFJ031324–), ha declarado compatible con la libre circulación de capitales toda norma nacional que no tenga regulados mecanismos para corregir la doble imposición sobre una herencia. En definitiva, los diferentes criterios de conexión para exigir el ISD no son contrarios al derecho de la UE, porque actualmente en la legislación comunitaria no existen criterios generales a nivel de la UE para la atribución de competencias entre los Estados miembros.

6. Calificación jurídica de las prestaciones del seguro de vida *mortis causa* en el ISD y los puntos de conexión territorial

La regla general para la realización del hecho imponible en los seguros de vida contenida en el artículo 3 de la LISD requiere que la persona contratante del seguro de vida no debe coincidir con el beneficiario de la prestación.

Esta situación se va a producir cuando el tomador del seguro (normalmente el asegurado) identifica en el contrato a una persona física como beneficiaria de la prestación para el caso de fallecimiento o, incluso, para aquellos supuestos en los que el tomador del seguro de vida no hubiese señalado la figura del beneficiario²².

En este último caso, el valor consolidado del seguro de vida se acumulará al resto de bienes y derechos que forman el caudal hereditario y formará parte de la base imponible de cada uno de los causahabientes según el título sucesorio correspondiente.

La normativa del ISD, para el caso de sucesión *mortis causa*, establece como sujeto pasivo del impuesto al causahabiente que es la persona física que hereda el incremento patrimonial lucrativo por la sucesión hereditaria y no el causante que es la persona física que lo generó.

Sin embargo, la LFCCAA considera como comunidad autónoma competente para recaudar el impuesto y para la aplicación de su propia normativa aquella en la que el causante hubiera tenido la residencia habitual en la fecha de devengo del impuesto (García Prats, 2014, pp. 35 y ss.)²³.

Esta regulación responde a una política de solidaridad territorial autonómica, pretendiendo que los patrimonios acumulados por el causante (en muchas ocasiones en comunidades autónomas más pobres) no tributen en las comunidades autónomas con más renta *per capita*²⁴.

Este hecho se agrava con las desigualdades tributarias que produce la cesión de competencias normativas del Estado a las comunidades autónomas.

²² En el supuesto de que el causante estuviese en un régimen matrimonial de gananciales, el valor de rescate del seguro de vida se incorporará a la base imponible del cónyuge superviviente si en la póliza del seguro de vida así se estipuló una vez contraído el matrimonio. En caso contrario se incorporará a la base imponible de los herederos en función de las legítimas.

²³ Como manifiesta este autor, cuando el causante es no residente, impediría la cesión y la atribución de competencias normativas a las comunidades autónomas.

²⁴ En este aspecto, las personas jóvenes suelen desplazarse a territorios donde hay más oportunidades laborales, y esto se produce hacia comunidades autónomas que tienen más productividad y generan más riqueza.

En este sentido, el artículo 48 de la LFCCAA confiere a las comunidades autónomas amplias competencias, las cuales pueden regular elementos del ISD como las reducciones, tarifa del impuesto, las cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente, deducciones y bonificaciones en la cuota, que son compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal²⁵. No obstante, si las comunidades autónomas incrementan la reducción fiscal que regula la normativa estatal, esta reducción sustituirá a la del Estado. Lo que no puede hacer una comunidad autónoma es disminuir las reducciones fiscales establecidas por el Estado, constituyendo estas un mínimo común para todos los contribuyentes del ISD.

Estas diferencias de trato fiscal en función de la residencia del causante –ámbito interno– del ISD provocan desigualdades tributarias que podrían poner en tela de juicio el artículo 139 de la Constitución española²⁶.

No obstante, como afirma la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 37/1987, de 26 de marzo (NFJ000269) (FJ 10.º): «El principio constitucional de igualdad tributaria no impone que todas las comunidades autónomas ostenten las mismas competencias, ni, menos aún, que tengan que ejercerlas de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos o semejantes». Esta situación es proclive a la realización de estrategias fiscales por los contribuyentes, tendentes a concentrar el patrimonio en aquellas comunidades autónomas con fiscalidad más baja en el ISD, con la intención de ahorrar impuestos en el caso de una sucesión hereditaria.

Sin embargo, no se pueden utilizar las competencias normativas cedidas de una manera desproporcionada para los objetivos de política autonómica perseguidos. Así, la Comunidad Valenciana ha realizado una utilización incorrecta de las competencias normativas cedidas por implantar beneficios fiscales en su normativa autonómica en consideración solo a los residentes de la mencionada comunidad autónoma, lo que ha llevado a transgredir el principio de igualdad tributaria. Así lo ha declarado el TC en su Sentencia 60/2015, de 18 de marzo (NFJ057929)²⁷.

²⁵ A título ilustrativo, la Comunidad Autónoma de Galicia regula una deducción autonómica del 99 % del importe de la cuota en las adquisiciones *mortis causa* por sujetos pasivos del grupo I, incluidas las cantidades percibidas por las personas beneficiarias de seguros de vida.

²⁶ El artículo 139 de la Constitución española dispone que:

- a) Todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado.
- b) Ninguna autoridad podrá adoptar medidas que directa e indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo territorio español.

²⁷ El Alto Tribunal viene a decir que las competencias normativas que pueden ejercer las comunidades autónomas no van a poder usarse para beneficiar a los propios residentes, salvo justificación constitucional válida, sin que puedan aprovecharse de ellas también el resto de sujetos pasivos de otras comunidades autónomas o, como comentaremos, del extranjero.

Trasladadas estas consideraciones a las percepciones de los seguros de vida por el beneficiario cuando se produce el fallecimiento del tomador, no se origina, como se verá, una alteración en los puntos de conexión territorial en la sucesión hereditaria.

El ISD establece que, con el fallecimiento del tomador del seguro de vida, la prestación irá al beneficiario, que normalmente es el cónyuge supérstite y, en su caso, sus descendientes, aunque legalmente, en determinados casos, el beneficiario podría ser una persona física sin parentesco con el causante.

En estos casos, el seguro formaría parte de la base imponible del beneficiario, salvo que por el tomador no se hubiese establecido ningún beneficiario, en cuyo caso el importe de la prestación se integraría junto a los demás bienes y derechos que forman parte del caudal hereditario.

Hay que señalar que la comunidad autónoma competente para recaudar el ISD acorde a la normativa autonómica es aquella en la que el causante hubiera residido en la fecha de devengo del impuesto, aunque el seguro de vida se hubiese contratado con una compañía aseguradora localizada en otra comunidad autónoma²⁸.

En este sentido, pueden producirse diferencias de tributación en las percepciones de los seguros de vida por los beneficiarios en atención a la comunidad autónoma donde hubiera residido el causante, ya que las reducciones por los seguros de vida heredados difieren entre comunidades autónomas.

Esta situación se traduce en que una misma capacidad económica puede estar gravada de forma diferente según la comunidad autónoma competente para aplicar el impuesto.

Como apunta Macarro Osuna (2016, p. 702), estas diferencias en la tributación entre comunidades autónomas causan una competencia fiscal a la baja entre comunidades autónomas limítrofes, incentivan deslocalizaciones territoriales en aquellos contribuyentes que vayan a soportar en sus regiones de origen una carga tributaria superior, o a la exención de artificios para intentar acogerse a normativas más beneficiosas.

Ya el Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español de 2014 decía que sería recomendable que se fijasen límites superiores y mínimos dentro de los cuales se ejercite la capacidad económica del ISD. En el mismo sentido, el Informe de la Comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica de 2017 destaca que no haya razones para derogar el ISD, pero sí para introducir niveles mínimos de tributación para que no desaparezca *de facto* el impuesto y evitar que a través de los

²⁸ Al constituir las percepciones de los seguros de vida un hecho imponible específico en el ISD, *de lege ferenda*, en el caso de que el único derecho que tenga el causante sea un seguro de vida, el punto de conexión debería coincidir con el territorio autonómico donde hubiera sido contratado.

problemas técnicos de los puntos de conexión se produzca la elusión mediante traspasos patrimoniales a hechos imponible de menor tributación.

No obstante, en mi opinión, los diferentes beneficios fiscales asociados a los seguros de vida en las transmisiones lucrativas *mortis causa* no parecen de gran entidad para que provoquen deslocalizaciones de patrimonio a efectos de la herencia. Incluso en el supuesto de que el beneficiario fuese un tercero o que el único patrimonio del causante fuese un seguro de vida, a nivel interno no motivaría el desplazamiento del futuro causante a otras comunidades autónomas, pues no hay reguladas grandes diferencias en los beneficios fiscales asociados a los seguros de vida a nivel autonómico.

7. Aspectos internacionales en las transmisiones lucrativas *mortis causa* en los seguros de vida

El ISD, como todo impuesto estatal de naturaleza directa, distingue entre la obligación personal y real de tributación. El hecho de que una persona física tribute por obligación personal va ligado a la residencia de la persona física según la normativa del IRPF.

Cuando el sujeto pasivo del ISD tributa por obligación personal, tributa por los incrementos lucrativos obtenidos en España y por los provenientes del resto del mundo. Sin embargo, si lo hace por obligación real, solo tributaría por los incrementos de patrimonio lucrativos obtenidos en España.

Antes del pronunciamiento judicial del Alto Tribunal español (STS de 19 de febrero de 2018), la normativa a aplicar era diferente: en el caso de que un sujeto tributase por obligación real, se aplicaba necesariamente la normativa estatal (sin posibilidad de aplicar los beneficios fiscales regulados por las comunidades autónomas) y si tributase por obligación personal, se aplicaba la normativa de las comunidades autónomas que correspondiera según los puntos de conexión del impuesto establecidos en la LFCAA, según sea una transmisión lucrativa *mortis causa* o *inter vivos*, y siempre que las partes implicadas en las transmisiones lucrativas sean residentes en territorio español o los bienes y derechos estén localizados en territorio español.

En las transmisiones *mortis causa*, cuando se da la circunstancia de que el causante o los causahabientes son no residentes en territorio español, se aplica la normativa estatal, dando lugar a diferencias de tributación –sin justificación– en las sucesiones tributarias en consideración a la condición de no residentes de algunas de las partes que intervienen en la sucesión internacional²⁹.

²⁹ Esta consideración supone que la cesión de competencias normativas a las comunidades autónomas a través de la LFCAA no se produce en las sucesiones *mortis causa* cuando el causante o los causahabientes son no residentes.

La Comisión de la UE estuvo advirtiendo a España que la configuración del ISD estaba incumpliendo con algunos principios comunitarios como el de libre circulación de capitales y la libertad de establecimiento de las personas físicas, ya que se producían diferencias notables en la tributación en el ISD en función de la residencia o no del sujeto pasivo del impuesto y del causante³⁰.

Esta situación descrita se reproduce en la STJUE de 11 de diciembre de 2003, caso *Barbier* (asunto C-364/01 –NFJ015784–), la cual declara contraria al derecho comunitario una norma que favorece la deducción de las hipotecas que penden sobre bienes inmuebles en el ISD solo si el sujeto pasivo reside en el Estado en el que se grava la transmisión lucrativa³¹.

Como consecuencia de lo expuesto y ante la pasividad de España en acometer una reforma del ISD, la STJUE de 3 de septiembre de 2014 condenó a España por haber incumplido las obligaciones que exigen los artículos 63 del TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, al tener una normativa que establecía diferencias de trato fiscal en las operaciones de transmisiones lucrativas de bienes y derechos *inter vivos* o *mortis causa* entre donatarios y causahabientes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles en territorio español y fuera de este³².

Así, el epígrafe 58 de la referida STJUE establece que:

La normativa de un Estado miembro que hace depender la aplicación de una reducción de la base imponible de la sucesión o de la donación del lugar de residencia del causante y del causahabiente en el momento del fallecimiento, o del lugar de residencia del donante y del donatario en el momento de la donación, o también

³⁰ El recurso establecido por la Comisión de la UE no pretende cuestionar el reparto de competencias entre el Estado y las comunidades autónomas, ni las competencias que estas tengan en el ISD. No obstante, por ejemplo, no se admite que una comunidad autónoma establezca en el ISD beneficios fiscales en atención a la residencia de las personas físicas en dicha comunidad autónoma (Burlada Echeveste y Burlada Echeveste, 2016, pp. 496 y ss.).

³¹ Como aducen Martín Román y Del Blanco García (2014, pp. 119-120). La STJUE de 17 de julio de 1963, asunto C-13/63, caso *Italia/Comisión de la CEE*, establece que las disposiciones del ISD violan la libre circulación de capitales cuando: a) Prevean diferentes normas para la valoración de los activos que formen parte de la herencia, en función de si estos activos están ubicados en el Estado miembro de la liquidación o en el extranjero, b) Restrinjan la deducibilidad de los pasivos vinculados con activos que formen parte de la herencia de los no residentes, c) Prevean una tasa mayor o un trato menos favorable, en general, con respeto a los no residentes, d) Prevean una tasa mayor o un trato menos favorable, en general, con respecto a los activos heredados que estén situados en el extranjero o interrelacionados de cualquier manera diferente con los territorios de otros Estados.

³² Como apunta Barreiro Carril (2016, pp. 475 y ss.). El 5 de mayo de 2010, la Comisión Europea había enviado un dictamen motivado a España para que modificase la normativa fiscal en materia de sucesiones y donaciones para adecuarla a las exigencias del derecho de la UE.

del lugar en que esté situado un bien inmueble objeto de sucesión o de donación, cuando da lugar a que las sucesiones o donaciones entre no residentes, o las que tienen por objeto bienes inmuebles situados en otro Estado miembro soporten una mayor carga fiscal que las sucesiones o donaciones en las que solo intervienen residentes o que solo tienen por objeto bienes inmuebles situados en el Estado miembro de imposición, constituye una restricción de la libre circulación de capitales³³.

En concordancia con la mayor imposición fiscal que puede surgir cuando causante o causahabientes no son residentes en España, la referida sentencia denunciaba una restricción de los movimientos de capitales cuando, entre otros hechos, se produjese una reducción del valor de la herencia precisamente en un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se grave la sucesión o de un residente de un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se encuentren los bienes afectados y que grava la sucesión³⁴.

Ante esta situación, el legislador español, sin modificar los puntos de conexión de la LFCAA, introduce unas reglas a través de la Ley 26/2014 –como se ha reseñado–, mediante una modificación en la disposición adicional segunda de la LISD, para corregir la transgresión de ciertos principios comunitarios recogidos en la STJUE de 3 de septiembre de 2014.

En este sentido, la exposición de motivos de la Ley 26/2014 establece que:

A fin de eliminar los supuestos de discriminación descritos resulta necesario modificar la Ley del impuesto sobre sucesiones y donaciones para introducir una serie de reglas que permitan la plena equiparación del tratamiento en el impuesto en las situaciones discriminatorias enumeradas por el citado tribunal.

Posiblemente, esta premura en la modificación del ISD se haya realizado para rellenar el vacío normativo interno que conllevó el fallo de la STJUE, ya que suponía la inaplicación de la normativa interna afectada en cuanto incidía sobre supuestos declarados contrarios a la misma. Además, la referida sentencia declara la nulidad sobrevinida de la normativa que infrinja dichos preceptos, por lo que, de acuerdo con lo establecido en la STC 145/2012, de 2 de julio (NCJ057249), la nulidad se produce desde que la sentencia fue dictada, lo que suponía la no exigibilidad del tributo a los afectados.

³³ Vid. STJUE de 17 de octubre de 2013, caso *Welte* (asunto C-181/12 –NFJ052154–). Falcón y Tella (2010, p. 7) expone que la cesión del ISD a las comunidades autónomas, y el ejercicio por estas de sus competencias normativas en relación con las reducciones de la base, tipos de gravamen y las deducciones o bonificaciones en la cuota, ha supuesto una reducción del impuesto en relación con el que resultaría aplicable conforme a la normativa estatal. En el mismo sentido, Ramos Prieto (2001, p. 334).

³⁴ Vid. STJUE de 22 de abril de 2010, caso *Mattner* (asunto C-510/08 –NFJ037920–). Esta reducción de la herencia se debe, en este caso, a las diferencias tributarias en el ISD entre residentes y no residentes dejando al margen cuestiones como la valoración de los bienes y derechos en la base imponible del referido impuesto.

Por otra parte, con la modificación de la LISD no se corrigen todos los supuestos en los que se pueden dar situaciones de discriminación fiscal por cuestiones de residencia, ya que, en el caso de que el causahabiente o causante hubieran residido en un país extranjero no perteneciente a la UE o al EEE, se tenía que aplicar la normativa estatal. Este estatus jurídico se modificó, como se ha explicitado *supra*, con el pronunciamiento del Alto Tribunal en la Sentencia de 19 de febrero de 2018, que iguala el tratamiento fiscal a los no residentes causantes o causahabientes en territorios fuera de la UE y del EEE.

Entrando en la fiscalidad de los seguros de vida y a tenor de las modificaciones de la LISD, hay que matizar que, cuando el causante es no residente, para corregir la discriminación fiscal, los contribuyentes podrán aplicar la normativa de la comunidad autónoma donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situado en España.

Calcular dónde se localiza el mayor valor de los bienes y derechos es complejo, no solo por la propia naturaleza de los elementos patrimoniales, sino también por las dificultades en la delimitación del ámbito territorial al que pertenecen. Además, esta configuración jurídica se presta a que las partes implicadas en una sucesión hereditaria se planteen estrategias fiscales agresivas tendentes a reducir el débito fiscal. Al causante no residente le interesará domiciliar las cuentas corrientes y situar los bienes muebles e inmuebles en las comunidades autónomas donde más beneficios fiscales se hayan regulado o donde la tarifa impositiva sea más benigna, con el propósito de que sus herederos, cuando apliquen la regla de la disposición adicional segunda, paguen menos impuestos (Lasarte López, 2018, p. 318).

Esta situación se complica cuando en la herencia hay un seguro de vida, porque, con independencia de que el valor de rescate se incorpore al caudal relicto o se integre en la base imponible del ISD del beneficiario porque así se estipuló por el tomador, se plantea, primeramente, si la suma monetaria a percibir por el seguro de vida es la que hay que integrar en el montante total del patrimonio del causante o bien el seguro de vida por su especificidad no entraría en el cómputo.

En mi opinión y por coherencia con el proceso de autoliquidación del ISD, cuando el importe a percibir por el seguro de vida se integre en el caudal relicto porque en el contrato del seguro no se haya especificado el beneficiario, debería computarse el derecho consolidado junto al resto de los bienes y derechos del causante. Sin embargo, cuando en el contrato del seguro de vida se estipuló el beneficiario, creo que no debería computarse el valor del derecho consolidado con el resto del patrimonio del causante, porque aquel forma parte directamente de la base imponible del beneficiario del seguro de vida.

En el caso de que no hubiera ningún bien o derecho en España, se aplicaría a cada sujeto pasivo la normativa de la comunidad autónoma en la que resida.

Tomando lo descrito como referencia, si el causante fue residente en un país extranjero y contrató un seguro de vida estipulando como beneficiario a un heredero residente en España, *de lege ferenda* debería regularse específicamente cuál sería el punto de conexión

o vinculación territorial y no realizar una interpretación extensiva del tratamiento tributario para el resto de transmisiones lucrativas *mortis causa*.

Pueden presentarse algunas situaciones que plantean dudas sobre la aplicación del criterio del mayor valor de los bienes y derechos del caudal hereditario o bien el criterio subsidiario de la residencia del contribuyente. Así, en el supuesto de que el causante fuese no residente y tuviera como único patrimonio un seguro de vida contratado en España con una entidad aseguradora en el que aparece especificado un beneficiario, según la LISD hay que aplicar la norma de la comunidad autónoma en la que esté el mayor valor de los bienes y derechos que integre el caudal hereditario del causante, pero al estar constituido este solo por la prestación del seguro de vida (que, como sabemos, forma parte de la base imponible del contribuyente), técnicamente no sería de aplicación, lo que nos lleva a acudir al criterio de la residencia del contribuyente.

No obstante, en mi opinión, se podría realizar una interpretación extensiva del concepto de caudal hereditario como conjunto total de bienes y derechos e incluir en dicho montante el importe del derecho de rescate del seguro de vida. En este caso, habría que hacer una separación del concepto económico de caudal hereditario de los elementos tributarios que configuran el ISD.

Por último, cabe la posibilidad de que el causante no hubiera establecido la figura del beneficiario del seguro de vida.

La solución en este supuesto es simple, pues la prestación del seguro de vida se acumularía al resto del patrimonio del causante en el caudal hereditario, luego el valor económico de la prestación se computa junto al resto de bienes y derechos del causante al objeto de determinar la normativa de la comunidad autónoma que se aplicará en la liquidación de la sucesión hereditaria.

Bajo este último supuesto surgen cuestiones como la valoración que hay que asignar al conjunto de bienes y derechos que conforman el caudal hereditario.

Por coherencia fiscal con la normativa del ISD, habría que atender al valor real de los bienes y derechos del patrimonio del causante; sin embargo, en mi opinión, habría que considerar las deudas que penden sobre los bienes y derechos del causante, pues evidentemente disminuyen el valor patrimonial del caudal hereditario y podrían suscitar situaciones de inequidad fiscal de carácter territorial.

8. Conclusiones

1. La STJUE ha supuesto una mejora en la adaptación del ISD a los principios comunitarios de la libertad de establecimiento y circulación de las personas físicas en

el seno de la UE y del EEE. Sin embargo, se requería del legislador español que hiciese extensible la corrección de la discriminación fiscal en el ISD a los contribuyentes no residentes en terceros países a los que se les aplica obligatoriamente la normativa estatal. Estos contribuyentes sufrirán una mayor tributación al no poder disfrutar de los beneficios fiscales regulados en las distintas comunidades autónomas. Sin embargo, la STS de 19 de febrero de 2018 iguala la situación jurídica en el impuesto sobre sucesiones a los no residentes en la UE y el EEE con los residentes en terceros países.

2. La fiscalidad de los seguros de vida en el ISD está penalizada fiscalmente con respecto a la tributación de las percepciones del seguro de vida en el IRPF, donde existe un tratamiento uniforme y no depende de las normativas tributarias autonómicas. Además, la tarifa impositiva en el ISD es progresiva y su tipo impositivo marginal puede llegar a ser muy significativo si se acumula lo percibido por el seguro de vida con el valor del patrimonio del causante.
3. En el tema de los seguros de vida contratados sobre la supervivencia del asegurado que –como se ha expuesto– generan transmisiones patrimoniales lucrativas *inter vivos* en el ISD, habría que especificar en la LFCAA un tratamiento diferenciado en cuanto a la localización del derecho consolidado en el seguro de vida; de esta forma se ganaría una mayor seguridad jurídica en los puntos de conexión relacionados con las donaciones entre el asegurado y el beneficiario del seguro de vida.
4. En los supuestos de sucesiones *mortis causa* en los que además exista un contrato de seguro de vida contratado por el causante no residente, el derecho consolidado del seguro de vida tendría que computar junto al resto de bienes y derechos del caudal hereditario aun cuando no exista una concordancia con la estructura normativa del ISD. De esta manera se evitaría aplicar el criterio subsidiario de la residencia autonómica del contribuyente. Por otra parte, la valoración que habría que dar a los elementos patrimoniales del caudal hereditario para determinar el punto de conexión tendría que venir dada por el valor real de los bienes y derechos, pero, creo que habría que minorar el valor real de estos elementos patrimoniales en el importe de las deudas que, en su caso, los financiasen, ya que pueden existir, en mi opinión, puntos de conexión ficticios, precisamente, por no atender al valor real del patrimonio del causante.

Referencias bibliográficas

- Arranz de Andrés, C. (2016). El contrato de seguro de vida en el ISD. *Revista Española de Derecho Financiero*, 169, 119-156.
- Barreiro Carril, M. C. (2016). La reacción tardía del legislador tributario a los requerimientos de la Comisión Europea en materia de sucesiones: análisis de la normativa actual a la luz de las exigencias del derecho de la UE. En J. Ramos Prieto y C. Hornero Méndez (Coords.), *Derecho y fiscalidad de las sucesiones mortis causa en España: una perspectiva multidisciplinar* (pp. 475-490). Cizur Menor: Aranzadi.
- Burlada Echeveste, J. L. y Burlada Echeveste, I. M. (2016). El derecho de la Unión Europea obliga a reformar los puntos de conexión en el impuesto sobre sucesiones y donaciones. En J. Ramos Prieto y C. Hornero Méndez (Coords.), *Derecho y fiscalidad de las sucesiones mortis causa en España: una perspectiva multidisciplinar* (pp. 491-506). Cizur Menor: Aranzadi.
- Falcón y Tella, R. (2010). Los puntos de conexión en el ISD y la libre circulación de personas y capitales: dictamen motivado de la Comisión. *Quincena Fiscal*, 15-16, 7-11.
- García Prats, A. (2014). El derecho de la Unión Europea ante la encrucijada del impuesto sobre sucesiones y donaciones español. *Revista Española de Derecho Financiero*, 164, 11-58.
- Hinojosa Torralvo, J. J. (2019). La armonización jurisprudencial negativa de la imposición directa en la doctrina del TJUE sobre el gravamen de los beneficios de las sociedades extranjeras controladas (SEC/CFC). En I. Cruz Padiá y J. J. Hinojosa Torralvo (Dirs.), *Cuestiones actuales de planificación fiscal internacional*. Barcelona: Atelier.
- Lasarte López, J. (2018). Los puntos de conexión en la tributación de las sucesiones transfronterizas. Situación actual y líneas de reforma de la normativa española. En J. Ramos Prieto (Dir.), *La tributación de las sucesiones transfronterizas en España y en la Unión Europea*. Cizur Menor: Aranzadi.
- Macarro Osuna, J. M. (2016). Los residentes también tienen derecho a no ser discriminados: análisis de la implementación de la igualdad de trato en el ISD a la luz de la reciente STC 60/2015. En J. Ramos Prieto y C. Hornero Méndez (Coords.), *Derecho y fiscalidad de las sucesiones mortis causa en España: una perspectiva multidisciplinar* (pp. 701-718). Cizur Menor: Aranzadi.
- Martín Román, J. y Del Blanco García, A. (2014). La problemática de las sucesiones transfronterizas en Europa. *Crónica Tributaria*, 151, 115-145.
- Ramos Prieto, J. (2001). *La cesión de impuestos del Estado a las comunidades autónomas*. Granada: Comares.
- Serrano Antón, F. (2002). Cuestiones relevantes sobre la residencia de las personas físicas en la tributación española e internacional. En *Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de los no residentes* (Doc. núm. 24/02). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

La certeza estatutaria de la retribución de los administradores para su consideración como gasto deducible en el impuesto sobre sociedades

Análisis de la **RTEAC de 9 de abril de 2019, RG 3295/2016**

José Pedreira Menéndez

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Oviedo*

Extracto

La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de abril de 2019 considera que las retribuciones satisfechas por una sociedad anónima a sus administradores no son deducibles, porque su importe no aparece, a su juicio, efectivamente fijado en los estatutos sociales y el sistema establecido no permite conocer la cuantía que iban a percibir con certeza.

La controversia se refiere a los ejercicios 2009 a 2012 y se fundamenta en la normativa mercantil en vigor en aquellas fechas, sin tener en cuenta los cambios normativos que se han llevado a cabo con posterioridad. El órgano administrativo se limita a una interpretación literal de las normas, sin tener en cuenta la realidad social del tiempo en el que han de ser aplicadas, su contexto y la evolución existente en la materia.

La interpretación efectuada considero que se compatibiliza mal con el espíritu o finalidad de la norma, ya que se está eliminando un gasto real en el que ha incurrido la sociedad, hecho sobre el que no existe discrepancia, para determinar de manera ficticia la base imponible del impuesto sobre sociedades. El problema, como es sabido, arranca de la interpretación rigorista llevada a cabo en las famosas Sentencias del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008, en el caso Mahou, y estas siguen generando litigiosidad tributaria una década después, pese a que el legislador ha intentado poner freno a esta situación, como expondré.

Nota: El presente trabajo se desarrolla dentro de los proyectos de investigación MINECO (DER2015-65922-P) y FC-GRUPIN-IDI-2018-00202.

1. Supuesto de hecho

La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 9 de abril de 2019 (RG 3295/2016 –NFJ073207–) se dicta como consecuencia de la reclamación interpuesta por la obligada tributaria contra las liquidaciones giradas por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

La Inspección consideró que las retribuciones satisfechas por el sujeto pasivo a los administradores no eran deducibles, porque su importe no aparecía efectivamente fijado en los estatutos de la entidad, donde tampoco figuraba, a su juicio, un sistema retributivo que permitiera conocer la cuantía con certeza.

Por el contrario, la empresa estima que las retribuciones pagadas a los administradores sí deben considerarse deducibles, porque aparecen contempladas en los estatutos, no siendo necesario a estos efectos que se determine en ellos el sistema exacto de cuantificación de la retribución.

El artículo 30 de los estatutos de la sociedad establecía respecto a la retribución de los administradores que:

La junta general decidirá lo que los administradores percibirán por gastos y dietas de asistencia a sus reuniones.

Los administradores tendrán derecho a una participación en los beneficios líquidos de cada ejercicio. La junta determinará su forma de distribución y la cuantía total que sumados todos los conceptos no podrá exceder del 10 % de los beneficios líquidos de cada ejercicio o de los límites que legalmente se hayan establecido en aplicación de las disposiciones que regulan la materia y con especial observancia de lo dispuesto en la ley aplicable.

Por tanto, los estatutos sí reconocían el carácter retribuido del cargo de administrador, pero se plantea el debate sobre la fórmula utilizada para fijar dicha retribución, puesto que,

si incumple las previsiones legales, a juicio de la Administración tributaria, el importe abonado no sería deducible y se convertiría en una liberalidad.

Desde luego, a mi juicio, la cláusula era clara, existiría una retribución fija por gastos y dietas de asistencia a las reuniones del consejo y, además, tendrían una participación en los beneficios líquidos de cada ejercicio. La junta general establecería las cuantías a percibir por cada uno de ambos conceptos, sin que la retribución total pudiera exceder del 10 % de los beneficios líquidos de cada ejercicio o la cuantía inferior que pudiera ser fijada por la normativa aplicable a la entidad. No cabe duda de que, si la disposición fuera ilegal, no habrían sido inscritos los estatutos en el Registro Mercantil.

2. Doctrina del tribunal

La Resolución del TEAC de 9 de abril de 2019 llega a la conclusión de que debe:

[...] confirmar el acuerdo liquidatorio en este punto, ya que los estatutos de XY, SA no establecían, para los ejercicios objeto de comprobación, el sistema de retribución de los administradores de la sociedad con certeza, por lo que no puede concluirse que las cantidades satisfechas por dicha sociedad a tales administradores puedan considerarse como gasto necesario para obtener los ingresos y, por tanto, deducible de la base imponible del IS en virtud de su normativa, no basta con que dicho gasto se haya efectivamente producido, sino que es «*conditio sine qua non*» que los estatutos de la sociedad hayan establecido su cuantía de forma determinada o perfectamente determinable.

3. Comentario crítico

El TEAC, a través de esta resolución, analiza la doctrina que ha venido estableciendo el Tribunal Supremo (TS) desde sus Sentencias de 13 de noviembre de 2008 (recs. cas. núms. 2578/2004 –NFJ030830– y 3991/2004 –NFJ030831–), reiteradas en las de 21 de enero de 2010 (rec. cas. núm. 4279/2004 –NFJ038026–) y de 5 de febrero de 2015 (rec. cas. núm. 2795/2013 –NFJ057308–), en las que se indica que los estatutos deben precisar el concreto sistema retributivo de los administradores, no siendo suficiente que la norma estatutaria prevea varios sistemas, dejando a la junta de accionistas la determinación de cuál de ellos ha de aplicarse en cada momento.

A juicio de la Administración, para que el gasto sea deducible se deben cumplir dos premisas: que la posibilidad de retribución esté expresamente prevista en los estatutos sociales y que esa previsión permita conocer el importe a satisfacer con certeza.

Esta interpretación se ha realizado bajo la vigencia del artículo 130 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA), que se limitaba a establecer que:

La retribución de los administradores deberá ser fijada en los estatutos. Cuando consista en una participación en las ganancias, solo podrá ser detráida de los beneficios líquidos y después de estar cubiertas las atenciones de la reserva legal y de la estatutaria y de haberse reconocido a los accionistas un dividendo del 4 por 100, o el tipo más alto que los estatutos hayan establecido.

La necesidad de que la retribución de los administradores esté prevista expresamente en los estatutos sociales, para que el gasto sea deducible, es algo claro y así ha sido fijado de forma reiterada por la jurisprudencia, como ya he indicado.

Ahora bien, en el caso que nos ocupa, este problema no se planteaba, puesto que dicha retribución estaba expresamente contemplada en los estatutos. Aquí, la discusión se centra en si los estatutos tienen que fijar con absoluta certeza cuál va a ser la retribución de los administradores, como entiende la Administración.

El TEAC viene a considerar que es preciso que los estatutos fijen que la retribución ha de ser esa y no otra para que se convierta en obligatoria, para que el gasto pueda calificarse como necesario para el ejercicio de la actividad.

Para ello se ampara en la Sentencia del TS de 21 de enero de 2010 (rec. cas. núm. 4279/2004 –NFJ038026–), que vino a establecer que para que la remuneración de los administradores fuera deducible era preciso que estuviera fijada en los estatutos y que, además, si consistía en una participación en beneficios, el porcentaje debía estar perfectamente determinado, no siendo suficiente la fijación de un límite máximo que quedaría como tope para la junta general. En el mismo sentido, y con anterioridad, la Sentencia del TS de 13 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 2578/2004 –NFJ030830–) consideró que para que la retribución de los administradores estuviera fijada con «certeza» era preciso que se cumplieran como mínimo dos requisitos: el primero, que los estatutos precisen el concreto sistema retributivo, no pudiendo ser la junta de accionistas la que escoja cuál ha de aplicarse, y el segundo, que en caso de que la retribución vaya a consistir en un porcentaje sobre los beneficios, no es suficiente una previsión sobre su límite máximo, sino que deberá venir fijado estatutariamente.

En el caso resuelto por el TEAC no se cumple con las exigencias de esta jurisprudencia, que está dictada desde una interpretación estricta del TRLSA, por lo que, al amparo de la misma, se desestima la reclamación económico-administrativa.

Ahora bien, algún otro fallo que se cita por el TEAC no dice exactamente esto, como en las Sentencias del TS de 30 de octubre de 2013 (rec. cas. núm. 131/2012 –NFJ052827–) y de 2 de enero de 2014 (rec. cas. núm. 4269/2012 –NFJ053476–), en las que lo único que se

exige es el cumplimiento de la legislación mercantil para que la retribución satisfecha a los administradores pudiera ser considerada gasto deducible en la sociedad. La cuestión, por tanto, radica en determinar si la cláusula estatutaria respetaba la legislación mercantil o si no lo hacía, como considera la Administración¹.

Desde una perspectiva mercantil, la cláusula fijaba una retribución fija (dietas de asistencia) y una variable (un porcentaje sobre resultados). Los sistemas de retribución son cumulativos, no alternativos, no pudiendo variar esta decisión la junta general. Siempre se deberían abonar los gastos, más una dieta, y, luego, si fuera posible, un variable que, sumado a lo anterior, no podrá exceder del 10 % de los beneficios líquidos.

Sin embargo, el TEAC considera que el porcentaje de retribución variable no puede ser fijado en cada ejercicio por acuerdo de la junta general, y los administradores y socios deben conocer con antelación cuál va a ser el mismo. Esta interpretación de la normativa mercantil, desde el ámbito tributario, no considero que sea correcta, y ha servido para generar una importante polémica y perjuicio a muchas sociedades, que han incurrido en un gasto real, pero han visto limitada su deducibilidad fiscal. Limitación que, dicho sea de paso, ha contravenido lo establecido en el Informe de la Dirección General de Tributos de 12 de marzo de 2009 (NFL012328), en el que se llegaba a la conclusión de que:

[...] si los estatutos de la sociedad, sea limitada o anónima, recogen el carácter remunerado del cargo de administrador, aun cuando no se cumplan los requisitos de certeza que han establecido las sentencias del Tribunal Supremo en cuestión, en aplicación de la Ley 61/1978 para que dicho gasto tenga la consideración de «obligatorio» y «necesario», sí que tendrán la consideración de gasto fiscalmente deducible de acuerdo con la regulación vigente del TRLIS, dado que representan un gasto contable, están registrados en los resultados de la sociedad, no representan una liberalidad y el TRLIS no establece particularidad específica alguna sobre las condiciones que deben cumplir estos gastos contables.

Desde luego, la doctrina mercantilista ha sido muy crítica con la interpretación efectuada desde el ámbito contencioso-tributario por desconocer el funcionamiento interno de la sociedad mercantil y hacer una interpretación literal de sus normas carente de justificación (*vid.*, por todos, Roncero, 2009).

Esta interpretación rigorista que limita las facultades de la junta general, exigiendo la certeza de la determinación de la retribución en los estatutos sociales, quiebra, a mi juicio, con la entrada en vigor del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se

¹ En principio debería existir una presunción de legalidad de la cláusula, ya que los estatutos estaban inscritos en el Registro Mercantil, por lo que se beneficiaban de la presunción de exactitud y validez que prevé el artículo 20 del Código de Comercio y el artículo 7 del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil.

aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC), que estableció en su redacción originaria del artículo 217 que (la cursiva es nuestra):

1. El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de retribución.
2. En la sociedad de responsabilidad limitada, cuando la retribución no tenga como base una participación en los beneficios, *la remuneración de los administradores será fijada para cada ejercicio por acuerdo de la junta general de conformidad con lo previsto en los estatutos.*

Por su parte, el artículo 218.2 del TRLSC fijó la siguiente previsión:

En la sociedad anónima cuando la retribución consista en una participación en las ganancias, solo podrá ser detraída de los beneficios líquidos y después de estar cubiertas las atenciones de la reserva legal y de la estatutaria y de haberse reconocido a los accionistas un dividendo del cuatro por ciento, o el tipo más alto que los estatutos hubieran establecido.

La evolución que se ha producido en materia de retribución de administradores en los últimos años ha llevado a la reforma en 2014 del artículo 217 del TRLSC, en el que actualmente se indica que (la cursiva es nuestra):

1. *El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de remuneración.*
2. *El sistema de remuneración establecido determinará el concepto o conceptos retributivos a percibir por los administradores en su condición de tales y que podrán consistir, entre otros, en uno o varios de los siguientes:*
 - a) una asignación fija,
 - b) dietas de asistencia,
 - c) participación en beneficios,
 - d) retribución variable con indicadores o parámetros generales de referencia,
 - e) remuneración en acciones o vinculada a su evolución,
 - f) indemnizaciones por cese, siempre y cuando el cese no estuviese motivado por el incumplimiento de las funciones de administrador y
 - g) los sistemas de ahorro o previsión que se consideren oportunos.
3. *El importe máximo de la remuneración anual del conjunto de los administradores en su condición de tales deberá ser aprobado por la junta general y permanecerá*

vigente en tanto no se apruebe su modificación. Salvo que la junta general determine otra cosa, la distribución de la retribución entre los distintos administradores se establecerá por acuerdo de estos y, en el caso del consejo de administración, por decisión del mismo, que deberá tomar en consideración las funciones y responsabilidades atribuidas a cada consejero.

4. La remuneración de los administradores deberá en todo caso guardar una proporción razonable con la importancia de la sociedad, la situación económica que tuviera en cada momento y los estándares de mercado de empresas comparables. El sistema de remuneración establecido deberá estar orientado a promover la rentabilidad y sostenibilidad a largo plazo de la sociedad e incorporar las cauteles necesarias para evitar la asunción excesiva de riesgos y la recompensa de resultados desfavorables.

Por su parte, el artículo 218, al abordar la remuneración mediante participación en beneficios, establece que:

1. Cuando el sistema de retribución incluya una participación en los beneficios, los estatutos sociales determinarán concretamente la participación o el porcentaje máximo de la misma. En este último caso, la junta general determinará el porcentaje aplicable dentro del máximo establecido en los estatutos sociales.
2. En la sociedad de responsabilidad limitada, el porcentaje máximo de participación en ningún caso podrá ser superior al 10 % de los beneficios repartibles entre los socios.
3. En la sociedad anónima, la participación solo podrá ser detraída de los beneficios líquidos y después de estar cubiertas las atenciones de la reserva legal y de la estatutaria y de haberse reconocido a los accionistas un dividendo del cuatro por ciento del valor nominal de las acciones o el tipo más alto que los estatutos hayan establecido.

En consecuencia, hoy en día, está claro que los estatutos no deben fijar con «certeza» la retribución de los administradores, sino que han de indicar, si el cargo es retribuido, cuáles podrán ser las formas de retribución y, en caso de que haya una participación en beneficios, el porcentaje máximo que podrán percibir, pero se deja a la junta general un margen de decisión, como máximo órgano de la sociedad mercantil. Por tanto, la redacción que es objeto del litigio que se ha sustanciado en la Resolución del TEAC de 9 de abril de 2019 sería totalmente lícita conforme a la actual normativa.

Sería deseable que nuestros órganos revisores y jurisdiccionales realicen una interpretación de la normativa conforme a la realidad social del tiempo en el que ha de ser aplicada y atendiendo al contexto y a los antecedentes históricos y legislativos, como pide el artículo 3 del Código Civil y el artículo 12.1 de la Ley general tributaria. No limitándose a una interpretación literal del sentido de sus palabras, como la que vemos que se ha llevado a cabo en

el presente caso. La retribución de los administradores, una vez fijada en los estatutos, no es algo inmutable y que deba permanecer fijo, salvo modificación estatutaria, se debe permitir que la junta general, máximo órgano de la sociedad, pueda modular esta retribución adecuándola a las necesidades de la empresa en cada momento.

Referencia bibliográfica

Roncero Sánchez, A. (2009). Grado de concreción del sistema retributivo de los administradores en los estatutos sociales de una sociedad anónima. *Revista de Derecho de Sociedades*, 32.

Bibliografía

Brenes Cortés, J. (2016). La retribución de los consejeros ejecutivos en las sociedades de capital. *Revista de Derecho Mercantil*, 299.

Pedreira Menéndez, J. (2014). La retribución de los socios como administradores o trabajadores. *Revista Española de Derecho Financiero*, 162.

Constitucionalidad y comentario crítico del impuesto catalán sobre emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica

Análisis de la [STC 87/2019, de 20 de junio, rec. núm. 5334/2017](#)

Ada Tandazo Rodríguez

Tutora del Centro Universitario Ramón Areces. UNED

Pedro Manuel Herrera Molina

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UNED

Extracto

El tribunal declara la constitucionalidad del impuesto catalán sobre emisiones de dióxido de carbono de vehículos de motor, por considerar que no grava el mismo hecho imponible del impuesto especial sobre determinados medios de transporte (impuesto sobre matriculación) ni el hecho imponible del impuesto local sobre vehículos de tracción mecánica (impuesto sobre circulación). A nuestro entender, algunos preceptos concretos de la ley presentan otros vicios de inconstitucionalidad (y de posible incompatibilidad con el derecho europeo) que no han sido alegados en el recurso. Por otra parte, la ley presenta ciertas deficiencias técnicas que busca corregir el Anteproyecto de Ley (DOGC núm. 7933, de 6 de agosto de 2019). Salvando todos estos problemas, estamos ante un modelo que podría asumirse por el Estado para reemplazar, con ventaja, los actuales impuestos de circulación y matriculación.

1. Supuesto de hecho

La Comunidad Autónoma de Cataluña reguló el impuesto sobre emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica mediante la Ley del cambio climático 16/2017, de 1 de agosto (BOE núm. 234, de 28 de septiembre de 2017), que reemplazó las normas de la Ley 5/2017, de 28 de marzo.

La ley configura como objeto del impuesto el gravamen de «las emisiones de dióxido de carbono que producen estos vehículos y que inciden en el incremento de las emisiones de gases de efecto invernadero» (art. 40.1); define como hecho imponible «las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos aptos para circular por las vías públicas [...]» (art. 41); y establece que este impuesto «deberá nutrir a partes iguales el Fondo Climático y el Fondo de Patrimonio Natural» (art. 40.2).

El 3 de noviembre de 2017, el abogado del Estado, en representación del presidente del Gobierno, interpuso recurso de inconstitucionalidad contra dicho impuesto autonómico por haber «excedido los límites que para el establecimiento de impuestos autonómicos impone el artículo 6.2 y 3 LOFCA». Entre otras alegaciones señala que este impuesto es «idéntico y duplica el impuesto especial sobre determinados medios de transporte, regulado en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre». Es decir, ambos «gravan la titularidad de vehículos y lo hacen en función de las emisiones de CO₂». Además, considera que «se solapa con el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica (Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo), pues grava los mismos bienes, con las mismas exenciones, y recae sobre las mismas personas»; por ello, «la ley debía haber establecido las medidas de compensación o coordinación a favor de las corporaciones locales que reclama el citado artículo 6.3 LOFCA».

Finalmente, en la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 87/2019, de 20 de junio (NFJ074076), el pleno ha declarado la constitucionalidad de los artículos 40 a 50 que regulan el impuesto.

2. Doctrina del tribunal

La sistemática del tribunal para analizar esta controversia se plantea en el fundamento jurídico (FJ) 19.º, con la siguiente estructura:

Primero. Reitera que las comunidades autónomas tienen la facultad de establecer tributos, pero no deben incurrir en las prohibiciones de doble imposición del artículo 6, párrafos 2.º y 3.º, de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA).

El tribunal manifiesta que el análisis de estos impuestos se realizará no solo atendiendo a sus elementos esenciales, sino que será necesario apreciar «otros aspectos como los supuestos de no sujeción y exención, el sujeto pasivo y los elementos de cuantificación».

Segundo. El tribunal analiza la supuesta concurrencia con el impuesto sobre matriculación.

El tribunal comienza resaltando los orígenes de este impuesto: «creado para remediar la pérdida de recaudación derivada de la supresión en 1992 del tipo incrementado anteriormente existente en el IVA». La sentencia concluye que se trata de un impuesto meramente recaudatorio y no medioambiental (salvo en algún rasgo secundario).

En contraste, el impuesto autonómico está «vinculado al principio quien contamina paga» y su recaudación será destinada a partes iguales al fondo climático y al fondo patrimonial natural.

El tribunal destaca que el impuesto sobre matriculación es instantáneo y grava «el consumo o adquisición de ciertos bienes específicos en función de su precio o valor de mercado [base imponible] aunque el tipo de gravamen se fije en función de las emisiones contaminantes».

En cambio, el impuesto autonómico es un tributo periódico que grava «la titularidad de los vehículos contaminantes sujetos en función de sus emisiones de CO₂ con independencia de su precio o valor de mercado y cualquiera sea su destino»; es decir, «prescinde del precio o valor del vehículo y de su uso particular o empresarial, y toma solamente en consideración para calcular la cuota tributaria el dato de las emisiones contaminantes».

El tribunal reconoce que ambos impuestos gravan vehículos, pero advierte que existen diferencias entre los bienes gravados; esto es «no son los mismos [bienes], pues el impuesto autonómico no grava embarcaciones ni aviones, y para los automóviles, que sí gravan ambos impuestos, no toma en consideración, para excluirlos de gravamen, su destino para uso comercial, como sí hace el impuesto estatal» (arts. 65.1 a) y 66).

De la definición de ambos hechos impositivos, el tribunal deduce que no existe una coincidencia esencial, toda vez que:

[...] el impuesto autonómico grava las *emisiones de dióxido de carbono* por los vehículos afectados, mientras que el impuesto estatal grava la *primera matriculación* de los medios de transporte que sujeta a tributación. De acuerdo con este presupuesto de la tributación, el primero es un impuesto periódico; y el segundo, instantáneo (art. 65).

Sobre el aspecto medioambiental de estos impuestos, el tribunal manifiesta que:

[...] debe tenerse en cuenta la posible finalidad extrafiscal de los tributos en liza si bien precisando que para que la finalidad extrafiscal tenga consecuencias de comparación no bastará con que el correspondiente preámbulo de la norma declare dicho objetivo, sino que es preciso que dicha finalidad encuentre reflejo en los elementos centrales de la estructura del tributo.

De lo dicho, el tribunal concluye que el impuesto sobre matriculación tiene una naturaleza fundamentalmente fiscal «aunque pueda encontrarse en él algún rastro extrafiscal orientado a la protección del medio ambiente»; y no busca modificar el comportamiento del sujeto pasivo con la «*renovación del parque móvil* puesto que al ser instantáneo grava en fase única la primera matriculación del vehículo que ya se posee y por el que su titular ya ha pagado el impuesto» (de modo que debería volver a pagarlo en caso de sustituirlo por un nuevo vehículo).

Por estos argumentos, el tribunal concluye que los «elementos configuradores de cada tributo revelan que uno y otro gravan diferentes manifestaciones de capacidad económica».

Tercero. La sentencia examina la concurrencia con el impuesto sobre circulación.

El tribunal reconoce que este impuesto «grava la titularidad de los vehículos de esta naturaleza [tracción mecánica], aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría (art. 92 TRLHL)». Además de la comparación con el impuesto autonómico, la sentencia deduce que ambos tributos coinciden en el sujeto pasivo, en su carácter periódico y en su objeto material, aunque este es «más amplio en el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica porque incluye también a los vehículos no sujetos al impuesto autonómico según el art. 41 de la ley».

La cuota tributaria del impuesto sobre circulación se calcula con arreglo a un cuadro de tarifas que se fija en función de la potencia y clase de vehículos; además, señala la ley que los ayuntamientos podrán incrementar las cuotas aplicando un coeficiente que no podrá ser superior a 2 (art. 95 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales –TRLHL–). El tribunal sostiene que el «impuesto sobre vehículos de tracción mecánica tiene un cierto componente medioambiental, pues su regulación permite a los ayuntamientos reducir la cuota del impuesto por la menor incidencia del vehículo en el medio ambiente, de acuerdo con el art. 95.6 TRLHL».

Con estos argumentos el Tribunal Constitucional concluye que «el impuesto autonómico tampoco se solapa, en el sentido del art. 63 LOFCA, con el impuesto de tracción mecánica». En consecuencia, desestima, también, el recurso contra el artículo 51.3 a) que regula la afectación del impuesto autonómico a determinados fondos.

3. Comentario crítico

3.1. Delimitación positiva del hecho imponible

3.1.1. Formulación legal

La conclusión de la sentencia nos parece correcta en lo esencial: el hecho imponible del impuesto catalán es distinto de los supuestos de hecho correspondientes al impuesto sobre matriculación y al impuesto sobre circulación. No obstante, pensamos que la argumentación formulada por el tribunal presenta algunas deficiencias.

La primera está en la asunción literal de la fórmula utilizada por la ley catalana para definir el hecho imponible. El tribunal acepta al pie de la letra lo que indica el artículo 41 de la ley: «constituye el hecho imponible del impuesto las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos aptos para circular por las vías públicas» incluidos dentro de ciertas categorías (turismos, furgonetas, motocicletas).

Esto no es exacto, pues el nacimiento de la obligación tributaria no depende de las emisiones reales de dióxido de carbono, sino de la mera titularidad del vehículo en la fecha del devengo. Un vehículo que no circule carecerá de emisiones y, sin embargo, su titularidad determinará la aplicación del impuesto.

Por tanto, el auténtico hecho imponible consiste en la titularidad de ciertos vehículos (turismos, furgonetas y motocicletas), aptos para circular por las vías públicas y susceptibles de emitir dióxido de carbono en función de sus características técnicas.

3.1.2. Irrelevancia del destino de la recaudación

Tampoco nos parece especialmente afortunada la mención que realiza el tribunal al carácter «finalista» (léase *afectado*) del impuesto catalán para destacar la diferencia con el hecho imponible del impuesto sobre matriculación.

Es cierto que se trata de un planteamiento consolidado en la jurisprudencia constitucional (cfr. entre otras la STC 120/2018, de 31 de octubre –NCJ063652–, relativa al impuesto extremeño sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, FJ 5.º). Sin embargo, en

nuestra opinión, el destino de la recaudación del impuesto catalán sobre vehículos es irrelevante para determinar si su hecho imponible coincide o no con el de otros impuestos estatales y locales. A nuestro juicio, los hechos imposables son distintos, con independencia del destino atribuido a la recaudación del impuesto catalán.

Pensamos que el error tiene su origen en una deficiente interpretación de la STC 168/2004, de 6 de octubre (NFJ019413), relativa al «gravamen [catalán] sobre los elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil». En este caso, el hecho imponible se configuraba como la realización de actividades de riesgo que obligaban a la administración a incrementar el gasto en protección civil; es decir, se financiaba una actividad que debía realizarse como consecuencia del riesgo gravado por el tributo.

En definitiva, el «gravamen» presentaba un cierto carácter «sinalagmático» que lo aproximaba a las tasas y a las contribuciones especiales. En palabras del tribunal «el gravamen [sobre el riesgo] no es un tributo de carácter contributivo, sino que prima su vertiente retributiva, pues su exacción no depende del valor del bien o de la renta que potencialmente produzca, sino del riesgo que encierra, de su peligrosidad, medidos en términos de protección civil» (FJ 10.º, letra c). El *gravamen sobre el riesgo* no buscaba desincentivar las actividades sometidas a tributación, sino financiar un gasto público relacionado con ellas. En cambio, el impuesto catalán sobre el CO₂ pretende fomentar la adquisición de vehículos menos contaminantes, por lo que su afectación debería resultar irrelevante a efectos de la prohibición de doble imposición establecida por el artículo 6.2 y 3 de la LOFCA.

3.1.3. Diversidad en la capacidad económica gravada

Según el tribunal:

[...] los restantes elementos configuradores de cada tributo [el impuesto sobre matriculación y el impuesto catalán] revelan que uno y otro gravan diferentes manifestaciones de capacidad económica. Así, el impuesto estatal es un impuesto instantáneo, como el IVA, que persigue conforme a esa naturaleza gravar (en realidad sobregavar) el consumo o adquisición de ciertos bienes específicos en función de su precio o valor de mercado (base imponible), mientras que el impuesto autonómico es un impuesto periódico que grava la titularidad de los vehículos contaminantes sujetos en función de sus emisiones de CO₂ con independencia de su precio o valor de mercado y cualquiera que sea su destino, con las escasas exenciones antes señaladas.

Como veremos enseguida, la referencia a las «escasas exenciones» del impuesto catalán es engañosa, pues no se sujetan a dicho tributo los vehículos pesados (afectos, por su propia naturaleza a actividades económicas). El impuesto sobre matriculación tiene en cuenta la capacidad económica en la base imponible (precio de adquisición del vehículo)

y la modula en función de los tipos de gravamen (fijados en atención a las emisiones teóricas). En cambio, el impuesto catalán prescinde de la capacidad económica (salvo la vaga referencia a la titularidad de cualquier vehículo como manifestación de riqueza) pues fija el gravamen exclusivamente en función del tipo de vehículo y las emisiones teóricas. Por ejemplo, el precio de un turismo con motor eléctrico (excluido de gravamen) es superior al de un vehículo de similares prestaciones con motor de combustión, de modo que se produce una desviación del principio de capacidad económica. Esta desviación se justifica constitucionalmente en la finalidad medioambiental (art. 45 de la Constitución española –CE–), por lo que no debería presentarse por el tribunal como una «manifestación distinta» de capacidad económica. La propia sentencia reconoce que el impuesto catalán se basa en «el principio quien contamina paga».

Así el tribunal señala:

[...] tomando en consideración los *elementos centrales* del impuesto estatal [de matriculación] no puede afirmarse que este sea un impuesto medioambiental, sino un impuesto sobre el consumo de ciertos bienes para uso particular. Es, en fin, un impuesto fundamentalmente fiscal, aunque pueda encontrarse en él algún rastro [sic] extrafiscal orientado a la protección del medio ambiente.

Esta afirmación tampoco nos parece adecuada. El tribunal se apoya en el origen histórico del impuesto sobre matriculación como un sustituto del tipo incrementado del impuesto sobre el valor añadido, pero, aunque es consciente de ella, minusvalora la reforma operada por la disposición adicional 8.^a de la Ley 34/2007 que fija el tipo de gravamen en función de las emisiones teóricas de CO₂.

Parece como si el tribunal considerase que la configuración de la base imponible marca la naturaleza del impuesto, mientras que la regulación de los tipos se limita a imprimir «algún rastro extrafiscal». Esto es discutible, como lo demuestra la ausencia de gravamen (tipo cero) de los vehículos cuyas «emisiones oficiales de CO₂ no sean superiores a 120 g/km» (art. 70.1, epígrafe 1.º a) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales). Así, los vehículos eléctricos no tributarán por el impuesto estatal ni por el catalán.

El Tribunal Constitucional llega a contraponer ambos impuestos en los siguientes términos:

[el impuesto catalán] pretende así *modificar comportamientos o al menos hacer pagar por ellos* [misma STC 53/2014, FJ 6 c)], finalidad ausente en el impuesto estatal al menos en este segundo supuesto de renovación del parque móvil, puesto que, tratándose de un impuesto instantáneo, el impuesto estatal grava en fase única la primera matriculación del vehículo, embarcación o aeronave, de modo que su sustitución supondría siempre la realización de un nuevo hecho imponible que se evitaría, en cambio, si se mantiene el vehículo que ya se posee y por el que su titular ya ha pagado el impuesto.

Esta afirmación nos parece inadecuada. Desde luego, el impuesto estatal es instantáneo y el catalán periódico. Esto permite distinguir los hechos imponibles, pero no es suficiente para extraer consecuencias sobre la eficacia ambiental de ambos tributos.

Así, insistimos en esta idea, los vehículos eléctricos se someten a un tipo de gravamen cero en el impuesto sobre matriculación, de modo que –en contra de lo que afirma el tribunal– la sustitución del automóvil no supondría ningún gravamen adicional. Además, a la hora de adquirir un nuevo vehículo el impuesto estatal puede suponer un incentivo superior al catalán, pues la cuantía que se ahorra de modo inmediato (hasta un 14,75 % del precio del vehículo en defecto de normativa autonómica) puede tener mayor impacto sobre la conducta del contribuyente que la perspectiva de un pago periódico derivado del impuesto catalán). Es cierto que las tarifas del impuesto estatal han quedado desfasadas respecto de los avances tecnológicos y que deberían actualizarse, pero esto no permite afirmar que el impuesto no incentiva el cambio de conductas ni que su carácter ambiental se limita a «algún rastro extrafiscal».

3.1.4. No coincidencia con el hecho imponible del impuesto sobre circulación

El tribunal considera –con acierto– que el hecho imponible del impuesto catalán no coincide con el hecho gravado por el impuesto sobre circulación. Es cierto que ambos gravan la titularidad de un vehículo apto para circular, pero los criterios de cuantificación son muy distintos: el impuesto municipal tiene en cuenta ciertos criterios indicativos –de modo muy impreciso– del gasto que el vehículo supondrá para el municipio, mientras que el impuesto autonómico se basa en sus emisiones teóricas de dióxido de carbono.

Ahora bien, la Ley de haciendas locales permite establecer bonificaciones de hasta el 75 % para los vehículos más respetuosos con el medio ambiente (art. 95.6 TRLHL). El tribunal se pregunta si esta bonificación transforma el impuesto municipal en un tributo medioambiental.

Para resolver esta cuestión el tribunal se inspira en la Sentencia 4/2019, de 17 de enero (NCJ063783), relativa al impuesto catalán sobre viviendas vacías. Aquella sentencia consideró compatible este impuesto autonómico con el recargo municipal sobre viviendas desocupadas. La Sentencia 87/2019 (NFJ074076), que comentamos, considera que «la precedente doctrina es de aplicación *mutatis mutandis*, al caso que nos ocupa y conduce a considerar que el impuesto autonómico tampoco se solapa, en el sentido del art. 6.3 LOFCA, con el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica» (FJ 19.º c).

Pensamos que el paralelismo entre ambas situaciones es más imperfecto de lo que considera el tribunal.

Según el artículo 74.2 del TRLHL, «tratándose de inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente, por cumplir las condiciones que se de-

terminen reglamentariamente, los ayuntamientos podrán exigir un recargo de hasta el 50 por ciento de la cuota líquida» del impuesto sobre bienes inmuebles (IBI).

El tribunal consideró que dicho recargo es:

[...] una circunstancia más de las que el legislador ha decidido tomar en cuenta para la cuantificación del IBI. Ahora bien [...] los impuestos comparados no tienen la misma finalidad, siendo fundamentalmente extrafiscal en el tributo autonómico, concretamente incentivar la puesta en alquiler de viviendas desocupadas en poder de personas jurídicas (aunque lógicamente también sirva a la consecución de unos ingresos con los que financiar el gasto público), mientras que el tributo local persigue un fin principalmente fiscal (sin perjuicio de que para la modulación de la carga tributaria se haya asumido algún criterio extrafiscal (STC 4/2019 –NCJ063783–, FJ 6.º b).

Por tanto, concluye el tribunal que el impuesto catalán sobre viviendas desocupadas no podía considerarse incompatible con dicho recargo.

Discrepamos de este argumento. Aunque el recargo se aplique sobre la cuota del IBI, tal recargo constituye un tributo con una naturaleza claramente extrafiscal cuyo específico supuesto de hecho consiste en la desocupación permanente de la vivienda. Se da, por tanto, una plena coincidencia entre el hecho imponible del recargo y el supuesto de hecho del impuesto catalán.

La constitucionalidad del impuesto sobre viviendas desocupadas no debía haberse fundado en un argumento tan formalista como el que utiliza el tribunal, sino en la imposible aplicación del recargo como consecuencia de la inacción del Estado que no ha aprobado el indispensable desarrollo reglamentario y, por consiguiente, no puede invocar su negligencia como excusa para privar a las comunidades autónomas de esta materia imponible. Claro que tal argumento chocaría con la criticable STC 26/2015, de 19 de febrero (NFJ057541) relativa al impuesto estatal sobre depósitos en entidades de crédito, pues el tribunal consideró legítimo que el Estado privara de competencias tributarias a las comunidades autónomas mediante la creación de un hecho imponible sometido a un tipo cero.

A nuestro entender el artículo 6 de la LOFCA (párrafos 2.º y 3.º) busca evitar la doble imposición, pero no impide que dos impuestos, con diversos hechos imponibles, establezcan incentivos sobre una misma conducta (en nuestro caso la adquisición de vehículos menos contaminantes). En otras palabras, la LOFCA prohíbe la concurrencia entre recargos e impuestos (aunque el tribunal lo niegue), pero no la concurrencia entre incentivos fiscales establecidos por tributos con distintos hechos imponibles.

Por otra parte, el incentivo previsto por el impuesto catalán se limita a las emisiones de dióxido de carbono, mientras que el artículo 95.6 del TRLHL permite atender a cualquier otra característica de los vehículos favorable para el medio ambiente.

En definitiva, consideramos acertada la conclusión a que llega el Tribunal Constitucional, pero nos parece inadecuado que base su razonamiento en un supuesto paralelismo entre un recargo y una bonificación.

3.2. Delimitación negativa del hecho imponible

3.2.1. Relevancia del distinto ámbito material del hecho imponible

Según el tribunal, una diferencia destacable entre el impuesto sobre matriculación y el tributo catalán está en el distinto ámbito material de ambas figuras:

[...] los medios de transporte afectados no son los mismos, pues el impuesto autonómico no grava embarcaciones ni aviones, y para los automóviles, que sí gravan ambos impuestos, no toma en consideración, para excluirlos de gravamen, su destino para uso comercial, como sí hace el impuesto estatal.

Aunque esta afirmación sea literalmente cierta, pensamos que no resulta relevante para determinar si existe una superposición entre ambos hechos imposables.

Por una parte, la diferencia es menor de lo que parece, pues ya sabemos que los vehículos pesados (cuya utilización solo tiene sentido en el seno de actividades económicas) no están sujetos al impuesto catalán.

Además, pensamos que no basta con gravar un subconjunto del hecho imponible de un impuesto estatal para afirmar que el hecho imponible del impuesto autonómico sea distinto. Imaginemos que existiera un impuesto estatal sobre todo tipo de vehículos en función de sus emisiones de dióxido de carbono, ¿sería entonces admisible un impuesto catalán que se limitara a gravar los vehículos de turismo atendiendo a sus emisiones? Pensamos que la respuesta ha de ser negativa si no quiere privarse de toda virtualidad al artículo 6 de la LOFCA.

3.2.2. No sujeción de vehículos pesados

La ley catalana no contiene preceptos de no sujeción, pero la estructura del hecho imponible no contempla el gravamen a los vehículos pesados, lo que equivale a una no sujeción implícita. ¿Cuál es la razón de esta exclusión? Podemos aventurar dos motivos:

- a) Los fabricantes no están obligados a suministrar información técnica sobre las emisiones de CO₂ de los vehículos pesados.
- b) El sector del transporte pesado tiene un gran poder reivindicativo, de modo que el establecimiento de un impuesto sobre sus vehículos podría provocar consecuencias sociales y políticas muy negativas.

Este último argumento tiene carácter «pragmático». Pensemos en la reacción de los transportistas frente a las restricciones para la devolución del céntimo sanitario en 2014 o el reciente bloqueo de las carreteras por tractores de agricultores neerlandeses ante el anuncio de medidas dirigidas a reducir las emisiones de óxido de nitrógeno. Por este motivo la Comisión de Expertos de Transición Energética (2018, p. 287) señalaba en su informe que una tributación «ambiental» del diésel debería acompañarse de medidas para «[mitigar] el impacto sobre determinados colectivos de usuarios sensibles (como agricultores o profesionales del transporte que utilicen gasóleo A)».

El otro razonamiento (ausencia de datos) es de naturaleza «técnica», pero presenta un carácter transitorio: el Reglamento (UE) 2018/956 del Parlamento y del Consejo, de 28 de junio de 2018, sobre el seguimiento y la comunicación de las emisiones de CO₂ y el consumo de combustible de los vehículos pesados nuevos obliga a los fabricantes a suministrar información sobre las emisiones de dióxido de carbono a partir de 2020. Además, estas emisiones deben irse reduciendo según el Reglamento (UE) 2019/1242 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de junio de 2019, por el que se establecen normas de comportamiento en materia de emisiones de CO₂ para vehículos pesados nuevos.

Además, como muestra el Anteproyecto de Ley de Modificación de la Ley catalana 16/2017 (DOGC núm. 7933, de 6 de agosto de 2019), existen mecanismos de estimación objetiva que permiten aproximarse a las emisiones potenciales de los vehículos que no dispongan de documentación sobre sus emisiones teóricas (art. 43 bis), aunque el citado anteproyecto siga sin contemplar los vehículos pesados.

Según el preámbulo del Reglamento (UE) 2019/1242, «Las emisiones de CO₂ de los vehículos pesados, como camiones, autobuses y autocares, representan aproximadamente el 6 % del total de emisiones de la Unión y el 25 % de las emisiones de CO₂ de su transporte por carretera» (apartado 9.º). Por tanto, excluir de gravamen tales vehículos resulta inconsistente con la pretendida finalidad ambiental del impuesto catalán. Es cierto que pueden existir mecanismos técnicos más precisos para medir sus emisiones (teniendo en cuenta los kilómetros realmente recorridos), pero esto exigiría la regulación de un gravamen específico.

Es más, a la vista de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre el impuesto de grandes superficies catalán [STJUE de 26 de abril de 2018, ANGED v. Generalitat de Catalunya, C-233/16 –NFJ070206–], podría pensarse que la exclusión de los vehículos pesados roza la prohibición de ayudas de Estado (al menos cuando se disponga de información sobre las emisiones de tales vehículos y siempre que se supere el importe de la regla de *minimis*). Recordemos que dicha sentencia declaró ayuda de Estado la *no sujeción* de los grandes establecimientos colectivos por considerar que resultaba incoherente con el supuesto carácter ambiental del tributo (cfr. Del Blanco García y Herrera Molina, 2018, pp. 17 y 34).

3.3. Ámbito territorial de aplicación: posibilidad de gravar vehículos situados fuera de Cataluña

Según el artículo 42 de la ley catalana (examinado por el Tribunal Constitucional):

Son sujetos pasivos del impuesto:

- a) Las personas físicas titulares del vehículo residentes en Cataluña.
- b) Las personas jurídicas, así como las entidades carentes de personalidad jurídica que constituyan una unidad económica o un patrimonio susceptibles de imposición definidas como obligados tributarios por la normativa tributaria general, que sean titulares del vehículo y que tengan su residencia en Cataluña, o tengan en Cataluña un establecimiento, sucursal u oficina, en los términos que se establezcan por reglamento.

Es decir, se van a someter a gravamen, con independencia de su localización física, todos los vehículos cuya titularidad corresponda a: 1) las personas físicas residentes en Cataluña; 2) las personas jurídicas y entes sin personalidad residentes en Cataluña y 3) aquellas personas y entidades que, sin residir en Cataluña dispongan en dicho territorio de «un establecimiento, sucursal u oficina». En este último caso, los términos exactos de la sujeción se remiten a una futura norma reglamentaria.

Así pues, una empresa de alquiler de vehículos de turismo que tenga su sede en Cataluña deberá tributar en dicha comunidad autónoma por los vehículos de que disponga en toda España, incluyendo Canarias, Islas Baleares, Ceuta y Melilla. En nuestra opinión esta norma puede quebrantar el artículo 157.2 de la CE («las comunidades autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio») y su concreción por el artículo 9 a) de la LOFCA («no podrán sujetarse [a los impuestos propios de las comunidades autónomas] elementos patrimoniales situados, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva comunidad autónoma»).

Es cierto que la STC 150/1990, de 4 de octubre (NFJ004014), consideró constitucional el establecimiento de un recargo autonómico sobre el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Según el tribunal:

[...] en el Impuesto sobre la Renta, es la renta personal la materia imponible que el legislador decide someter a imposición (STC 37/1987, fundamento jurídico 14), y, a la vez, la tenida en cuenta por la Ley al configurar el hecho imponible del tributo. El artículo 157.2 de la Constitución prohíbe a las comunidades autónomas adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio, pero no sobre la renta de las personas con domicilio fiscal en su territorio, aunque esta renta provenga, en parte, de bienes localizados fuera de la comunidad autónoma.

Pensamos que este argumento no es trasladable al impuesto catalán, pues –aunque la ley no lo diga expresamente– este tiene naturaleza real; es decir, recae sobre determinados bienes considerados de modo individualizado.

Quizá podría argumentarse que los vehículos de motor, como bienes muebles y autopropulsados, no están situados de modo permanente en el territorio de una específica comunidad autónoma, de modo que deben gravarse en el domicilio fiscal de su titular. Este razonamiento puede ser adecuado en el caso de los vehículos de uso particular, pero no resulta convincente para los automóviles de un establecimiento empresarial situado fuera de la comunidad autónoma, aunque la sede de dicho negocio radique en Cataluña. Pensemos en una sociedad dedicada al alquiler de vehículos de turismo, cuya sede esté en Cataluña y opere a través de oficinas situadas en toda España en las que se encuentran físicamente una buena parte de los vehículos.

La ley catalana es consciente de este problema, pues somete también a gravamen –en los términos establecidos reglamentariamente– los vehículos de las entidades no residentes en la comunidad autónoma que «dispongan de un establecimiento, sucursal u oficina en Cataluña» en los términos previstos reglamentariamente. De este modo la ley evita perder la recaudación correspondiente a vehículos de personas que no tienen su residencia fiscal en Cataluña.

El Anteproyecto de Ley de Reforma (Modificación de la ley catalana) precisa este supuesto estableciendo que en tal caso el gravamen se limita a «los vehículos que, de acuerdo con los datos que consten en los registros públicos correspondientes estén domiciliados en Cataluña». En cambio, la norma no excluye de gravamen los vehículos «domiciliados» fuera de Cataluña cuya titularidad corresponda a una empresa con domicilio social en Cataluña.

El impuesto municipal sobre vehículos de tracción mecánica presenta una problemática similar. El artículo 97 del TRLHL prevé que «La gestión, liquidación, inspección y recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria corresponde al ayuntamiento del domicilio que conste en el permiso de circulación del vehículo». Según apunta Carmen Banacloche Palao (2019, p. 134) puede ocurrir que «dicho domicilio no coincida con el domicilio habitual del sujeto pasivo, o con el centro de gestión o dirección del negocio» (aunque esta situación podría considerarse contraria al art. 60 del texto refundido de la Ley sobre tráfico, circulación de vehículos a motor y seguridad vial).

Esta deficiencia normativa ha sido utilizada por algunos pequeños municipios para establecer generosas bonificaciones de carácter falsamente ambiental (amparadas formalmente en el art. 95.6 TRLHL) para atraer el «domicilio» de empresas de alquiler de vehículos que, en realidad, no operan en el término municipal.

En palabras de García Martínez y Vega Borrego, esta norma «propicia la aparición de paraísos fiscales para vehículos, que ha conducido [...] a la domiciliación de las flotas de algunas empresas en municipios que han establecido un tipo de gravamen inferior al pre-

visto en aquel en que se encuentra el domicilio real del sujeto pasivo» (2011, ap. 8.8.1. Cfr. en el mismo sentido Banacloche Palao, 2019, p. 118).

Por estos motivos la Comisión de Expertos para la Reforma de las Haciendas Locales:

[...] considera necesaria la modificación del punto de conexión para la exacción del impuesto, fijando la competencia a través de unas reglas más coherentes, con el objeto de atribuir cierta correspondencia entre los ingresos generados con ocasión del pago del tributo con los gastos en que incurre cada municipio en función del uso del vehículo en su demarcación territorial (2017, p. 42).

En concreto, se propone que «para aquellas empresas dedicadas al transporte de mercancías y personas, a partir de un determinado umbral de flota de vehículos, la cuota podría ser nacional con un tipo único con reparto en función de la población» (2017, p. 41).

En cualquier caso, pensamos que las deficiencias del impuesto local no justifican una regulación autonómica que grava vehículos situados fuera del territorio de la comunidad, pues la prohibición establecida por la CE y la LOFCA se refiere expresamente a los tributos autonómicos.

3.4. Deficiencias técnicas en la regulación del impuesto y propuestas de reforma por el anteproyecto de ley

Además de la deficiente formulación del hecho imponible, la ley catalana presenta ciertos defectos técnicos:

- La regulación del devengo y del periodo impositivo muestra alguna deficiencia: el devengo se produce, por regla general, el primer día del periodo impositivo y, sin embargo, tiene lugar el último día en el caso de baja definitiva o baja temporal por robo, lo cual dará lugar a una modificación sobrevenida del momento en que nace la obligación tributaria. De todos modos, la regulación catalana ofrece una mejora sustancial sobre la normativa del impuesto municipal sobre circulación, pues establece el prorrateo por días, en lugar de trimestres.
- Los elementos de cuantificación se regulan de modo fragmentario, en especial por lo que se refiere a la base imponible.
- No se prevé una regla específica para los vehículos híbridos, por lo que su gravamen se equipara, de manera injustificada, a los vehículos con motores de combustión.

Estos problemas se resuelven en el Anteproyecto de Ley de Modificación de la Ley catalana 16/2017. Por lo que se refiere al periodo impositivo y al devengo, el proyectado artículo 46 resuelve las dudas que planteaba la redacción inicial. El futuro artículo 43 bis contempla

con detalle la regulación de la base imponible estableciendo reglas especiales para los casos en que no se disponga de datos sobre las emisiones teóricas del vehículo y para los «híbridos eléctricos».

4. El impuesto catalán como modelo para un futuro impuesto local sobre vehículos

El impuesto catalán busca combatir el cambio climático, desincentivando el uso de vehículos en atención a sus emisiones de dióxido de carbono. Se trata, por tanto, de reaccionar frente a un problema global. Por este motivo, podría ser conveniente extender la solución catalana –eliminando sus posibles imperfecciones– al conjunto del territorio nacional o, mejor aún, al ámbito de la Unión Europea.

La armonización europea se intentó, sin éxito, mediante la Propuesta de Directiva del Consejo sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo (COM (2005) 261 final) (cfr. De la Iglesia Lema, 2010, p. 171 y ss.). En el caso español la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español realizó la siguiente propuesta:

[...] Debería procederse a la reforma de los actuales Impuestos sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM) e Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte (IDTM), con arreglo a los siguientes criterios:

- a) Se sustituirían tales impuestos por un nuevo Impuesto sobre el Uso de Vehículos de Tracción Mecánica (IUVTM) de carácter ambiental, cuya cuota dependería de la emisión de dióxido de carbono de cada vehículo. Su gravamen podría minorarse cuando el vehículo fuera objeto de modificaciones que redujeran las emisiones y eximirse para los vehículos de uso exclusivo de personas con discapacidades.
- b) La regulación del nuevo impuesto correspondería al Estado y sería igual para todos los Municipios y Comunidades Autónomas, dada su finalidad de preservación del medio ambiente.
- c) Se gestionaría por los Municipios, que transferirían a su respectiva Comunidad Autónoma la participación en su recaudación que se estableciese con carácter general» (2014, propuesta núm. 92, p. 333).

Más recientemente, la Comisión de Expertos para la Revisión del Sistema de Financiación Local ha propuesto:

[...] que la tarifa del [impuesto sobre circulación] se configure mediante dos elementos: un componente patrimonial (cuota fija) que atenderá a compensar el uso del titular del vehículo de las infraestructuras municipales, y un componente extra-

fiscal (cuota variable) en función de la eficiencia ambiental del vehículo, graduando el tipo en función del nivel de contaminación que produce.

Ante la pasividad del Estado, Cataluña ha dado un paso al frente. Quizá otras comunidades autónomas sigan este ejemplo, respaldadas por la declaración de constitucionalidad.

Como hemos visto, los criterios de aplicación territorial previstos por la ley catalana llevan a gravar vehículos afectos a actividades económicas desarrolladas fuera de Cataluña. Por otra parte, desde el punto de vista jurídico, hubiera sido deseable que se establecieran medidas transitorias para prever el gravamen paulatino de los vehículos pesados una vez que se disponga de datos técnicos generalizados sobre sus emisiones. Además, aunque el impuesto catalán respete las exigencias del artículo 6.2 y 3 de la LOFCA, es innegable que origina una múltiple imposición sobre los vehículos.

Estos motivos aconsejarían el establecimiento de un impuesto regulado de modo uniforme por el Estado que sustituyera al actual impuesto sobre circulación (y, tal vez, al de matriculación). Claro está que, en el momento actual, esto exigiría adoptar medidas de compensación a favor de la Comunidad Autónoma de Cataluña.

En el momento de redactarse estas líneas, la Comisión Europea trabaja en la elaboración de una nueva propuesta para reformar la imposición energética. Se trata de introducir el contenido potencial de dióxido de carbono como criterio de cuantificación de los impuestos sobre hidrocarburos. Teniendo en cuenta la regla de unanimidad es posible que estas propuestas fracasen. Si España decidiera adoptarlas de modo unilateral –la vigente directiva permite hacerlo así– tal medida debería coordinarse con los demás impuestos que recaigan sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de motor.

Referencias bibliográficas

- Banacloche Palao, C. (2019). Algunas cuestiones en torno al IVTM a la luz del Informe de la Comisión de Expertos para la Revisión del Sistema de Financiación Local (julio 2017). En P. Chico de la Cámara (Dir.), *Aspectos de interés para una futura reforma de las Haciendas Locales*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español. (2014). *Informe*. Madrid.
- Comisión de Expertos para la Revisión del Sistema de Financiación Local. (2017). *Informe*. Madrid.
- Comisión de Expertos de Transición Energética. (2018). *Análisis y propuestas para la descarbonización*. Madrid.
- Iglesia Lema, E. de la. (2010). La reforma de la fiscalidad del automóvil en la Unión Europea. *Dereito*, 19(1), 171-196.

Blanco García, Á. del y Herrera Molina, P. M. (2018). El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales y el Derecho europeo. *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, 3, 7-34.

García Martínez, A. y Vega Borrego, F. (2010). El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica. En D. Marín-Barnuevo Favo y J. Ramallo Massanet (Dirs.), *Los tributos locales*. Madrid: Civitas.

Naturaleza jurídica de las criptomonedas

Análisis de la **STS de 20 de junio de 2019, rec. núm. 998/2018**

José Francisco Sedeño López

*Investigador predoctoral del Área de Derecho Financiero.
Universidad de Málaga*

Extracto

Es una realidad innegable que en los últimos años las criptomonedas en general y el bitc oin en concreto han alcanzado gran protagonismo. No obstante, la tenencia, adquisici on o enajenaci on de estas criptomonedas genera una serie de consecuencias jurídicas y tributarias que se han de tener en cuenta a la hora de realizar operaciones. Uno de los principales inconvenientes que presenta este fen omeno es la inseguridad jurídica que le rodea: en especial, las dudas sobre su naturaleza jurídica. Sin embargo, la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo se ha pronunciado recientemente sobre el tema en la Sentencia 326/2019, determinando que, al menos a efectos de responsabilidad civil derivada de ilícito penal, el bitc oin ha de ser considerado un activo patrimonial inmaterial. En el presente comentario abordaremos las consecuencias jurídicas del primer pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre las criptomonedas.

1. Supuesto de hecho

En el presente supuesto, el señor A funda la sociedad Cloudt Trading&DVS LTD para dedicarse a suscribir contratos de Trading de Alta Frecuencia, por los que se compromete a la gestión de bitcoins a cambio de una contraprestación. Bajo estas condiciones, M., S., O., Y. y J. entregan los bitcoins, pero, en el momento de vencimiento del contrato, los denunciantes no reciben contraprestación alguna.

La Sección Tercera de la Audiencia Provincial de Madrid dicta el 7 de marzo de 2018 la Sentencia 185/2018, en la que condena al señor A como autor de un delito de estafa a las penas de dos años de prisión e inhabilitación del derecho de sufragio pasivo, además de quedar obligado a indemnizar a M., S., O., Y. y J. «en el valor de la cotización del bitcón en el momento de finalización de cada uno de sus respectivos contratos».

Ante esta resolución, los afectados formalizaron recurso de casación al entender que habían sido vulnerados los artículos 110 y 111 del Código Penal, solicitando la restitución de los bitcoins sustraídos, y no de su valor en euros.

2. Doctrina del tribunal

El Tribunal Supremo considera correcta la posición de la Audiencia Provincial en este asunto, pues entiende que, aunque jurisprudencialmente se ha reconocido la obligación de restituir el objeto del delito, incluso el dinero, «tampoco el bitcón es algo susceptible de retorno, puesto que no se trata de un objeto material, ni tiene la consideración legal de dinero». El tribunal concluye finalmente determinando que «el bitcón no es sino un activo patrimonial inmaterial», por lo que la vía adecuada para resarcir el daño es la fijación de una indemnización por el valor en euros de la aportación realizada, incrementada en concepto de la rentabilidad perdida, y no la restitución de los bitcoins sustraídos.

Por tanto, el tribunal desestima el recurso presentado por los denunciantes.

3. Comentario crítico

Las criptomonedas, basadas en la tecnología *blockchain*, han alcanzado una fama ostensible en los últimos años. El Banco Central Europeo (BCE) las definió, en un informe del año 2015, como «la representación digital de valor, no emitida por ninguna autoridad bancaria central, institución de crédito o emisor de dinero electrónico reconocido, que, en ciertas ocasiones, puede ser utilizada como medio de pago alternativo» (2015, p. 54). Además, conviene tener claro que las criptomonedas, también conocidas como «dinero virtual», no son ni dinero fiduciario ni dinero electrónico. En efecto, tanto el dinero fiduciario como el electrónico son emitidos por una autoridad central, su unidad de cuenta son monedas de curso legal (euros, dólares, libras...) y se encuentran reguladas, mientras que las criptomonedas se caracterizan por generarse de forma descentralizada por una comunidad de usuarios, tener su propia unidad de cuenta y no estar reguladas.

A pesar de que existen muchas de ellas, sin duda alguna la que ha tenido más éxito es el bitcóin, que se diferencia de otras (ethereum, ripple, litecoin...) en que se encuentra cuantitativamente limitada a 21 millones de unidades, que se generan como contraprestación cada vez que un usuario o *nodo* valida una transacción u operación. De esta forma, no se requiere de la intervención de una autoridad central que registre cada operación, sino que son los propios usuarios los que de forma descentralizada se encargan de las anotaciones en el registro. En la actualidad, existen casi 17 millones de bitcoins, estimándose que el último se generar  alrededor del año 2140. Aunque en la sentencia se afirme que «se crearon 21 millones de estas unidades», esa cifra est  aún lejos de ser alcanzada. Creemos que tal incoherencia no es más que una muestra de la complejidad técnica del fenómeno, aunque por tratarse de una sentencia pionera en el asunto, hubiese sido aconsejable una mayor precisión.

Así pues, la descentralización y la inmediatez se presentan como principales virtudes de este fenómeno. No obstante, las criptomonedas no se encuentran exentas de inconvenientes, pudiéndose señalar la complejidad, la falta de regulación y su asociación con actividades ilícitas como los principales. De entre estas últimas, la estafa, el blanqueo de capitales y el fraude fiscal aparecen como las más comunes.

En este sentido, atendiendo a la legislación actual, no hay en nuestro ordenamiento una definición legal de qué ha de entenderse por criptomonedas. No obstante, hasta el momento, cuatro habían sido las posibilidades discutidas por la doctrina, si bien dos de ellas han sido las que más apoyos han conseguido.

En primer lugar, cabría plantearse la posibilidad de considerar una criptomoneda como una suerte de «título valor», tal y como hace la abogada general, en el asunto C-461/12, Granton Advertising. Sin embargo, esta posición no parece adecuada, en tanto en cuanto el título valor confiere a su titular un derecho de crédito, mientras que la criptomoneda se rige por las leyes de la oferta y la demanda, siendo necesario encontrar a un comprador que est  dispuesto a adquirirla para que pueda obtenerse el pago. Además, como señalan Pedreira

y Álvarez (2018), una de las principales características del título valor es la existencia física del mismo, condición imposible de cumplir en el caso del bitcóin.

En segundo lugar, y dado que las criptomonedas han venido siendo utilizadas como un medio de inversión, podríamos pensar que pueden calificarse como instrumento financiero, opción que ha sido analizada por Navas (2015). No obstante, la Directiva 2004/39/CE, relativa a los mercados de instrumentos financieros (MiFid), establece que los medios de pago no pueden ser considerados como instrumentos financieros. Por consiguiente, siguiendo la definición que da el BCE de criptomoneda y, dado que el bitcóin surgió para ser utilizado como alternativa al dinero de curso legal, esta opción quedaría descartada.

A pesar de que hay autores que han contemplado las dos posibilidades anteriores, la discusión entre la consideración de las criptomonedas como bien mueble o como medio de pago ha sido sin duda alguna la más importante. Los autores que defienden la primera posición entienden que el bitcóin es un bien mueble digital de naturaleza privada, con fundamento en los artículos 335, 337 y 345 del Código Civil; por su parte, los autores que defienden la consideración de que las criptomonedas fueron concebidas para ser utilizadas como medio de pago, por lo que en el mismo sentido que se pronuncia el BCE, esta debe ser su calificación jurídica. Es cierto que la Ley 46/1998, de 17 de diciembre, sobre introducción del euro, establece que los billetes y monedas denominados euros son los únicos de curso legal en nuestro país; sin embargo, ello no obsta a que haya otros bienes que puedan ser considerados como medio de pago. Además, los escasos pronunciamientos de las instituciones europeas sobre este fenómeno parecen ir en esta dirección, en línea con la tendencia internacional.

Hasta el momento, el debate era meramente doctrinal, puesto que no existía ningún pronunciamiento de los tribunales españoles al respecto. De esta forma, la sentencia objeto de este comentario se convierte en un hito importante, al ser la primera que se pronuncia sobre la naturaleza jurídica de las criptomonedas.

Como ya se ha mencionado, en la sentencia que nos ocupa se determina que el bitcóin ha de ser considerado como un «activo patrimonial inmaterial», alejándose de las calificaciones propuestas por la doctrina. En un principio, podría pensarse que el concepto de «activo patrimonial inmaterial» es similar al de bien mueble digital. Sin embargo, si así fuese, el Tribunal Supremo no habría casado la sentencia, estimando la pretensión de los denunciados, que solicitaban la restitución de los bienes sustraídos, es decir, los bitcoins. Sin embargo, el tribunal descarta esta posibilidad, estableciendo que «tampoco el bitcóin es algo susceptible de retorno, puesto que no se trata de ningún objeto material».

Por el contrario, creemos que esta sentencia se acerca más a la posición sostenida por aquellos autores que consideran el bitcóin como medio de pago. En concreto, el tribunal determina que, aunque no «tiene consideración legal de dinero», se puede utilizar «como un activo inmaterial de contraprestación o de intercambio en cualquier transacción». Sin embargo, no acuerda la restitución de los bitcoins sustraídos, sino que entiende que el medio más adecuado para resarcir el daño es el pago de una indemnización.

De esta forma, el Tribunal Supremo parece dar entrada en nuestro ordenamiento a la consideración del bitcóin como medio de pago, alejándose por tanto de su calificación como bien mueble. No obstante, al no acordar la restitución de los bitcoins, muestra la reticencia de las instituciones ante este fenómeno, al que en ningún momento se quiere equiparar con el dinero de curso legal. Sin embargo, creemos que, siendo el dinero de curso legal y las criptomonedas dos fenómenos totalmente diferentes, son compatibles y no han de tener el mismo *statu quo* jurídico. En este sentido, dada su consideración como medio de pago, la calificación más adecuada de las criptomonedas sería la de divisa virtual no regulada. De hecho, esta fue la posición seguida, a efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA), tanto por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) como por la abogada general en el asunto C-264/14, Skatterverket contra David Hedqvist.

Desde un punto de vista jurídico-tributario, la calificación como bien mueble digital o medio de pago tiene importantes consecuencias, sin que exista un criterio claro por parte de la Dirección General de Tributos (DGT). Por tanto, esta sentencia, aunque verse sobre un supuesto de responsabilidad civil derivada de delito, podría arrojar algo de luz al asunto. En concreto, en relación con el IVA, dos son las principales controversias.

En primer lugar, las operaciones de cambio de divisas de curso legal por bitcoins han sido declaradas como sujetas y exentas, tanto por la DGT (por ejemplo, en las Consultas V2228/2013, de 8 de julio –NFC048471–; V1028/2015, de 30 de marzo; V1029/2015, de 30 de marzo –NFC053948–, y V2846/2015, de 1 de octubre –NFC056308–), como por el TJUE en el asunto C-264/14 (NFJ060055). Sin embargo, mientras que el TJUE consideraba la operación sujeta y exenta en virtud del apartado e), del artículo 135 de la Directiva 2006/112, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común de impuesto sobre el valor añadido, en el que se declaran exentas «las operaciones, incluida la negociación, relativas a la divisas, los billetes de banco y las monedas que sean medios legales de pago», la DGT alcanzaba la misma conclusión, pero equiparando el bitcóin a una moneda electrónica en un primer momento y, posteriormente, apoyándose en el artículo 135.1, apartado d), de la Directiva 2006/112, que incluye a las criptomonedas en el concepto de «otros efectos comerciales». Lo que demostraba la línea seguida por la DGT en este caso no es más que su reticencia a reconocer al bitcóin como medio de pago, algo con lo que parece que en el ámbito comunitario no han tenido problema alguno.

Sin embargo, tras las Consultas V1748/2018, de 18 de junio (NFC069504), y V2034/2018, de 9 de julio (NFC069908), la DGT corrigió su criterio, adoptando la misma posición que el TJUE. De esta forma, la consideración del bitcóin como un activo patrimonial inmaterial refuerza este argumento.

También en relación con el IVA, las adquisiciones de bienes o servicios a cambio de bitcóin pueden ser consideradas como permutas o como compraventa, en función de si se considera el bitcóin como bien o como medio de pago: en el primer caso, la operación de permuta estaría sujeta y no exenta, mientras que, en el caso de la compraventa, la entrega

de bitc oin como medio de pago no estaría sujeta, quedando únicamente sujeta y no exenta la entrega de bienes o prestaci on de servicios. Hasta el momento, no ha habido ningún pronunciamiento de la DGT en este sentido, pero entendemos que la posici on adoptada debería ser la segunda.

En definitiva, la sentencia analizada parece continuar con la tendencia internacional de considerar las criptomonedas como un medio de pago, diferente al dinero de curso legal. Sin embargo, se echa de menos una mayor precisi on a la hora de definir los conceptos, que habría arrojado mayor claridad ante la inseguridad jurídica en torno a este fenómeno.

No se puede perder de vista que la calificaci on jurídica es realizada a efectos de responsabilidad civil derivada de delito, por lo que, a falta de reformas legislativas, habría que esperar a que futuras sentencias se pronuncien en el mismo sentido y confirmen este criterio.

Aun así, la primera sentencia del Tribunal Supremo sobre la más famosa de las criptomonedas ya es una realidad.

Referencias bibliográficas

Banco Central Europeo. (2015). *Virtual currency schemes-a further analysis*. Febrero.

Navas Navarro, S. (2015). Un mercado floreciente: el del dinero virtual no regulado. Especial atenci on a los BITCOINS. *Revista CESCO de Derecho de Consumo*, 13, 79 y 115.

Pedreira Menéndez, J. y  lvarez Pérez, B. (2018). Consideraciones sobre la tributaci on y calificaci on contable de las operaciones con moneda digital (Bitcoins) en las empresas. *Quincena Fiscal*, 3, 17-50.

Contenido y extensión de las facultades revisoras de los tribunales económico-administrativos y de lo contencioso-administrativo: cuándo procede declarar la nulidad radical de la liquidación recurrida y cuándo es posible acordar la retroacción de actuaciones

Análisis de la [STSJ de la Comunidad Valenciana de 10 de junio de 2019, rec. núm. 338/2009](#)

Claudio García Díez

Abogado

Doctor en Derecho

Profesor de la UDIMA

Extracto

La sentencia que comentamos analiza y resuelve cuestiones relevantes acerca de las consecuencias correctas que deben deducirse de las estimaciones de recursos o reclamaciones efectuadas por los tribunales (administrativos y jurisdiccionales) a efectos, primero, de determinar los casos en que procede acordar la nulidad o anulabilidad del acto impugnado y, segundo, de clarificar las circunstancias en que procede declarar la retroacción de actuaciones. La descoordinada interacción de ambos factores genera (con relativa frecuencia) resoluciones que adolecen de una evidente incoherencia interna, que produce efectos perniciosos y contradictorios en fase ejecutiva.

1. Supuesto de hecho

La sentencia del Tribunal Superior de Justicia (STSJ) de la Comunidad Valenciana que vamos a comentar analiza y resuelve el recurso contencioso-administrativo número 338/2009 (NFJ075078), interpuesto por el obligado tributario (Wetron Holding, SL) contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Valencia de 22 de diciembre de 2008, dictada en la reclamación número 46/1777/2005, concerniente a la liquidación tributaria provisional resultante de un procedimiento inspector de carácter parcial, relativo al impuesto sobre sociedades (IS) del ejercicio 1998 de la entidad demandante.

El objeto de la actuación inspectora fue una operación de compraventa de acciones «transmitidas por la demandante el 18 de diciembre de 1998, a través de la Bolsa de Valores de Valencia, Madrid, Barcelona y Bilbao, a la entidad Sertomas, SL» (FD 1.º). Ambas entidades (Wetron Holding, SL y Sertomas, SL) se encuentran vinculadas entre sí, al pertenecer al mismo grupo familiar.

Para una completa comprensión del supuesto recurrido, vamos a traer a colación la Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 15 de septiembre de 2014 (rec. cas. núm. 3948/2012 –NFJ056145–), que interpuso la entidad Sertomas, SL, sobre esta misma cuestión (en su condición de compradora de las referidas acciones) y que ha sido utilizada por el mismo TSJ de la Comunidad Valenciana en la sentencia aquí comentada.

La Inspección de los Tributos procedió a regularizar la citada operación considerando que:

[...] los precios a los que se compraron las acciones eran muy inferiores a sus valores de liquidación, entendió que se habían realizado negocios simulados, con simulación relativa, de modo que bajo la apariencia de compraventas se produjeron donaciones por el importe del valor de liquidación de las acciones que excedía del precio acordado y una compraventa por el efectivamente aplicado. Conforme al artículo 15.2 a) de la Ley 43/1995, que ordenaba apreciar por su valor normal de mercado los elementos patrimoniales adquiridos a título lucrativo, determinó un incremento de patrimonio de 2.974.607.970 pesetas (178.777.539,5 euros), li-

quidando una cuota tributaria de 3.575.091 euros y unos intereses de demora de 1.007.098,24 euros, totalizando una deuda de 4.582.189,24 euros (STS de 15 de septiembre de 2014, rec. núm. 3948/2012 –NFJ056145–, FD 1.º, apdo. 2.º).

Interpuesta reclamación económico-administrativa por parte de Wetron Holding, SL, la Resolución del TEAR de Valencia de 22 de diciembre de 2008 procedió a estimarla parcialmente, negando que existiera simulación negocial relativa. Concretamente, la instancia revisora:

[...] expone la procedencia de estar a «lo establecido en el art. 15.3 de la Ley 43/1995, debiéndose integrar en la base imponible la diferencia entre el valor normal del mercado de los elementos transmitidos y su valor contable y no pudiéndose considerar como tal valor de mercado el valor de cotización por las razones expuestas, la Inspección procede a valorar fiscalmente la operación según el valor de mercado que, de acuerdo con el informe ampliatorio, estaría próximo al valor liquidativo neto de los bienes en que estaba invertido su activo, en definitiva, al valor teórico»;

y, consecuentemente, concluye que:

debe proceder aplicar el procedimiento establecido en nuestra normativa a las operaciones vinculadas, al entender que el valor de cotización fue creado por las partes, no respondiendo al libre juego de la oferta y la demanda no respondiendo al valor de mercado a que se refiere nuestra normativa. [...] anulándose la liquidación impugnada y ordenando se retrotraigan las actuaciones inspectoras, con el fin de practicar el procedimiento de comprobación previsto en el art. 15 del RD 537/97 (STSJ de la Comunidad Valenciana de 10 de junio de 2019, rec. núm. 338/2009 –NFJ075078–, FD 1.º).

Vemos, pues, como el TEAR de Valencia considera que la Inspección ha incurrido en una calificación errónea de la operación de compraventa de acciones (simulación en lugar de una operación vinculada); de ahí la estimación parcial con un doble efecto: a) anulación de la liquidación tributaria recurrida y b) retroacción de actuaciones a fin de aplicar el procedimiento (de operaciones vinculadas) correcto.

En consecuencia, son varias las cuestiones que se suscitan en la sentencia ahora reseñada; a saber:

- 1.^a La extensión y alcance de la función revisora de los tribunales económico-administrativos y de la jurisdicción contenciosa.
- 2.^a La estimación de la reclamación debió conducir –como así ocurrió– a una anulación de la liquidación, reconociendo eficacia interruptiva de la prescripción a la actuación inspectora; o, por el contrario, el TEAR de Valencia debería haber

acordado la nulidad radical de la misma, por haberse prescindido total y absolutamente del procedimiento que hubiera debido incoarse; procediendo, entonces, reconocer la prescripción del concepto (IS) y del periodo (1998) inspeccionado.

3.^a Y, por último, se plantea la procedencia de ordenar la retroacción de actuaciones.

A continuación, vamos a abordarlas, y para ello nos valdremos también –como hemos anticipado– de la STS de 15 de septiembre de 2014.

2. Doctrina del tribunal

2.1. Sobre la extensión de la función revisora de los órganos económico-administrativos y de la jurisdicción contencioso-administrativa

El primer motivo de impugnación que esgrime el demandante frente a la resolución estimatoria parcial del TEAR de Valencia consiste en una hipotética «incongruencia *ultra petitum* al resolver al margen de las cuestiones planteadas en la reclamación, ordenando la retroacción de las actuaciones para la práctica de un procedimiento de valoración que no ha sido solicitado por la parte recurrente» (STSJ de la Comunidad Valenciana de 10 de junio de 2019, rec. núm. 338/2009 –NFJ075078–, FD 2.^o). Entonces, ¿asiste la razón a la entidad? ¿El tribunal económico-administrativo debe limitarse a resolver la reclamación dentro de los márgenes estrictamente planteados por las partes intervinientes? Y, en fin, ¿ocurre lo mismo en la jurisdicción contenciosa?

En lo que se refiere a la vía económico-administrativa, el artículo 237.1 de la Ley general tributaria (LGT) establece que:

Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento 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.

Por tanto, es claro que las instancias revisoras disponen de amplias facultades de análisis de los expedientes remitidos y, consecuentemente, no se hallan sujetas o encorsetadas a lo planteado por la Administración tributaria recurrida o por los obligados tributarios.

Ahora bien, cuando se dispongan a analizar y, en su caso, resolver cuestiones distintas a las suscitadas por las partes, se encontrarán supeditadas a dos limitaciones: la primera, de naturaleza material, consistente en la prohibición de la *reformatio in peius* (reconocida en el propio art. 237.1 LGT); y la segunda, de índole procedimental, se refiere a la necesidad de

su exposición a los interesados «para que puedan formular alegaciones» (art. 237.2 LGT¹). Por tanto, parece que no yerra el demandante cuando afirma que el TEAR de Valencia, al poner sobre la mesa una cuestión no suscitada por alguna de las partes (procedencia de aplicar el régimen de operaciones vinculadas), debió exponerlo a las mismas, concediendo trámite de alegaciones para ello².

Por lo que respecta a la esfera contenciosa, ¿los tribunales de lo contencioso pueden resolver cuestiones no planteadas previamente a la Administración? El artículo 56.1 de la Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa determina que:

En los escritos de demanda y de contestación se consignarán con la debida separación los hechos, los fundamentos de derecho y las pretensiones que se deduzcan, en justificación de las cuales podrán alegarse cuantos motivos procedan, hayan sido o no planteados ante la Administración.

Aquí hay que distinguir entre pretensiones y motivos impugnatorios, puesto que las primeras constriñen la función revisora de la jurisdicción contenciosa (solo las planteadas ante la Administración), mientras que los segundos no. De manera que, si las pretensiones se mantienen inalteradas, el recurrente tiene vía libre para plantear los motivos (nuevos o no) que considere oportunos para su defensa. En este sentido, se pronuncia la STS de 15 de septiembre de 2014 (que resolvió para Sertomas, SL este asunto), al destacar que:

¹ A estos efectos, el artículo 59 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, señala que:

Si el órgano competente estima pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados, las expondrá a los que estuvieran personados en el procedimiento y les concederá un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para que formulen alegaciones.

² En este sentido, la STS de 11 de octubre de 2013 (rec. núm. 5710/2011 –NFJ052811–) argumenta que:

[...] una atenta lectura de los artículos 237 y 239 de la Ley 58/2003, General Tributaria, permite llegar a la conclusión de que, si bien el órgano económico-administrativo puede resolver todas las cuestiones que ofrezca un expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, en ningún caso puede empeorar la situación inicial del reclamante (art. 237.1). Por eso, si el órgano económico-administrativo entrara a examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados, debería exponérselas a los mismos para que pudieran formular alegaciones (art. 237.2), siendo preceptivo el trámite de audiencia e incurriendo la resolución del TEAC en vicio de nulidad por la omisión del preceptivo trámite de audiencia para el planteamiento de cuestiones nuevas. Si el órgano económico-administrativo lleva a cabo la revisión del acto en forma tan amplia que le lleva a plantearse cuestiones no suscitadas por los interesados, para que su actuación sea válida ha de salvar el principio de congruencia exponiendo a los interesados personados en el procedimiento las cuestiones no planteadas por ellos que hayan de ser objeto de examen y decisión, dándoles la posibilidad de formular las alegaciones que a su derecho convenga (ex argumento STS de 30 de enero de 1990) (FD 5.º, apdo. 3).

[...] el carácter revisor de nuestra jurisdicción veda a los tribunales de lo contencioso-administrativo pronunciarse sobre pretensiones distintas de las esgrimidas por las partes en la vía administrativa, pero nada impide que para decidir sobre las mismas atienda a motivos diversos de los entonces empleados, bien se introduzcan *ex novo* por los interesados en la vía judicial o lo haga el propio órgano jurisdiccional de oficio, previo planteamiento de la tesis [...]. Por ello, a nuestro juicio, no resulta lícito rechazar un motivo de impugnación en sede jurisdiccional con el argumento de que no fue suscitado ante la Administración.

Pues bien, en el actual supuesto, a juicio de esta sala, la demandante no ha «desvirtuado» en la vía judicial la pretensión que mantuvo en la económico-administrativa, según dice la sentencia impugnada [...]; muy al contrario, su petición siempre fue la misma: la anulación de la liquidación y, una vez obtenida, la revocación de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia que, no obstante acordar aquella anulación, ordenó retrotraer las actuaciones (FD 2.º).

2.2. Sobre la nulidad o anulabilidad de la liquidación recurrida en este caso

En realidad, la cuestión que hay que analizar estriba en determinar si el procedimiento inspector (de carácter parcial) objeto de revisión fue incoado oportuna y correctamente por la Inspección (o no) y, sobre todo, si su infracción dio lugar a una vulneración absoluta hasta el punto de calificarse como inexistente (generando un supuesto de nulidad radical del art. 217.1 e) LGT³). El TSJ de la Comunidad Valenciana no resuelve expresamente este asunto; sin embargo, declara la anulación de la liquidación recurrida, de forma que implícitamente se decanta por la anulabilidad del procedimiento inspector. En la misma línea se manifiesta la citada STS de 15 de septiembre de 2014, que sí estudia y resuelve dicho extremo. Concretamente, el TS no duda en destacar que:

En el procedimiento de inspección de carácter parcial abierto a Sertomas, la Inspección de los Tributos, según han resuelto los órganos de revisión económico-administrativa, se equivocó y calificó las compraventas como negocios simulados, cuando, en realidad –conforme a su criterio–, no existía tal artificio y sí, sin embargo, una operación entre sociedades vinculadas. Esa equivocada calificación jurí-

³ Artículo 217.1 e) de la LGT:

1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos: [...] e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.

dica de los negocios examinados [...] no remite a un procedimiento de inspección distinto, sino a uno que se ha de desarrollar con arreglo a las reglas generales, por lo que no cabe hablar de aquella segunda modalidad de nulidad radical ex artículo 62.1 e) de la Ley 30/1992. Tan solo reenvía a un método específico de valoración de las prestaciones económicas concernidas;

y, consecuentemente:

[...] no cabe concluir que el error en la calificación jurídica de la operación (simulación en lugar de operación vinculada) haya provocado la omisión de un trámite esencial en el procedimiento inspector, porque, en cualquier caso, la valoración ha sido realizada atendiendo a un criterio pertinente (valor normal de mercado) y por el órgano competente para ello (el que lo es para aprobar la liquidación, después anulada por los órganos económico-administrativos), sin que (a) la no intervención de las otras partes vinculadas (Sertomas la tuvo siempre), (b) ni la hipotética falta de seguimiento del orden previsto en el artículo 16.3 de la Ley 43/1995 en el método a aplicar para hallar el valor normal de mercado puedan ser calificadas como omisiones de trámites esenciales del procedimiento de inspección seguido con la sociedad recurrente, al punto de determinar la nulidad radical de la liquidación que le puso fin (y no de la mera anulabilidad, como resolvió el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia) (FD 3.º).

La consecuencia que se desprende de este posicionamiento es que el concepto (IS) y el periodo impositivo (1998) no se encontraban prescritos; ya que la anulabilidad del procedimiento inspector sí tuvo efecto interruptivo de la prescripción (que, obviamente, hubiera sido diferente si se hubiera tratado de un vicio de nulidad radical y absoluta).

No obstante, no se trata de una decisión unánime de la Sala Tercera del TS, puesto que la citada Sentencia de 15 de septiembre de 2014 cuenta con un primer voto particular (del magistrado don José Antonio Montero Fernández), que considera que debió reconocerse la nulidad radical del procedimiento inspector incoado en este caso. En su opinión:

No resulta discutible que se ha cometido la infracción del artículo 16.1 de la Ley 43/1995, en tanto que debió de aplicarse el art. 15 del Real Decreto 537/1997, pues conforme al último párrafo de aquel precepto «Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para la resolución de las propuestas de valoración de operaciones vinculadas» y tramitarse el procedimiento de valoración previsto en dicho artículo, «para practicar la valoración por el valor normal de mercado en operaciones vinculadas», que exige la notificación de su incoación a las partes vinculadas, la justificación del método empleado, el valor de mercado extraído y la audiencia previa de los interesados antes de adoptarse el correspondiente acuerdo de valoración, y no el aplicado por la Inspección, art. 15, 2 y 3 de la LIS, que se refiere específicamente a la valoración, esto es, determinación del precio

normal de mercado sin acudir a aquel procedimiento especial. Ciertamente que ambos métodos poseen un nexo común en cuanto al sustrato material, pero es evidente que en este caso debe imponerse la aplicación del citado art. 16.1 de la LI al ser prevalente por el criterio de especialidad sobre el general de valoración, lo que debió conllevar que la Inspección se decantara por el citado método.

Resulta insoslayable que ha habido una omisión absoluta de tal procedimiento, y dicha ausencia absoluta del procedimiento legalmente exigido, en el que se contienen garantías básicas del contribuyente inspeccionado, no puede pretender solventarse por haberse seguido un procedimiento distinto, en el que a más ni tan siquiera se contempla y respeta ese mínimo de garantías legalmente previstas para la correcta defensa del contribuyente, que tiene derecho a exigir que el gravamen impuesto goce de los requisitos que constitucional y legalmente le son exigibles, no debe ser igual seguir cualquier procedimiento ni indiferente jurídicamente, y a al defecto que contemplamos, a mi parecer al menos, la ley aúna la nulidad absoluta, lo que determina que el acto de liquidación sea nulo de pleno derecho [...]. Por todo ello, estando ante un supuesto de nulidad absoluta no ha habido interrupción de la prescripción, por lo que a 25 de julio de 2003, art. 66 a) de la LGT, se produjo la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria.

2.3. Acerca de la retroacción de actuaciones

Por último, hay que referirse a la corrección de la retroacción de actuaciones acordada por el TEAR de Valencia tras declarar la anulación de la liquidación recurrida. Los párrafos primero y segundo del artículo 239.3 de la LGT establecen al respecto que:

La resolución podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad. La resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales.

Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal.

De la lectura de dicho precepto legal se colige meridianamente que la retroacción de actuaciones solo está prevista para los casos en que la instancia revisora aprecie defectos formales. Por tanto, lo fundamental en el supuesto analizado se encuentra en dilucidar la naturaleza (sustantiva o formal) de la irregularidad cometida por la Inspección de los Tributos. En este sentido, el TSJ de la Comunidad Valenciana (siguiendo el criterio sustentado en la STS de 15 de septiembre de 2014) no duda en calificar el defecto cometido como sustantivo (y no formal). En particular, destaca que:

[...] el error en que incurre la actuación inspectora en el procedimiento instruido por la Inspección de los Tributos, según han resuelto los órganos de revisión económico-administrativa, «se equivocó y calificó las compraventas como negocios simulados, cuando, en realidad –conforme a su criterio–, no existía tal artificio y sí, sin embargo, una operación entre sociedades vinculadas. Esa equivocada calificación jurídica de los negocios examinados (que no constituye un defecto formal, sino un error sustantivo) [...]» (STSJ de la Comunidad Valenciana de 10 de junio de 2019, rec. núm. 338/2009 –NFJ075078–, FD 3.º).

A partir de lo expuesto, la consecuencia se antoja ineludible, y dicho tribunal, aplicando la doctrina legal del TS (recogida en la STS de 15 de septiembre de 2014), se limita a su transcripción literal con efectos estimatorios respecto al recurso contencioso interpuesto por Wetron Holding, SL:

[...] Es jurisprudencia de esta sala que los órganos económico-administrativos no pueden a su albur decretar la retroacción de las actuaciones inspectoras, haciendo abstracción del vicio que determina la anulación de la liquidación tributaria [Sentencias de 7 de abril de 2011 (casación 872/06, FJ 3.º), 26 de marzo de 2012 (casación 5827/09, FJ 3.º) y 25 de octubre de 2012 (casación 2116/09, FJ 3.o)].

[...] no debe olvidarse que en nuestro sistema jurídico la eventual retroacción de las actuaciones constituye un instrumento previsto para reparar quiebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario reclamante, de modo que resulte menester desandar el camino para practicarlo de nuevo, reparando la lesión; se trata de subsanar defectos o vicios formales [el propio artículo 239.3 de la Ley General Tributaria de 2003, en su segundo párrafo, así lo expresa con meridiana claridad; véase también el artículo 66.4 del Reglamento general de desarrollo de la mencionada ley en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (BOE de 27 de mayo)]. [...] Desde antiguo este es el criterio del Tribunal Supremo [pueden consultarse las Sentencias de 30 de noviembre de 1995 (apelación 945/92, FJ 2.º), 15 de noviembre de 1996 (apelación 2676/92, FJ 4.º) y 29 de diciembre de 1998 (casación 4678/93, FJ 3.º); más recientemente, las Sentencias de 26 de enero de 2002 (casación 7161/96, FJ 4.º), 9 de mayo de 2003 (casación 6083/98, FJ 3.º), 19 de septiembre de 2008 (casación para la unificación de doctrina 533/04, FJ 4.º), 24 de mayo de 2010 (casación interés de ley 35/09, FJ 6.º) y 21 de junio de 2010 (casación para unificación de doctrina 7/05, FJ 3.º), entre otras muchas].

La retroacción de actuaciones no constituye un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de la decisión, dando a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico. Es decir, cabe que, ordenada y subsanada la falla procedimental, se adopte un nuevo acto de contenido distinto a la luz del nuevo acervo alegatorio y fáctico acopiado; precisamente, por ello, se acuerda dar «marcha atrás».

Ahora bien, si no ha habido ninguna quiebra formal y la instrucción está completa (o no lo está por causas imputables a la Administración), no cabe retrotraer para

que la Inspección rectifique, por ese cauce, la indebida fundamentación jurídica de su decisión.

Siendo así, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia no podía, una vez anulada la liquidación tributaria por la equivocada calificación jurídica a efectos fiscales de los contratos de compraventa, ordenar la retroacción de las actuaciones, pues la anulación no vino determinada por un defecto formal que hubiese causado indefensión a Sertomas, o por una incompleta instrucción del expediente imputable al obligado tributario, sino, insistimos, por el error sustantivo de calificación en que incurrió la Inspección (STSJ de la Comunidad Valenciana de 10 de junio de 2019, FD 4.º).

3. Comentario crítico

Parece claro que tanto el TSJ de la Comunidad Valenciana en la sentencia comentada, como la STS de 15 de septiembre de 2014, que utiliza dicho tribunal para resolver el recurso interpuesto por Wetron Holding, SL, obedecen a un hilo argumental perfectamente construido. Pues, en primer lugar, nos encontramos ante un vicio de naturaleza sustantiva, consistente en un error en la apreciación jurídica de la operación regularizada (que no puede considerarse como simulada, sino sujeta al régimen de operaciones vinculadas del IS). Consecuentemente y de acuerdo con ello, se desprenden dos efectos: el primero, la anulación de la liquidación recurrida, y el segundo, consistente en la improcedente declaración de retroacción de actuaciones (acordada en su día por el TEAR de Valencia).

Ahora bien, ¿esto es así? ¿Dichas resoluciones judiciales guardan la debida coherencia interna dentro de los términos fijados por la Sala Tercera del TS? En este sentido:

[...] no está de más recordar –como se hace en esta STS de 31 de enero de 2019, rec. núm. 621/2016– que dentro de la incongruencia diferenciamos entre la incongruencia omisiva o por defecto, incongruencia positiva o por exceso, incongruencia mixta o por desviación, e incongruencia interna [...] se incurre asimismo en incongruencia, esta vez interna, cuando la decisión que se expresa en el fallo no encuentra su lógica explicación en los fundamentos que le preceden (FD 2.º).

Más precisa con relación a la debida congruencia interna de las resoluciones judiciales, la STS de 10 de julio de 2012 (rec. núm. 2438/2009), cuando destaca que dicho principio:

[...] obliga al rigor discursivo de las sentencias y a que estas mantengan una coherencia y lógica interna tratando de evitar la *contradictio in terminis* [...] de manera que ha de observar la necesaria correlación entre la *ratio decidendi* y lo resuelto en la parte dispositiva; y, asimismo, ha de reflejar una adecuada conexión entre los hechos admitidos o definidos y los argumentos jurídicos utilizados (FD 5.º).

En consecuencia, ¿la STSJ de la Comunidad Valenciana (y, por ende, la STS de 15 de septiembre de 2014) ofrece realmente una respuesta coherente en términos de lógica jurídica a lo planteado por la entidad recurrente? Si así fuera y anticipándonos a parte de lo que se va a razonar a continuación, ¿la Administración tributaria demandada, a resultas de lo razonado por el TSJ de la Comunidad Valenciana, está en condiciones de regularizar ahora a Wetron Holding, SL, aplicando el régimen legal y procedimental de operaciones vinculadas del IS vigente en el ejercicio 1998?

Y la respuesta a esta última cuestión es positiva: anulada la liquidación recurrida, no habría inconveniente para regularizar correctamente a la citada entidad; si bien sin proceder a una retroacción de actuaciones (solo prevista para irregularidades de naturaleza formal), sino a la incoación de un nuevo procedimiento inspector. Y esto es precisamente lo que se sustenta en el segundo voto particular de la STS de 15 de septiembre de 2014 (suscrito por los magistrados don Rafael Fernández Montalvo y don Joaquín Huelin Martínez de Velasco), al esgrimir que:

[...] según ha indicado esta Sala en Sentencia de 26 de marzo de 2012 (casación 5827/09, FJ 4.º), estableciendo un criterio reiterado en la de 19 de noviembre de 2012 (casación en interés de la ley 1215/11, FJ 4.º), el hecho de que no quepa retrotraer las actuaciones cuando la liquidación adolece de un defecto sustantivo, debiendo limitarse el pronunciamiento económico-administrativo a anularla, o a declarar su nulidad de pleno derecho si se encuentra aquejado de alguno de los vicios que la determinan, no trae de suyo que le esté impedido a la Administración aprobar otra liquidación (pueden consultarse en este sentido cuatro Sentencias de 14 de junio de 2012, dictadas en los recursos de casación 2413/10, 6386/09, 6219/09 y 5043/09, FJ 3.º en los cuatro casos). Como en cualquier otro sector del derecho administrativo, ante tal tesitura, la Administración puede dictar, sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente, un nuevo acto ajustado a derecho mientras su potestad esté viva. Esto es, una vez anulada una liquidación tributaria en la vía económico-administrativa por razones de fondo, le cabe a la Administración liquidar de nuevo, siempre y cuando su derecho a hacerlo no haya prescrito, debiéndose recordar a este respecto nuestra jurisprudencia que niega efectos interruptores de la prescripción a los actos nulos de pleno derecho [véanse las Sentencias de 11 de febrero de 2010 (casación 1707/03, FJ 4.º C), 20 de enero de 2011 (casación para la unificación de doctrina 120/05, FJ 7.º) y 24 de mayo de 2012 (casación 6449/09, FJ 5.º)].

Consecuentemente y frente a lo inicialmente afirmado, nos encontramos ante una quiebra jurídica evidente entre lo argumentado por la entidad recurrente *ab initio* (la operación de compraventa de acciones fue real y no simulada), que recibe el refrendo del TSJ de la Comunidad Valenciana (y del TS), y las consecuencias que se derivan de la estimación del recurso planteado (aplicación del régimen de operaciones vinculadas). Entonces, ¿dónde se encuentra la *falla* de la argumentación?

En nuestra opinión, la ruptura de la lógica jurídica se halla en las consecuencias que deben derivarse del vicio en que incurrió la Inspección de los Tributos, y que en modo alguno son de anulabilidad, sino de nulidad radical de la liquidación recurrida, en los términos puestos de manifiesto –como ya hemos destacado– por el primer voto particular de la STS de 15 de septiembre de 2014 (firmado por don José Antonio Montero Fernández), que derechamente conduce a la prescripción del concepto (IS) y periodo impositivo (1998) por el que fue indebidamente regularizada (simulación de una operación de compraventa de acciones, en lugar de aplicar el régimen legal y procedimental de operaciones vinculadas) la entidad recurrente.

Ahondando en esta línea argumentativa, creemos pertinente traer a colación la jurisprudencia de la Sala Tercera del TS, acerca de la indebida incoación del procedimiento de verificación, que no duda en reconocer la nulidad absoluta de las liquidaciones tributarias resultantes, y que entendemos aplicable *mutatis mutandis* al supuesto aquí analizado. Así, cabe destacar la STS de 2 de julio de 2018 (rec. cas. núm. 696/2017 –NFJ070957–):

[...] Siendo patente por tanto la improcedente utilización del procedimiento de verificación de datos (en nuestro caso el procedimiento inspector en lugar del procedimiento específico de operaciones vinculadas), se plantea a continuación si la consecuencia ha de ser la nulidad de pleno derecho de lo actuado al amparo del artículo 217.1 e) de la LGT por haberse dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello. En efecto, existe una utilización indebida del procedimiento de verificación «ab initio» pues la Administración utilizó dicho procedimiento precisamente para una finalidad que el propio artículo 131 prohíbe, con la consiguiente disminución de las garantías y derechos del administrado, y a su salida o resolución, pues en lugar de dar lugar a un procedimiento de comprobación limitada o inspección, se resuelve el fondo del asunto mediante la correspondiente liquidación pronunciándose sobre la actividad económica. Por ello a la pregunta formulada por la sección primera sobre «Si la anulación de una liquidación tributaria practicada como desenlace de un procedimiento de verificación de datos, cuando debió serlo en uno de comprobación limitada, integra un supuesto de mera anulabilidad o uno de nulidad de pleno derecho, con la consecuencia en este segundo caso, conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, de la incapacidad de las actuaciones desarrolladas en el procedimiento de verificación de datos para interrumpir el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación» ha de contestarse que la utilización de un procedimiento de verificación de datos, cuando debió serlo de uno de comprobación limitada, constituye un supuesto de nulidad de pleno derecho (FD 2.º).

Los supuestos de nulidad de pleno derecho, si bien deben ser objeto de una interpretación estricta (que no restrictiva), cuando surgen, deben reconocerse sin ambages o reticencias por parte de las instancias revisoras o de los tribunales contenciosos (so pena de

generar distorsiones internas en el hilo argumentativo de las resoluciones). Y esto es lo que precisamente ocurre en los casos en que las Administraciones tributarias incoan indebidamente procedimientos, en detrimento de los que resultan legalmente procedentes.

Bibliografía

- Cordero González, E. M.^a (2015). La errónea calificación de un contrato como simulado es un defecto sustantivo que no permite la retroacción de actuaciones. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 382, 134-140.
- García Díez, C. (2014). Una perspectiva sobre la ejecución y retroacción de actuaciones en el ámbito tributario. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 379, 83-140.
- Longás Lafuente, A. (2018). Nulidad de pleno derecho al iniciar indebidamente un procedimiento de verificación de datos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 427, 163-186.
- Puerta Arrúe, Á. (2018). Doctrina del Tribunal Supremo sobre la retroacción de actuaciones en procedimientos de aplicación de los tributos sujetos a caducidad. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 419, 149-156.
- Santos de Gandarillas, M. (2015). La retroacción de actuaciones y la ejecución de resoluciones o sentencias en materia contencioso-tributaria: últimos pronunciamientos. *Quincena Fiscal*, 8, 93-119.

Supuestos prácticos del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Superior de Inspectores Tributarios de la Generalitat de Catalunya (I)

Rafael Enric Herrando Tejero

Inspector de Hacienda del Estado

Profesor del CEF.-

(Prueba 2, celebrada el día 15 de mayo de 2019, de las pruebas selectivas para el ingreso, por el sistema general de turno libre y acceso por el sistema de promoción interna, en el Cuerpo Superior de Inspectores Tributarios, convocatoria 234).

Extracto

Desarrollamos a continuación un caso práctico que consta de cuatro apartados correspondiente a la prueba 2 de las pruebas de acceso al Cuerpo Superior de Inspectores Tributarios, dejando para el próximo número de la revista un segundo caso práctico, también planteado en la citada prueba.

A lo largo de los cuatro apartados en que se ha dividido el supuesto práctico se plantean cuestiones relativas a aspectos de IRPF, IS, IVA y procedimientos tributarios.

Palabras clave: Cuerpo Superior de Inspectores Tributarios de la Generalitat de Catalunya; IRPF; IS; IVA; procedimientos tributarios.

Supuesto práctico núm. 1

Enunciado

El Departamento de Inspección ha seleccionado a la sociedad Ventas Reunidas, SA para hacer una comprobación de su situación tributaria, y también a sus tres únicos socios: los hermanos señor Juan y señora Claudia, que son administradores de la sociedad y también trabajan y reciben un sueldo por el trabajo que realizan, y su padre, señor Manel, que, aunque sigue siendo socio, ya está jubilado y no trabaja.

La sociedad se dedica a la venta de bebidas no alcohólicas. Sus clientes son tanto particulares como otros empresarios (básicamente del sector de la restauración y el ocio). Los dos hermanos son titulares de una caja de seguridad en una entidad bancaria situada muy cerca del domicilio de la sociedad.

La Inspección, en uso de la facultad concedida por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), ha obtenido autorización judicial para acceder a las instalaciones y oficinas de la empresa, obtener copia de los archivos informáticos, acceder a la documentación que tenga trascendencia tributaria y, si es necesario, adoptar las medidas cautelares que sean convenientes.

La Inspección hace entrega de la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras al señor Juan y a la señora Claudia, que estaban presentes en las instalaciones de la empresa en el momento de la actuación y recogen personalmente la comunicación.

El señor Manel no se encuentra en las instalaciones y sus hijos manifiestan que, dado que ya está jubilado, se ha marchado de viaje organizado por el Imsero y no volverá hasta

la semana siguiente. A la vista de la situación, la Inspección decide entregar la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras (referidas al señor Manel) a su hijo mayor (señor Juan), que la recoge y firma el acuse de recibo.

Una vez notificada la comunicación de inicio de las actuaciones a los hermanos, funcionarios de la Inspección se personan en la entidad bancaria donde está la caja de seguridad antes mencionada y, sin aviso ni comunicación a los hermanos, adoptan la medida cautelar consistente en precintar la caja de seguridad, y comunican al banco que sus titulares no pueden acceder a su contenido hasta que no se levante la medida cautelar adoptada. A continuación, se notifica a los titulares de la caja de seguridad la adopción de la medida cautelar.

Apartado 1

El señor Manel tiene a su disposición un vehículo de gama alta valorado en 200.000 euros, que es propiedad de la sociedad, la cual ha deducido el impuesto sobre el valor añadido (IVA) de la compra y se practica la correspondiente amortización sobre el valor de compra (16 % anual). El representante de la sociedad manifiesta que el coche se utiliza para visitar a clientes.

Pregunta 1. Indique si resultaría procedente o no una regularización al señor Manel, a la sociedad o a ambos, y, en caso afirmativo, por qué impuestos y en qué sentido. En caso negativo, explique los motivos.

El señor Manel no ha comparecido ante la Inspección durante todo el procedimiento hasta que se le comunica el plazo para presentar alegaciones previo a la incoación de las actas. Haciendo uso de este trámite, alega que la comunicación de inicio de las actuaciones no le ha sido notificada de forma adecuada y que, por tanto, las actuaciones son nulas.

Pregunta 2. Responda brevemente a las alegaciones efectuadas.

Apartado 2

Los hermanos acceden a abrir la caja de seguridad en presencia de la Inspección. Dentro de la caja hay 600.000 euros en efectivo. Preguntados los hermanos por quién es el propietario del dinero, manifiestan que lo son ellos dos a partes iguales. A la pregunta de cuál es su origen, manifiestan que es una donación que un familiar les hizo a finales del año 20X13. Manifiestan que no se documentó ni declaró la donación, que no saben de dónde sacó el

dinero el familiar mencionado y que no han hecho constar nunca el dinero en la declaración del impuesto sobre el patrimonio (IP). El abuelo falleció en 20X14 y tampoco hizo constar en el testamento la existencia del dinero.

Pregunta 3. Indique si resulta procedente o no una regularización a los hermanos y, en caso afirmativo, por qué impuestos y en qué sentido. En caso negativo, explique los motivos.

En el tiempo que ha pasado desde que se inició la comprobación de la situación tributaria de Claudia hasta el día en que se ha abierto la caja de seguridad han vencido unas deudas que tenía con la misma Administración tributaria por importe de 100.000 euros, sin haber hecho el pago en el periodo voluntario.

Pregunta 4. Indique si es posible adoptar alguna medida cautelar sobre el dinero que hay en la caja de seguridad y que asegure el cobro de la deuda, así como el cobro de la deuda futura que pueda surgir de la comprobación que está en marcha.

Apartado 3

En el ordenador portátil personal del señor Juan, la Inspección ha encontrado pruebas de que, entre las ventas hechas por la sociedad, hay una del 14 de diciembre de 20X14 por un importe total de 24.200 euros a una discoteca y que se ha cobrado en efectivo. La venta no ha sido contabilizada ni declarada en el IS ni en el IVA.

Pregunta 5. Indique qué consecuencias tiene este hecho y si resulta procedente o no una regularización a la sociedad. En caso afirmativo, por qué impuestos y en qué sentido. En caso negativo, explique los motivos.

La Inspección detecta que la sociedad no había incluido la siguiente operación en la declaración presentada por el IVA (sí lo hizo en la declaración del IS):

- Venta a un matrimonio jubilado el día 1 de abril de 20X17 de un piso apto para ser utilizado como vivienda, situado en el centro de Barcelona, pero utilizado de forma efectiva como oficinas de la sociedad. El precio de venta fue de 500.000 euros y no repercutió ninguna cuota de IVA.
- El piso se adquirió el día 10 de marzo de 20X14 por un importe de 400.000 euros, y se pagó el IVA correspondiente, que fue íntegramente deducido.

Pregunta 6. Indique si resulta procedente o no una regularización correspondiente al IVA y, en caso afirmativo, por qué periodos y en qué sentido. En caso negativo, explique los motivos.

Apartado 4

La Inspección, una vez analizada la documentación mercantil y fiscal de la sociedad, comprueba que hay discrepancias respecto de la valoración de las existencias del ejercicio 20X17.

De acuerdo con las fichas de inventario aportadas por la sociedad, se constatan los siguientes datos:

1. Existencias iniciales:
 - 5.000 unidades a 1,2 €/ud.
 - 10.000 unidades a 1,5 €/ud.
2. El día 2 de enero de 20X17, se envían a un cliente 500 unidades sin coste alguno a su cargo (*rappel* por las compras del ejercicio anterior).
3. El día 2 de febrero de 20X17, se venden 5.000 unidades a 6 €/ud. Descuento por pronto pago: 5 %. IVA: 10 %.
4. El día 3 de marzo de 20X17, se compran 5.000 unidades a 2 €/ud. Regalo: 500 unidades sin coste para la sociedad. IVA: 10 %. Transporte a cargo de la empresa: 350 € + IVA. Descuento por pronto pago: 10 %.
5. El día 6 de junio de 20X17, se venden 5.000 unidades a 9 €/ud. Regalo: 500 unidades sin ningún coste para el cliente. IVA: 10 %.
6. El día 9 de septiembre de 20X17, se compran 2.000 unidades a 3 €/ud. El precio unitario incluye 0,05 euros de recargo para aplazar el pago 2 meses. Descuento promocional: 220 €. IVA: 10 %.
7. El día 10 de octubre de 20X17, se venden 5.000 unidades a 10 €/ud. IVA: 10 %. El cliente devuelve 1.000 unidades enviadas por error.
8. El día 11 de noviembre de 20X17, se compran 4.000 unidades a 3 €/ud. más 0,3 €/ud. por botella con diseño especial de cumpleaños. IVA: 10 %. La empresa devuelve 1.000 unidades recibidas en mal estado, de las cuales 500 son repuestas con un descuento especial de 35 euros y 500 son abonadas.
9. Existencias a 31 de diciembre de 20X17:

- Hay en el almacén 1.000 unidades vendidas y cobradas al cliente a 12 €/ud.
- No han llegado 2.000 unidades compradas que aún no han salido del almacén del proveedor, que es quien asume el transporte de las bebidas.

La sociedad explica que las discrepancias se deben a un cambio en el criterio de valoración de sus existencias al haber pasado del criterio FIFO (*first in, first out*) –contabilidad– al criterio del precio medio ponderado (PMP) –declaración fiscal– y aporta el siguiente cuadro:

Valoración de existencias método PMP (variable)

		Existencias	
01-01	15.000	1,4	21.000
02-01	14.500	1,4	20.300
02-02	9.500	1,4	13.300
03-03	15.000	1,51	22.650
06-06	9.500	1,51	14.345
09-09	11.500	1,75	20.125
10-10	7.500	1,75	13.125
11-11	11.000	2,24	24.640
31-12	10.000	2,24	22.400

Teniendo en consideración todos los datos indicados:

Pregunta 7. Determine el valor de las existencias a 31 de diciembre por el método FIFO.

Pregunta 8. Explique las implicaciones fiscales del cambio para el ejercicio 20X17 (tipo de gravamen del IS: 25 %).

Pregunta 9. Suponiendo que la sociedad decide modificar en la contabilidad el método de valoración para el ejercicio siguiente, determine el ajuste a realizar y la forma de hacerlo.

Solución

Apartado 1

Pregunta 1

En este caso nos encontramos con una sociedad (Ventas Reunidas, SA) que satisface o cubre necesidades personales de uno de los socios (señor Manel).

Esta atención por parte de la sociedad de las necesidades del socio suele abarcar tanto la puesta a disposición de diversos bienes, entre los que se puede citar la vivienda (vivienda habitual y viviendas secundarias) y medios de transporte (coches, yates, aeronaves, etc.), como la satisfacción de determinados gastos, entre los que se encontrarían los asociados a dichos bienes (mantenimiento y reparaciones) y otros gastos personales del socio persona física.

En estos casos nos encontramos con conductas contrarias a la norma que se deben atajar y que normalmente se concretan en no registrar ningún tipo de renta en sede de la persona física (aunque el coste de aspectos privados de su vida es asumido por la sociedad). En la sociedad, el único registro respecto de estas partidas es la deducción del gasto y, en su caso, la deducción de las cuotas del IVA soportadas.

Cabe indicar que estas conductas, como veremos a continuación, implican contingencias regularizables en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), el impuesto sobre sociedades (IS) y el IVA.

Por lo que se refiere a la normativa aplicable, desde el punto de vista de la persona física, los preceptos relevantes de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), serían los siguientes:

Artículo 25.1 d) de la LIRPF:

Artículo 25. Rendimientos íntegros del capital mobiliario.

Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital mobiliario los siguientes:

1. Rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad.

Quedan incluidos dentro de esta categoría los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie:

[...]

d) Cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe.

Artículo 41 de la LIRPF:

Artículo 41. Operaciones vinculadas.

La valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades.

Artículo 42.1 de la LIRPF:

Artículo 42. Rentas en especie.

1. 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.

Cuando el pagador de las rentas entregue al contribuyente importes en metálico para que este adquiera los bienes, derechos o servicios, la renta tendrá la consideración de dineraria.

Artículo 43 de la LIRPF:

Artículo 43. Valoración de las rentas en especie.

1. Con carácter general, las rentas en especie se valorarán por su valor normal en el mercado, con las siguientes especialidades:

[...]

2. En los casos de rentas en especie, su valoración se realizará según las normas contenidas en esta ley. A dicho valor se adicionará el ingreso a cuenta, salvo que su importe hubiera sido repercutido al receptor de la renta.

En el IS, los preceptos que cabe destacar de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), son los siguientes:

Artículo 15 de la LIS:

Artículo 15. Gastos no deducibles.

No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

- a) Los que representen una retribución de los fondos propios.
- b) [...].

Artículo 18 de la LIS:

Artículo 18. Operaciones vinculadas.

1. Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia.

2. [...].

Asimismo, para completar el marco jurídico aplicable, debe realizarse una breve referencia al IVA, regulado en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA):

Artículo 79.Cinco de la LIVA:

Artículo 79. Base imponible. Reglas especiales.

Cinco. Cuando exista vinculación entre las partes que intervengan en una operación, su base imponible será su valor normal de mercado.

La vinculación podrá probarse por cualquiera de los medios admitidos en derecho. Se considerará que existe vinculación en los siguientes supuestos:

- a) En el caso de que una de las partes intervinientes sea un sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades o un contribuyente del impuesto sobre la renta de las personas físicas o del impuesto sobre la renta de no residentes, cuando así se deduzca de las normas reguladoras de dichos impuestos que sean de aplicación.
- b) En las operaciones realizadas entre los sujetos pasivos y las personas ligadas a ellos por relaciones de carácter laboral o administrativo.
- c) En las operaciones realizadas entre el sujeto pasivo y su cónyuge o sus parientes consanguíneos hasta el tercer grado inclusive.
- d) En las operaciones realizadas entre una entidad sin fines lucrativos a las que se refiere el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, sobre régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo y sus fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno, los cónyuges o parientes hasta el tercer grado inclusive de cualquiera de ellos.
- e) En las operaciones realizadas entre una entidad que sea empresario o profesional y cualquiera de sus socios, asociados, miembros o partícipes.

Esta regla de valoración únicamente será aplicable cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que el destinatario de la operación no tenga derecho a deducir totalmente el impuesto correspondiente a la misma y la contraprestación pactada sea inferior a la que correspondería en condiciones de libre competencia.
- b) Cuando el empresario profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorrata y, tratándose de una operación que no genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea inferior al valor normal de mercado.
- c) Cuando el empresario o profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorrata y, tratándose de una operación que genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea superior al valor normal de mercado.

A los efectos de esta ley, se entenderá por valor normal de mercado aquel que, para adquirir los bienes o servicios en cuestión en ese mismo momento, un destinatario, en la misma fase de comercialización en la que se efectúe la entrega de bienes o prestación de servicios, debería pagar en el territorio de aplicación del impuesto en condiciones de libre competencia a un proveedor independiente.

Cuando no exista entrega de bienes o prestación de servicios comparable, se entenderá por valor de mercado:

- a) Con respecto a las entregas de bienes, un importe igual o superior al precio de adquisición de dichos bienes o bienes similares o, a falta de precio de compra, a su precio de coste, determinado en el momento de su entrega.
- b) Con respecto a las prestaciones de servicios, la totalidad de los costes que su prestación le suponga al empresario o profesional.

A efectos de los dos párrafos anteriores, será de aplicación, en cuanto proceda, lo dispuesto en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

[...].

Artículo 94.Uno de la LIVA:

Artículo 94. Operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción.

Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del impuesto sobre el valor añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o impor-

tación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

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

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del impuesto sobre el valor añadido.

b) Las prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones de bienes, de acuerdo con lo establecido en el artículo 83 de esta ley.

c) Las operaciones exentas en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 22, 23, 24 y 25 de esta ley, así como las demás exportaciones definitivas de bienes fuera de la Comunidad que no se destinen a la realización de las operaciones a que se refiere el número 2.º de este apartado.

d) Los servicios prestados por agencias de viajes que estén exentos del impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 143 de esta ley.

2.º Las operaciones realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto que originarían el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el interior del mismo.

3.º Las operaciones de seguro, reaseguro, capitalización y servicios relativos a las mismas, así como las bancarias o financieras, que estarían exentas si se hubiesen realizado en el territorio de aplicación del impuesto, en virtud de lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, números 16.º y 18.º de esta ley, siempre que el destinatario de tales prestaciones esté establecido fuera de la Comunidad o que las citadas operaciones estén directamente relacionadas con exportaciones fuera de la Comunidad y se efectúen a partir del momento en que los bienes se expidan con tal destino, cualquiera que sea el momento en que dichas operaciones se hubiesen concertado.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, las personas o entidades que no tengan la condición de empresarios o profesionales se considerarán no establecidas en la Comunidad cuando no esté situado en dicho territorio ningún lugar de residencia habitual o secundaria, ni el centro de sus intereses económicos, ni presten con habitualidad en el mencionado territorio servicios en régimen de dependencia derivados de relaciones laborales o administrativas.

El supuesto analizado en este apartado 1 parte de la utilización por el socio de un bien de la sociedad (un vehículo de alta gama, valorado en 200.000 €) sin que exista contrato de arrendamiento o de cesión de uso.

En este tipo de operaciones, en general se va a considerar que el objeto de la puesta a disposición del socio para su uso de bienes es directamente retribuir al socio (retribución de fondos propios).

1.º Impuesto directo (IS e IRPF)

a) Regularización en la sociedad (IS)

Dado que la utilización de los bienes por el socio genera en este una renta que se calificará como retribución de fondos propios, se considerará que los gastos asociados a la misma en la sociedad (amortizaciones, reparaciones, mantenimiento, seguros, etc.) no son deducibles en virtud del artículo 15.1 a) de la LIS.

Cuando de las circunstancias del expediente se pudiese acreditar la comisión de una infracción tributaria al apreciarse la existencia del elemento objetivo y subjetivo de la misma, se podrán imponer las sanciones que correspondan. Por su parte, las infracciones deberán calificarse de acuerdo con lo previsto en el artículo 184 de la LGT. En concreto, por las características de la regularización se podría plantear la posible comisión de la infracción del artículo 191 de la LGT (infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación), debiendo analizarse su calificación como grave en caso de que se den las circunstancias del apartado 3 (cuando la base de la sanción supere los 3.000 € y se aprecie la existencia de ocultación en los términos del art. 184.2 LGT).

b) Regularización en el socio (IRPF)

Se considerará la existencia de rendimientos del capital mobiliario (según, por ejemplo, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de mayo de 2012, rec. núm. 121/2011 –NFJ047402–) por retribución de fondos propios por el importe correspondiente a la valoración a valor normal de mercado de dicho uso (art. 43.1 LIRPF). A los solos efectos de realizar dicha valoración a valor de mercado, puesto que la LIRPF no recoge métodos específicos para su realización, se podrá contar con los previstos en el artículo 18.4 de la LIS (en especial, puede ser útil acudir al método del coste incrementado recogido en su letra b).

En este sentido, resulta de interés tener en cuenta el pronunciamiento contenido en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 16 de febrero de 2016, que, en su fundamento jurídico decimotercero y refiriéndose a unos inmuebles cedidos a los socios de la entidad, establece que:

[...] de hecho la cuantificación efectuada por la Inspección, si se considera como renta en especie, debe referirse al valor normal de mercado (art. 47.1 TRLIRPF y 43.1 LIRPF), valor que lógicamente incorporaría todos los costes (gastos, amortizaciones, IVA no deducible) para la entidad pagadora. [...] El valor de mercado, como mínimo, debe ser el coste para la sociedad XX de lo prestado a los socios D. YY y D.^a ZZ para su uso personal y familiar, sea dicho uso actual o potencial.

La valoración no incluirá el importe de un hipotético ingreso a cuenta, dado que el mismo no ha sido efectivamente practicado y, por lo tanto, no forma parte del importe con el que se ve beneficiado el socio.

En relación con la posible comisión de una infracción como consecuencia de esta regularización, nos remitimos a lo previsto para la regularización de la sociedad en la letra a) anterior, lo que permitiría, en aquellos casos en los que se cumpla lo previsto en el artículo 184.2 de la LGT, calificar como grave la infracción prevista en el artículo 191 de la LGT.

2.º Impuesto indirecto (IVA)

Regularización en la sociedad

En el mismo sentido, y puesto que los bienes objeto de utilización por parte del socio no podrán considerarse afectos a actividad económica alguna, se entiende que las cuotas deducidas asociadas no resultarán deducibles en virtud del artículo 94.Uno de la LIVA.

En aquellos casos en los que el sujeto pasivo acredite la realización de una actividad económica a la que sirvan los bienes en cuestión, la regularización podrá basarse en el porcentaje de afectación a dicha actividad, correspondiendo a dicho sujeto pasivo la prueba de dicho grado de afectación.

Si, por el contrario, el sujeto pasivo es capaz de acreditar que los bienes están plenamente afectos al desarrollo de la actividad económica de que se trate, existiendo usos puntuales de los bienes por parte del socio, procederá la regularización del correspondiente autoconsumo, debiendo acreditarse por la Inspección la concreta aplicación al uso particular de los bienes en cuestión.

En relación con la posible comisión de una infracción como consecuencia de esta regularización, nos remitimos a lo previsto para la regularización de la sociedad en la letra a) anterior, lo que permitiría, en aquellos casos en los que se cumpla lo previsto en el artículo 184.2 de la LGT, calificar como grave la infracción prevista en el artículo 191 de la LGT.

3.º Retenciones e ingresos a cuenta

Regularización de la sociedad

En la medida en que se lleven a cabo actuaciones de regularización conjunta de la sociedad y el socio, solo podrían exigirse a la sociedad los correspondientes intereses de demora por aplicación de la jurisprudencia del Tribunal Supremo (TS) sobre enriquecimiento injusto. Deberá formalizarse acta sin cuota, pero con intereses. En cuanto a estos, la base

de cálculo será el importe no retenido o el ingreso a cuenta no realizado. En el caso de uso de bienes se considerará como una retribución en especie, de modo que, a los efectos de calcular los intereses de demora, la base del ingreso a cuenta estará constituida por el coste para la sociedad de tales bienes (amortizaciones e intereses) más el 20 %. Así se desprende del artículo 103 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pues a pesar de que suele ser más habitual en el caso de rendimientos de capital mobiliario en especie satisfechos por entidades financieras a sus clientes, el artículo no establece excepción alguna para el caso de utilidades por la condición de socio, por lo que resultaría aplicable.

Respecto a la fecha final del cómputo, según doctrina reiterada del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) por remisión a la Sentencia del TS de fecha 26 de mayo de 2010 (rec. núm. 73/2005), los intereses se calcularán hasta la fecha de presentación de la autoliquidación del IRPF.

En relación con la posible comisión de una infracción como consecuencia de esta regularización, nos remitimos a lo previsto para la regularización de la sociedad en la letra a) anterior, lo que permitiría, en aquellos casos en los que se cumpla lo previsto en el artículo 184.2 de la LGT, calificar como grave la infracción prevista en el artículo 191 de la LGT.

Pregunta 2

De conformidad con lo establecido en el artículo 151.2 de la LGT, así como en los artículos 87.2 y 177.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, el inicio del procedimiento de inspección puede tener lugar mediante la personación de los actuarios, sin previa comunicación, en la empresa, oficinas, dependencias, instalaciones, centros de trabajo o almacenes del obligado tributario o donde exista alguna prueba al menos parcial de la obligación tributaria.

En este caso, las actuaciones se entenderán con el interesado si se halla presente, o bien con el encargado o responsable de tales lugares.

El inicio de las actuaciones mediante personación se documenta en diligencia en la que se recogerán, además de los resultados de la primera actuación desarrollada, las menciones propias de la comunicación de inicio.

En el caso de inicio del procedimiento inspector mediante personación, no resulta preciso que se conceda el plazo mínimo de 10 días que está previsto para los casos de inicio mediante comunicación remitida al obligado tributario. La comprobación podría iniciarse

en el mismo momento de la personación de la Inspección, por ejemplo, en los locales de la empresa.

Cuando la personación del actuario se efectúe en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, habrá que estar a lo establecido en el artículo 113 de la LGT.

Por lo que se refiere al lugar de notificación, tal y como dispone el artículo 110 de la LGT, en los procedimientos iniciados de oficio (el procedimiento inspector lo es), la notificación puede practicarse, además de en el domicilio fiscal del obligado tributario o de su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolla la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin.

Por lo que se refiere a la legitimación para recibir las notificaciones, de conformidad con lo establecido en el artículo 111 de la LGT, el destinatario de la notificación es el interesado al que el acto objeto de la notificación afecta en sus derechos e intereses. También puede recibir la notificación el representante del interesado.

La notificación realizada al interesado o a su representante surte efectos, aun en el caso de que sea rechazada por estos. Esto es, el rechazo de la notificación solo produce los efectos de la notificación cuando lo realiza el obligado tributario o su representante. Es intrascendente el lugar donde se produzca el rechazo. El rechazo por un tercero no produce los efectos de la notificación.

En determinados supuestos están legitimados para recibir las notificaciones no solo el obligado tributario o su representante, sino también terceras personas que se hacen cargo de la notificación con el fin de entregársela al destinatario. Así, cuando la notificación se practica en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante o en otro lugar señalado al efecto por uno u otro, de hallarse ausentes en el momento de la entrega, también están legitimados para la recepción:

- Cualquier persona que se halle en dicho lugar o domicilio y haga constar su identidad, exigiéndose como mínimo la edad de 14 años en el receptor.
- Los empleados de la comunidad de vecinos o de propietarios donde radica el lugar señalado a efectos de notificaciones o el domicilio fiscal del obligado o su representante (vigilantes, portero, etc.).

Fuera de estos supuestos no es válida la notificación a terceras personas, sin perjuicio de que, si el interesado se da por notificado, se entienda producida la notificación desde la fecha en que se dé por notificado.

Por lo tanto, cabe concluir que la notificación de la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras referidas al señor Manel no es válida, pues se trata de una notificación recibida fuera de su domicilio por un tercero.

Apartado 2

Pregunta 3

Las ganancias patrimoniales no justificadas se configuran como una cláusula de cierre del IRPF, permitiendo a la Administración tributaria someter a gravamen unas rentas cuyo origen no puede establecerse con certeza, si bien su existencia sí puede presumirse al existir elementos patrimoniales cuya tenencia, declaración o adquisición por el contribuyente no se corresponde con las fuentes de financiación de las que aquel dispone. Constituye, pues, un mecanismo que permite gravar una renta a través de la aplicación o destino dado a la misma, puesto que su origen ha sido ocultado a la Administración tributaria.

De conformidad con lo establecido en el artículo 39.1 de la LIRPF, tienen la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por el IRPF o su registro en los libros o registros oficiales.

Las ganancias patrimoniales no justificadas se integran en la base liquidable general del periodo impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción.

La Administración debe probar que se produce el presupuesto de hecho previsto en la norma. El mecanismo de la ganancia no justificada dispensa a la Administración de probar de dónde proviene la renta (por ejemplo, de un rendimiento de capital o de una ganancia patrimonial «normal»), pero no de la prueba de que existe una ganancia no justificada (Resoluciones del TEAC de 8 de julio y 17 de noviembre de 1992).

Por su parte, el contribuyente podrá probar, sin perjuicio de las consecuencias que correspondan a los hechos imponible ocultados:

- a) La existencia de renta con la que adquirió los activos, esto es, que los elementos proceden de:
 - Rentas declaradas en su día o no sujetas o exentas.
 - La transformación de algún elemento preexistente.
 - Una donación o adquisición *mortis causa*.
 - Otros conceptos sujetos al impuesto.

En este caso no existe ganancia no justificada, pero debe regularizarse la situación del contribuyente conforme a la justificación aportada, salvo que se haya producido la prescripción.

- b) Que era titular de los mismos desde un periodo impositivo prescrito. Probando la titularidad desde dicha fecha, se estará probando que el origen de renta cuya aplicación constituye el patrimonio no justificado se halla en un periodo prescrito, no procediendo, por tanto, la imputación de la ganancia patrimonial no justificada en el periodo impositivo respecto del que se descubra.

En el caso que nos ocupa, dado que los hermanos (Juan y Claudia) alegan que el efectivo existente en la caja de seguridad procede de una donación, para destruir la presunción de incremento no justificado de patrimonio debían haber presentado la oportuna autoliquidación a los efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones, lo que no se ha justificado.

Por otra parte, por lo que se refiere al IP, dado que los hermanos manifiestan que los 600.000 euros en efectivo existentes en la caja de seguridad son propiedad de ellos a partes iguales, procedería imputar la cantidad de 300.000 euros como «Demás bienes y derechos de contenido económico».

Pregunta 4

Las medidas cautelares se configuran desde el punto de vista de la gestión recaudatoria como un medio más de asegurar el cobro de las deudas tributarias.

Aunque estén configuradas en el artículo 81 de la LGT como una garantía más del crédito tributario, las medidas cautelares deben, en todo caso, responder al principio de proporcionalidad, de manera que guarden adecuada correlación con el daño que se pretende evitar y que se limiten, cuantitativamente, a lo necesario para asegurar el cobro de la deuda. En ese sentido, está prohibida la adopción de medidas cautelares que puedan producir un daño de difícil o imposible reparación.

Presupuesto de hecho inexcusable para que la Administración pueda adoptar medidas cautelares es la existencia de indicios racionales de que el cobro de la deuda tributaria se vería frustrado o gravemente dificultado en otro caso. En consecuencia, las presunciones en que se fundamenta el acuerdo de adopción de medidas cautelares deben tener en cuenta que la propia LGT exige que guarden un enlace preciso y directo con el hecho que tratan de demostrar para que sean admisibles como medio de prueba, tal y como establece el artículo 108 de la LGT.

En el caso que nos ocupa, es un indicio racional de que el cobro puede verse frustrado o dificultado la existencia del dinero en efectivo existente en la caja de seguridad, importe que doña Claudia no ha hecho constar nunca en la declaración del IP, y respecto del cual no se ha acreditado su procedencia.

Por otro lado, al precisar la LGT que pueden adoptarse medidas cautelares cuando el cobro pueda verse frustrado o dificultado, se permite su adopción antes de que puedan producirse los perjuicios a la Hacienda pública, y precisamente con la finalidad de evitarlo.

Se ha habilitado a la Administración para la adopción de medidas cautelares en cualquier procedimiento de aplicación de los tributos (gestión, inspección o recaudación) desde el inicio del procedimiento, por lo que sería posible la adopción de una medida cautelar para asegurar el cobro de la deuda que pueda surgir de la comprobación que está en marcha.

Aunque las medidas cautelares pueden consistir en cualquier medida prevista legalmente, el artículo 81 de la LGT enumera, entre otras, el embargo preventivo de bienes y derechos, que puede ser anotado preventivamente en el registro que corresponda (en este caso, procedería el embargo preventivo del efectivo existente en la caja de seguridad).

Apartado 3

Pregunta 5

En este caso, procedería efectuar sendas regularizaciones, tanto en el IS como en el IVA.

Respecto a la inclusión o no del IVA en el precio cuando el IVA no es mencionado en el contrato o en el importe de la contraprestación convenida y en los supuestos distintos de propuestas económicas regulados en el artículo 88.Uno de la LIVA, párrafo segundo, es doctrina del TEAC (RG 7068/2013, de 17 de marzo de 2015 –NFJ057801–) que cuando un contrato se ha celebrado sin mención del IVA, siendo el vendedor del bien el deudor del IVA devengado por la operación gravada, se considera el IVA incluido en el precio pactado siempre que el vendedor carezca de la posibilidad de recuperar el IVA reclamado por la Administración tributaria (se aplica en este punto la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la Sentencia de 7 de noviembre de 2013, asuntos C-249/12 y 250/12, Tùlica –NFJ052522–).

Según diversos pronunciamientos del TS, en Sentencias de 27 de septiembre de 2017 (rec. núm. 194/2016 –NFJ068186–) y de 19 de febrero de 2018 (recs. núms. 192/2016 –NFJ069767–, 195/2016 y 198/2016) sobre esta cuestión, a tales efectos deben distinguirse diversos supuestos, cuando se haya celebrado un contrato sin mención del IVA, en función de que se haya expedido o no factura.

- a) En el supuesto de que no se haya incluido el IVA en el contrato, y en el caso de que la entidad no haya expedido factura, se distinguen los siguientes escenarios:
 - Si no ha transcurrido un año desde el devengo, se repercutirá el IVA sobre el precio, dado que el vendedor puede recuperar el impuesto, porque no ha perdido el derecho a repercutir conforme al artículo 88.Cuatro de la LIVA.

- Si ha transcurrido más de un año, el vendedor pierde el derecho a repercutir (no tiene derecho a recuperarlo), debiéndose entender incluido el impuesto dentro del precio, para que de este modo el impuesto sea soportado efectivamente por el consumidor final y no por el vendedor.
- b) Si la entidad expidió factura, aun sin repercusión de IVA, podría acudir al procedimiento de rectificación del IVA repercutido regulado en el artículo 89 de la LIVA conforme señala el apartado Dos de este precepto («Lo dispuesto en el apartado anterior será también de aplicación, cuando no habiendo repercutido cuota alguna, se hubiera expedido la factura correspondiente a la operación»), y para ello habría un plazo de cuatro años desde el devengo. En este caso, se repercutirá IVA sobre el precio pactado.

De otro lado, expedida factura, para aquellos supuestos recogidos en el apartado Tres del artículo 89 de la LIVA, en los que no procede la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas, debe entenderse incluido el impuesto dentro del precio percibido por el vendedor, para que de este modo el impuesto sea soportado efectivamente por el consumidor final y no por el vendedor.

En conclusión, y teniendo en cuenta los pronunciamientos del TS en las Sentencias de 27 de septiembre de 2017 (rec. núm. 194/2016) y de 19 de febrero de 2018 (recs. núms. 192/2016, 195/2016 y 198/2016), para la determinación de la base imponible del IVA ha de considerarse incluido dicho impuesto en el precio pactado, dado que concurren las siguientes circunstancias:

- 1.º Las partes establecen el precio de un bien sin mención al IVA.
- 2.º El vendedor de dicho bien es el sujeto pasivo del impuesto devengado por la operación gravada.
- 3.º El vendedor carece de la posibilidad de recuperar del adquirente el IVA reclamado por la Administración tributaria.

Dado que ha transcurrido más de un año desde el devengo del IVA, el vendedor pierde el derecho a repercutir (no tiene derecho a recuperarlo), debiéndose entender incluido el impuesto dentro del precio, para que de este modo el impuesto sea soportado efectivamente por el consumidor final y no por el vendedor.

Por lo tanto, las regularizaciones a efectuar serían las siguientes:

- 1.º En el IVA, debe incrementarse la cuota de IVA repercutido declarada en 4.200 euros (20.000 × 0,21).
- 2.º En el IS, debe incrementarse la base imponible declarada en 20.000 euros (24.200/1,21).

Pregunta 6

En el año de la adquisición (20X14), la entidad se habrá deducido íntegramente el IVA soportado en la compra del inmueble, es decir, 40.000 euros ($400.000 \times 10\%$).

A este respecto, el artículo 91.Uno.1.7.º de la LIVA establece que se aplicará el tipo del 10% a las entregas de los 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.

El artículo 107 de la LIVA establece la regularización de deducciones por bienes de inversión, disponiendo que las cuotas deducibles por la adquisición o importación de bienes de inversión deberán regularizarse durante los cuatro años naturales siguientes a aquel en el que los sujetos pasivos realicen las citadas operaciones. Tratándose de terrenos o edificaciones, las cuotas deducibles por su adquisición deberán regularizarse durante los nueve años naturales siguientes a la correspondiente adquisición.

El piso vendido a un matrimonio jubilado el día 1 de abril de 20X17, de conformidad con lo establecido en el artículo 108 de la LIVA, tiene la consideración de bien de inversión, dado que su cuantía es superior a 3.005,06 euros y al hecho de que fue utilizado de forma efectiva como oficinas de la sociedad.

Por lo que se refiere al procedimiento a seguir para practicar la regularización de deducciones por bienes de inversión, el artículo 109 de la LIVA establece los siguientes pasos:

- 1.º Conocido el porcentaje de deducción definitivamente aplicable en cada uno de los años en los que deba tener lugar la regularización, se determinará el importe de la deducción que procedería si la repercusión de las cuotas se hubiese soportado en el año que se considere.
- 2.º Dicho importe se restará del de la deducción efectuada en el año en el que tuvo lugar la repercusión.
- 3.º La diferencia positiva o negativa se dividirá por 5 o, tratándose de terrenos o edificaciones, por 10, y el cociente resultante será la cuantía del ingreso o de la deducción complementaria a efectuar.

Por otra parte, el artículo 110 de la LIVA regula la entrega de bienes de inversión durante el periodo de regularización, señalando que en este caso se efectuará una regularización única por el tiempo de dicho periodo que quede por transcurrir.

A tal efecto, si la entrega resultare exenta o no sujeta, se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que no originan el de-

recho a deducir durante todo el año en el que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del periodo de regularización.

En el caso que nos ocupa, el piso adquirido el 10 de marzo de 20X14, por un importe de 400.000 euros, es vendido el día 1 de abril de 20X17, es decir, dentro del periodo de regularización (los nueve años naturales siguientes al de la adquisición), por lo que procede efectuar una regularización única por el tiempo de dicho periodo que quede por transcurrir, de conformidad con el artículo 110 de la LIVA.

A tal efecto, debemos determinar si la venta del piso está exenta o no del impuesto. Dado que se trata de una segunda entrega de edificaciones, de conformidad con el artículo 20.Uno.22.º de la LIVA, se trata de una operación sujeta y exenta, sin que quepa la posibilidad de renunciar a la exención por parte del sujeto pasivo, en los términos del artículo 20.Dos de la LIVA, puesto que los adquirentes (un matrimonio jubilado) no tienen derecho a la deducción total o parcial del impuesto soportado en la adquisición.

Dado que la entrega resulta exenta, se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que no originan el derecho a deducir durante todo el año en el que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del periodo de regularización, es decir, que la prorrata del año en el que se transmite y los restantes se considera del 0 %, por lo que la regularización será:

• Cantidad deducida ($400.000 \times 10 \% \times 100 \%$)	40.000 €
• Cantidad deducible ($400.000 \times 10 \% \times 0 \%$)	0 €
• Diferencia ($40.000 - 0$)	40.000 €
• Cociente ($40.000/10$)	4.000 €

Como restan 7 años por regularizar (de 20X17 a 20X23, ambos inclusive), el ingreso complementario será de 280.000 euros (7×40.000).

Dado que el enunciado nos indica que la entidad no ha incluido esta operación en la declaración presentada por el IVA, la regularización a efectuar sería incrementar la cuota de IVA repercutida en el primer trimestre de 20X17 en 280.000 euros (40.000×7).

Apartado 4

Pregunta 7

Las empresas que se dedican a la comercialización o fabricación de productos deben llevar un control de las entradas, devoluciones, salidas y existencias del almacén.

El Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, propone para las empresas a las que suponga un coste excesivo llevar un almacén informatizado tener un sistema desglosado para registrar los inventarios, que consiste en:

- Utilizar el subgrupo 60, «Compras», para registrar las entradas al almacén y crear cuentas para controlar las devoluciones de compras y los descuentos fuera de factura, como los *rappels* por compras.
- Utilizar el subgrupo 70, «Ventas», para registrar las salidas del almacén a precio de venta. De esta forma, controla la facturación y crea cuentas para registrar las devoluciones de ventas y los descuentos fuera de factura como los *rappels* por ventas.

Luego, al cierre del ejercicio, cabe realizar un recuento físico, valorar las existencias y actualizar la información del grupo 3 del PGC, dando lugar a los siguientes asientos:

1. Por el traspaso a gasto del ejercicio de la información que figura en el grupo 3, que corresponde al valor de las existencias iniciales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
61 o 71	Variación de existencias (iniciales)	xxxx	
3	Cuentas del grupo 3		xxxx

2. Por la incorporación al balance de las existencias finales que nos quedan por vender a fecha de cierre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
3	Cuentas del grupo 3 (finales)	xxxx	
61 o 71	Variación de existencias (ingreso)		xxxx

Tenemos la información al día de las compras y ventas, pero el control de las existencias debe llevarse de forma extracontable. Durante el ejercicio, el grupo 3 no refleja las unidades que nos quedan ni su coste.

Por lo que se refiere a la valoración de las compras, la norma de registro y valoración 10.^a del PGC, junto con la resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas sobre el coste de producción, indican que el precio por el que debemos valorar un producto que entra al almacén, aparte de incluir el precio inicial facturado por el proveedor, debe

incluir todos los costes hasta su llegada al almacén (transporte, seguro del viaje, aranceles, impuestos especiales) y no debe incluir los descuentos incluidos en factura.

$$\text{Precio de adquisición} = \text{Importe inicial} + \text{Gastos a cargo del comprador hasta la llegada al almacén} - \text{Descuentos incluidos en factura}$$

El IVA no se incluye como coste si es deducible, es decir, si disponemos de la factura y la empresa realiza una actividad sujeta y no exenta, debido a que puede compensar los IVA devengados. Al no asumir el coste, se contabiliza en la cuenta 472, «Hacienda pública, IVA soportado».

El FIFO es primera entrada, primera salida, por lo que la tendencia es dejar las existencias finales al valor de las últimas compras, como podemos comprobar en la tabla siguiente:

	Precios	1,2	1,5	1,7 (*)	2,89 (*)	3,29 (*)
01-01	Existencias iniciales	5.000	10.000			
02-01	Venta	-500				
02-02	Venta	-4.500	-500			
03-03	Compra			5.500		
06-06	Venta		-5.500			
09-09	Compra				2.000	
10-10	Venta		-4.000	-1.000		
10-10	Devolución venta 10-10			1.000		
11-11	Compra					3.500
31-12	Venta (no entregada)			-1.000		
31-12	Existencias finales	0	0	4.500	2.000	3.500

(*) COMPRA 03-03

- Precio de adquisición [(5.000 × 2) + 350 – (10% × 10.000)] 9.350 €
- Unidades compradas 5.500 ud.
- Precio unitario compra (9.350/5.500) 1,7 €/ud.

(*) COMPRA 09-09

Precio de adquisición [(2.000 × 3) – 220]	5.780 €
Unidades compradas	2.000 ud.
Precio unitario compra (5.780/2.000)	2,89 €/ud.

(*) COMPRA 11-11

Precio de adquisición [(3.500 × 3) + (3.500 × 0,3) – 35]	11.515 €
Unidades compradas	3.500 ud.
Precio unitario compra (11.515/3.500)	3,29 €/ud.

Valor existencias finales (método FIFO):

$$(4.500 \text{ ud.} \times 1,7) + (2.000 \times 2,89) + (3.500 \times 3,29) = 24.945 \text{ €}$$

Asiento de regularización de existencias por el método FIFO:

31-12. Por la imputación a gasto de las existencias iniciales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías	21.000	
300	Mercaderías		21.000

31-12. Por la incorporación al balance de las existencias finales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías	24.945	
610	Variación de existencias de mercaderías		24.945

Pregunta 8

Si bien la entidad, en su declaración correspondiente al IS, ha utilizado el método de valoración de existencias del PMP, ha contabilizado la valoración de existencias utilizando el método FIFO.

De conformidad con lo establecido en el artículo 10.3 de la LIS, en el método de estimación directa, la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la LIS, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

En definitiva, la base imponible es el resultado contable corregido por los ajustes fiscales, positivos y negativos, cuando la LIS contenga criterios de valoración, de calificación o de imputación de ingresos y gastos diferentes a los contables.

En el caso que nos ocupa, la LIS no contiene un criterio de valoración de existencias diferente a los contables, por lo que debe incrementarse la base imponible declarada en el ejercicio 20X17 en 2.545 euros (24.945 – 22.400).

Pregunta 9

Por lo que se refiere al tratamiento contable, a la hora de afrontar el proceso de valoración de las existencias, como parte de los trabajos preparatorios del cierre del ejercicio, debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con el principio de uniformidad, una vez adoptado un método de valoración de existencias, debe mantenerse uniformemente en el tiempo y aplicarse para el conjunto de existencias de la empresa que presenten similares características o naturaleza.

No obstante, con carácter excepcional, se puede cambiar el método de valoración siempre que se haya producido una modificación de las circunstancias que exija el cambio de criterio para conseguir un mejor reflejo de la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa que deben suministrar las cuentas anuales.

Por tanto, a la hora de plantearse en la práctica un posible cambio de criterio de valoración de las existencias, debe tenerse muy en cuenta que el tratamiento contable de dichos cambios es el siguiente:

- Son excepcionales.
- Cuando se produzcan de acuerdo con lo establecido en el principio de uniformidad, se aplican de forma retroactiva y su efecto se calcula desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información.
- El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motiva, en el ejercicio en el que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputa directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas salvo que afecte a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto. Así-

mismo, se modifican las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que les afecte el cambio de criterio contable.

- Siempre que se produzcan cambios de criterio contable o subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores se debe incorporar la correspondiente información en la memoria de las cuentas anuales. También se debe informar en la memoria de los cambios en estimaciones contables que hayan producido efectos significativos en el ejercicio actual o que vayan a producirlos en ejercicios posteriores.

En el caso que nos ocupa, tenemos una empresa –Ventas Reunidas, SA– que, en el ejercicio 20X18, decide cambiar el criterio de valoración de sus *stocks* de existencias, pasando del criterio FIFO al criterio PMP. Ello supone una alteración negativa del valor de sus existencias iniciales de 2.545 euros.

Procede practicar el siguiente asiento contable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	2.545	
300	Mercaderías		2.545

Por lo que se refiere al tratamiento fiscal, el artículo 11.3.2.º de la LIS dispone que los cargos o abonos a partidas de reservas, registrados como consecuencia de cambios de criterios contables, se integrarán en la base imponible del periodo impositivo en el que los mismos se realicen.

No obstante, no se integrarán en la base imponible los referidos cargos y abonos a reservas que estén relacionados con ingresos o gastos, respectivamente, devengados y contabilizados de acuerdo con los criterios contables existentes en los periodos impositivos anteriores, siempre que se hubiesen integrado en la base imponible de dichos periodos. Tampoco se integrarán en la base imponible esos gastos e ingresos contabilizados de nuevo con ocasión de su devengo, de acuerdo con el cambio de criterio contable.

El cargo a reservas de 2.545 euros, a contabilizar en 20X18, está relacionado con ingresos de ejercicios anteriores (20X17), por lo que no se integra en la base imponible de 20X18, ni tampoco el ingreso de 2.545 euros cuando se reconozca en contabilidad el mayor ingreso derivado de haber reducido el valor de las existencias.



¿Es la información integrada el futuro de la revelación de información empresarial? Un análisis a partir de los informes integrados según el marco del IIRC

Esther Ortiz-Martínez

*Profesora titular del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad.
Universidad de Murcia*

Salvador Marín-Hernández

Director Cátedra EC-CGE. Universidad de Murcia

Luis Alfonso Sánchez-Aznar

Máster postgrado de Auditoría de Cuentas. Universidad de Murcia

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Enrique Rubio Herrera, don Macario Cámara de la Fuente, doña Beatriz García Osma, don Fernando Nubla Martínez y don Jesús Fernando Santos Peñalver.

Extracto

Estamos asistiendo a una proliferación de revelación de información no financiera como resultado de la necesidad de aumentar la transparencia por parte de las empresas, que intentan así conseguir la confianza de sus grupos de interés. Recientemente en nuestro país este hecho se ha visto reflejado en la publicación de la Ley 11/2018, que aún no exige directa y explícitamente el informe integrado, pero sí que supone un incentivo adicional de mayor valor añadido para aquellos que apuesten por él en el cumplimiento de esta ley. De ahí el interés de este trabajo, que ha venido a aportar luz sobre la información integrada que se publica de acuerdo con los requisitos establecidos por el IIRC. Para ello estudiamos los informes integrados disponibles en la base de datos del propio IIRC a 1 de abril de 2017 a partir de 2010, tomando la serie del 2011 al 2015, para elaborar un índice de cumplimiento de los requisitos emitidos por el IIRC diferenciando también por año, tipo de organización, región y sector en el que la empresa realiza su actividad. De los resultados obtenidos podemos destacar que la información integrada que se publica es aún dispersa y de difícil comparación entre organizaciones, pues, aunque los informes integrados estudiados son de empresas alineadas con los requisitos del IIRC, se aprecia la heterogeneidad en su cumplimiento. Son las empresas públicas cotizadas las que mayoritariamente publican este tipo de informes; el sector del petróleo y gas el que más requisitos del IIRC cumple, y Europa se encuentra a la cabeza de la publicación de estos informes, además de que hay un efecto del paso del tiempo sobre los requisitos del IIRC que se van incorporando en los informes integrados publicados.

Palabras clave: información integrada; IIRC; información no financiera; revelación de información empresarial.

Fecha de entrada: 03-05-2019 / Fecha de aceptación: 15-07-2019

Cómo citar: Ortiz-Martínez, E., Marín-Hernández, S. y Sánchez-Aznar, L. A. (2020). ¿Es la información integrada el futuro de la revelación de información empresarial? Un análisis a partir de los informes integrados según el marco del IIRC. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 442, 137-162.



Is the integrated reporting the future of disclosure? An analysis of the integrated reports according to IIRC

Esther Ortiz-Martínez

Salvador Marín-Hernández

Luis Alfonso Sánchez-Aznar

Abstract

We are witnesses of an increasing disclosure of non-financial information as a result of the necessity of more transparency in firms, which try to reach more confidence from their stakeholders. Lastly in our country this fact has been concentered in the publication of the Law 11/2018, that doesn't require still directly and explicitly integrated reporting, but supposes an additional incentive of bigger value added for them who request for integrated reporting to comply with this Law. This fact makes this work really interesting in order to bring light to the integrated reporting published according to IIRC requirements, through the study of all the integrated reports available in the IIRC database at 1st April 2017 from 2010, bearing in mind the period from 2011 to 2015, to do an index of compliance with the IIRC requirements taking also into account: year, kind of organization, region and sector in which the firm operates. From the obtained results we can point out that disclosure of integrated reporting is scattered and heterogeneous, although the studied reports are all according to IIRC there is heterogeneity in its compliance. Public companies are the ones that mostly publish these integrated reports; petrol and gas sector are the ones that more IIRC requirements comply, and Europe is the leader in publishing integrated reports, finally, there is also an effect of time on the IIRC requirements that are being added to the integrated reports.

Keywords: integrated reporting; IIRC; non-financial information; disclosure.

Citation: Ortiz-Martínez, E., Marín-Hernández, S. y Sánchez-Aznar, L. A. (2020). ¿Es la información integrada el futuro de la revelación de información empresarial? Un análisis a partir de los informes integrados según el marco del IIRC. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 442, 137-162.



Sumario

- 1. Introducción
- 2. Marco teórico e hipótesis
- 3. Muestra y metodología
 - 3.1. Muestra
 - 3.2. Variable dependiente
 - 3.3. Variables independientes
 - 3.4. Metodología y modelo a contrastar
- 4. Resultados
 - 4.1. Resultados descriptivos
 - 4.2. Análisis de los resultados del modelo de regresión
- 5. Conclusiones
- Referencias bibliográficas



1. Introducción

Desde los inicios del *International Integrated Reporting Council* (IIRC) (2015), los informes integrados han aparecido como una tendencia en la elaboración y publicación de información no financiera, siendo adoptados por diversas organizaciones. Estos informes consisten en incluir en uno único toda la información de la empresa, es decir, tanto la información financiera como la no financiera. Es otra vía para cumplir con el desafío que supone para la contabilidad suministrar información sobre la perspectiva social de la empresa (Ozsozgun, 2014).

Este desafío ha encontrado recientemente en España su reflejo con la publicación de la Ley 11/2018, sobre información no financiera. Sin duda esta ley, adaptación de la normativa española a las directrices de la Unión Europea, supone un paso más en la evolución hacia la integración de la información financiera con la no financiera. Si bien es cierto que el cumplir en sentido estricto con lo indicado por esta ley, vía su inclusión en el informe de gestión, o vía informe separado, no supone el tener un informe integrado, también es cierto que con la elaboración de un informe integrado se puede cumplir con esta ley.

En lo que se refiere a la forma de publicar la información sobre responsabilidad social corporativa, se ha evolucionado desde la tendencia a publicar de forma separada la información financiera y la no financiera, hasta el «reporte integrado» (Chen *et al.*, 2014). Las propias empresas optan por incluir su información social en el mismo informe que la información financiera, y argumentan que el lógico desarrollo futuro de la publicación de información pasa por incorporarla toda, sea del tipo que sea, en un único informe. Se trata de tener una visión global de la empresa analizando un solo tipo de informe, y no compartimentando la información, lo que además puede llevar a establecer «categorías» entre una y otra. La única puntualización al respecto es que una cosa es incluir la información social en el informe anual y otra, que implica un paso más allá, es elaborar información integrada según las directrices emanadas del IIRC.

En 2011, alrededor del 20% de los informes basados en las pautas del *Global Reporting Initiative* (GRI), la organización privada cuyas normas para revelación de información no financiera están más extendidas en todo el mundo, y que estaban registrados en la base de datos de divulgación de sostenibilidad pública del GRI se declararon «integrados» por las organizaciones informantes (GRI, 2013). Según un estudio de KPMG (2015) basado en

una muestra de 100 empresas, en el año 2011 solo un 20 % de las empresas seleccionadas incluía información no financiera en sus informes anuales, siendo los países con mayor porcentaje de informes anuales que incluyen información no financiera: Estados Unidos, Noruega, Francia, Sudáfrica, Malasia, Indonesia, Dinamarca e India. En el año 2015, la evolución en este ámbito ha hecho que prácticamente se triplique este porcentaje desde el año 2011 (56 %). En Europa estas tendencias de revelación de información se han concretado, como ya hemos apuntado al inicio de esta introducción, en una regulación sobre la materia: la Directiva de información no financiera 2014/95/UE, que exige a entidades de interés público (EIP), con más de 500 empleados, y a grandes empresas presentar un informe no financiero sobre aspectos ambientales, sociales y de buen gobierno, que junto al informe financiero constituirían la información global de la empresa.

Según estas cifras parece que la elaboración y publicación de información integrada de acuerdo con los requisitos del IIRC es un camino por el que van a transitar cada vez más empresas, y por lo tanto de interés para su análisis. De ahí que en este trabajo utilicemos los informes integrados disponibles en la base de datos del propio IIRC a 1 de abril de 2017 a partir de 2010, tomando la serie del 2011 al 2015, pues aún no existen suficientes informes de 2016 e incluirlos podría desvirtuar el análisis. Finalmente contamos con una muestra compuesta por 204 informes integrados, a partir de la que se ha elaborado un índice de cumplimiento de los requisitos emitidos por el IIRC: principios básicos, elementos y conceptos fundamentales, y se ha diferenciado la muestra en función de las variables año, tipo de organización, región y sector en el que la empresa realiza su actividad.

Por todo ello la estructura de este trabajo es la siguiente: en primer lugar, se incluye el marco teórico en el que se sustenta nuestro análisis y las hipótesis planteadas; seguidamente se describe la metodología utilizada y la muestra; se continúa, en el epígrafe de resultados, analizando tanto los resultados descriptivos como el modelo de regresión planteado, para cerrar el análisis con las principales conclusiones obtenidas.

2. Marco teórico e hipótesis

Ya existe literatura previa que comprueba que la innovación en publicación de información lleva hacia la integración de la misma (Lodhia, 2015). La presentación de información no financiera ha ido evolucionando hasta llegar a una de las tendencias más actuales, el informe integrado (IR) (Chen *et al.*, 2014). El informe integrado propuesto por el IIRC tiene como objetivo unificar la presentación de la información financiera y no financiera, de manera que las empresas sean capaces de emitir toda la información necesaria en un único informe. Para ello el IIRC establece una serie de principios y contenidos que deben incluirse para reflejar de manera fiel la imagen de la compañía. Con la unificación propuesta en este marco, el IIRC pretende crear valor añadido a medio y largo plazo además de asegurar un crecimiento estable de la compañía en el futuro. No es hasta el año 2010 cuando comien-

za a implantarse por primera vez en Europa; mientras que, en Sudáfrica, ese mismo año, la publicación del informe integrado cobraba carácter obligatorio para todas las empresas que cotizan.

En general los antecedentes existentes sobre la información publicada por las empresas siguiendo las recomendaciones del IIRC son escasos, principalmente por dos factores, que hasta ahora solo en Sudáfrica es obligatoria la elaboración de informes integrados (Bernardi y Stark, 2016) y que el número de empresas que publican informes integrados de forma voluntaria es relativamente pequeño, y por lo tanto su estudio no produce resultados que se puedan extender (Pope y McLeay, 2011). Aprovechando la base de datos que ya constituyen las empresas sudafricanas en cuanto a información integrada, Bernardi y Stark (2016) realizan un análisis de la misma durante el periodo 2008-2012, concluyendo que no hay directrices bien aceptadas sobre lo que constituye un informe integrado. Por lo tanto, la eficacia de la implementación de los informes integrados en Sudáfrica aún está por demostrar empíricamente. En cambio, Garde y López (2016) obtienen que en este caso pionero la obligatoriedad de la información integrada adoptada ha aumentado la publicación de información sobre sostenibilidad por parte de las empresas. Ya que *a priori* la economía de Sudáfrica estaba orientada a los accionistas y, por lo tanto, la publicación de un informe de responsabilidad social corporativa independiente no mejorará la revelación de información no financiera.

Otros trabajos como el de Zhou, Simnett y Green (2017) complementan el análisis llevado a cabo por Bernardi y Stark (2016). En este caso encuentran pruebas de que cuanto mayor sea el grado de integración de los informes, mayor será la precisión de los pronósticos llevados a cabo por los analistas.

Para este tipo de revelación de información el año es determinante en la evolución de su adopción. Inicialmente las empresas más grandes se han ido alineando en la utilización de ciertas prácticas en cuanto a revelación de información no financiera, como es el caso de las normas emitidas por GRI, siendo actualmente uno de los marcos de referencia internacional más extendido, el 74 % de las 250 mayores compañías del mundo usaban GRI en 2015 (KPMG, 2015).

Efectivamente el paso del tiempo implica que el uso de estas prácticas en cuanto a revelación de información vaya variando, ya que influyen cuestiones regulatorias y normativas de aceptación que van mostrando sus efectos en el tiempo (Hoffman, 1999). «La información que se publica evoluciona desde lo que se ha publicado en el pasado, se está publicando en el presente, y lo que se va a publicar en el futuro» (Davis y Searcy, 2010, p. 318). Y aunque *a priori* se supone una relación positiva entre objetivos de crecimiento a largo plazo en la empresa y la publicación de información de sostenibilidad, también se han obtenido resultados contrarios, como es el caso de Dilling (2009) que muestra una relación negativa, con lo que el periodo de tiempo estudiado puede ser un factor determinante fundamental. Teniendo en cuenta lo anterior, se plantea como primera hipótesis de nuestra investigación:

H₁. «*Ceteris paribus*», la inclusión de los elementos del IIRC en el informe integrado está asociada positivamente con el paso del tiempo.

El tipo de organización de la que se trate a la hora de analizar su información integrada puede determinar la información que haya publicado. Existe una clara distinción establecida por los antecedentes en la materia, entre empresas privadas u otras organizaciones del sector público (Sáez-Martín, Caba-Pérez y López-Hernández, 2017). De manera que se asocia a priori una mayor revelación de información cuando se trata de entidades públicas (Moneva y Martín, 2012).

Además, dentro del tipo de organización, otra característica determinante de la revelación de información es que intervenga en mercados de capitales. Las empresas que recurren a los mercados de capitales se enfrentan a diversos requisitos informativos, comparaciones y análisis globales (González y Ortiz, 2017). Las empresas cotizadas deben dar cumplimiento a lo exigido, en cuanto a información de gobierno corporativo, por los supervisores de los mercados de capitales y ello incide en su revelación de información no financiera (Xiao, Yang y Chow, 2004). Incluso ya en algunos países como Francia, Sudáfrica y Países Bajos se exigen informes de sostenibilidad para poder cotizar en sus bolsas de valores. Cuando se trata de empresas cotizadas se obtiene una notable dependencia entre la revelación de información no financiera y la internacionalización de las empresas (Ortiz y Marín, 2016). A pesar de que no todas las empresas que cotizan lo hagan de manera internacional, el hecho de formar parte de un mercado de capital al que rendir cuentas hace a las compañías ser más conscientes de la necesidad de divulgar este tipo de información si quieren mantener su estatus en el mercado. Sobre la base de esta literatura incluimos la siguiente hipótesis a contrastar en este trabajo:

H₂. «*Ceteris paribus*», la inclusión de los elementos del IIRC en el informe integrado está asociada con el tipo de organización de la que se trate.

Otra de las características de la empresa que puede determinar su revelación de información es el sector en el que opera. Y no solo eso, sino que Brammer y Pavelin (2006) añaden además que existe una estrecha relación con la calidad de los informes presentados, siendo en los sectores donde menos información se publica aquellos en los que peor calidad se presenta. Serán las entidades con mayor tamaño, mayor exposición a los medios y que pertenecen a sectores más sensibles, las que presentan mayor calidad y volumen de información voluntaria. De manera que, en principio, las empresas del mismo sector adoptarán los mismos patrones en cuanto a tipo de información no financiera elaborada y publicada, con lo que se introduce el sector como una de las variables independientes incluidas en los modelos que se plantean (Xiao, Yang y Chow, 2004). Graafland, Van de Ven y Stoffele (2003) analizan diferencias sectoriales comprobando que las empresas pertenecientes al sector de la construcción, la industria y del metal publican un mayor volumen de información voluntaria que los servicios financieros, la alta tecnología y la venta al por menor. Aquellos sectores que realizan actividades con una mayor rentabilidad, como la energía, farmacéutica o minería, son más proclives a suministrar información no financiera a sus grupos de

interés, pues la utilizan como una herramienta de comunicación y marketing. A su vez, las empresas que realizan actividades más expuestas a riesgos sociales o ambientales tratan de suministrar más información no financiera y de más calidad, y también las que operan en sectores más regulados, en los que existe una normativa específica que les exige mayores exigencias en cuanto a la información a suministrar, como pueden ser el sector del petróleo y la energía (Vázquez, 2015). Todos los antecedentes anteriores nos llevan a incluir en otra de las hipótesis de este trabajo al sector en el que realiza la actividad la empresa:

H₃. «*Ceteris paribus*», la inclusión de los elementos del IIRC en el informe integrado está condicionada por el sector en el que realiza su actividad la empresa.

El país de origen, o la región de procedencia de la empresa, también puede condicionar la revelación de información no financiera, pues si se trata de información voluntaria, puede venir condicionada por las características del sistema contable, y si es información requerida, también dependerá de las exigencias propias de ese país en concreto. Tradicionalmente los países con sistemas de financiación basados en entidades financieras se caracterizan por una menor emisión de información frente a aquellos en los que primaba la obtención de financiación del mercado de capitales (Ali y Hwang, 2000). Los autores clásicos al respecto clasifican los sistemas contables en el mundo y establecen el nivel de revelación de información por países (Nobes, 1998) y relacionan las variables culturales que van a condicionar la información publicada (Hofstede, 2001). A partir de estos autores clásicos se demuestra que efectivamente la información integrada está condicionada por las variables culturales establecidas por Hofstede (García-Sánchez, Rodríguez-Ariza y Frías-Aceituno, 2013). Y también se incluye la variable país, como medida de estas distintas dimensiones específicas, a la hora de contrastar si condiciona la revelación de información sobre la que existe una evidencia clara a la que han dedicado sus esfuerzos multitud de antecedentes en la materia (Rivera-Arrubla, Zorio-Grima, y García-Benau, 2017). De acuerdo con todos estos trabajos incluimos la última hipótesis a contrastar en este trabajo:

H₄. «*Ceteris paribus*», la inclusión de los elementos del IIRC en el informe integrado está condicionada por el país o región de origen de la empresa.

3. Muestra y metodología

3.1. Muestra

Para llevar a cabo este estudio nos basamos en el análisis de la información publicada en la página web del IIRC. Con el objeto de realizar un estudio completo de los informes integrados se ha procedido a la obtención de todos los informes publicados por las empresas que a 1 de abril de 2017 se habían adherido a los requerimientos del IIRC, tomando el periodo del 2011 al 2015. En total contaremos con 204 informes presentados por 120 empresas de

diferentes regiones, sectores industriales y tipos de organización (las características de las empresas las incluimos en la tabla 1) (la distribución de la muestra la incluimos en la tabla 2).

El análisis se ha hecho a partir de la elaboración de una base de datos con la información obtenida del IIRC en la que se descomponen detalladamente tanto la información de cada empresa de la muestra como los elementos por los que está integrado cada informe.

3.2. Variable dependiente

Con el objeto de comprobar si existe relación entre la información básica incluida en la información integrada y determinadas variables determinantes de la misma (año, tipo de organización, región y sector), hemos elaborado un índice no ponderado que hemos denominado «Índice IR». El estudio de la relación existente entre información divulgada y otros factores se ha llevado a cabo, principalmente, a través de la construcción de índices de revelación de información o de introducción de determinados elementos en la información. Los trabajos más destacados en este campo distinguirán entre el empleo de índices ponderados o no, la diferenciación entre información requerida obligatoriamente o no y la fuente de la que se obtiene la información analizada. En nuestro trabajo seguimos la tendencia establecida por Chow y Wong-Boren (1987), a la que se refieren los antecedentes que no emplean índices ponderados, ya que demuestran que el empleo de índices, con o sin ponderación, no altera las conclusiones obtenidas, siendo los resultados similares en ambos casos. Sobre la distinción acerca de revelación de información obligatoria o voluntaria, adoptamos la postura de los trabajos que no lo hacen, bien porque todos los ítems informativos son del mismo tipo, o bien porque se calcula un índice total que hace que desaparezca esa diferenciación (García y Monterrey, 1993). Como fuente de obtención de la información analizada recurrimos a la publicada en las páginas web, tal y como se hace en los estudios más recientes sobre la materia, en los que se valora además de la propia emisión de información otras características, tanto de esta, como del medio de difusión o incluso informes integrados elaborados según los requisitos del IIRC (Rivera-Arrubla, Zorio-Grima y García-Benau, 2017).

Nuestra variable dependiente la obtenemos como una única puntuación, de acuerdo también con Nazari, Herremans y Warsame (2015) y otros autores, que utilizan medidas de revelación de información no financiera basadas en el trabajo de Meek *et al.* (1995). La información que hemos incluido en el índice se refiere a los elementos que deben incorporar los informes integrados según el IIRC (los incluimos en la tabla 3). De manera que, partiendo de la base de datos elaborada, se ha asignado un valor 0/1, siendo 0 si el informe no incorpora el elemento correspondiente y 1 si el informe sí que lo incorpora. El IIRC establece siete principios, que clasifica el propio organismo en una ficha, que incluye en cada uno de los informes integrados que elaboran las empresas que revelan este tipo de información. A su vez dentro de estos principios se pueden incluir ocho elementos de contenido y dos conceptos fundamentales (tabla 3). Así, cuando el IIRC ha marcado en la ficha que se ha seguido un principio, un elemento de contenido o un concepto fundamental a la hora de elaborar el informe integrado, nosotros asignamos un 1 y un 0 en caso contrario.

Tabla 1. Características principales de la muestra según la base de datos IIRC

Tipo de organización	Empresa privada
	Empresa pública cotizada
	Otros
	Sector público
Región	África
	América del Norte
	América del Sur
	Asia
	Australasia
	Europa
Sector	Bienes de consumo
	Cuidados sanitarios
	Industria
	Inmobiliaria
	Materiales básicos
	Petróleo y gas
	Sector público
	Servicios al consumidor
	Servicios financieros
	Servicios profesionales
	Servicios públicos
	Tecnología
	Telecomunicaciones

Fuente: elaboración propia.



Tabla 2. Distribución de la muestra (número de informes)

Año	Tipo de organización	Sector	Región
2011	Empresas públicas cotizadas	Bienes de consumo	África
2012	Empresas privadas	Cuidados sanitarios	América del Norte
2013	Empresas del sector público	Industria	América del Sur
2014	Otras	Inmobiliaria	Asia
2015	Total	204	10
Total	204	204	113
		Petróleo y gas	Europa
		Sector público	Total
		Servicios al consumidor	204
		Servicios financieros	15
		Servicios profesionales	47
		Servicios públicos	11
		Tecnología	18
		Telecomunicaciones y Servicios básicos	4
		Total	7
		Total	204

Fuente: elaboración propia.

Tabla 3. Elementos que incorporan los informes integrados

Principios	Enfoque estratégico y orientación futura	Elementos de contenido	Descripción general de la organización y su entorno externo	
	Conectividad de la información		Modelo de negocio	
	Relación con los grupos de interés		Riesgos y oportunidades	
	Materialidad		Estrategia y asignación de recursos	
	Concisión		Gobierno corporativo	
	Fiabilidad e integridad		Desempeño	
	Compatibilidad y consistencia		Perspectivas futuras	
			Bases de preparación y presentación	
			Conceptos fundamentales	Creación de valor
				Los capitales

Fuente: elaboración propia.

3.3. Variables independientes

La primera variable independiente incluida en nuestro modelo recoge el año en el que la empresa ha publicado esta información integrada. Por lo tanto, la mediremos a través de una variable dicotómica o *dummy* (todas las variables las incluimos en la tabla 4); entendiendo *a priori* que al ser tendencias relativamente recientes y que aún suponen un coste añadido para la empresa estarán ligadas de forma positiva con la evolución del tiempo. Además, relacionadas con la publicación de información integrada se encuentran las variables independientes: tipo de organización, sector en el que opera y país o lugar de origen. De manera que, tal y como se ha puesto de manifiesto en los antecedentes, determinarán el que la empresa tenga en cuenta más o menos elementos y conceptos dentro de cada uno de los principios establecidos por el IIRC.

3.4. Metodología y modelo a contrastar

Con el objeto de poder determinar si los elementos que incluye el informe integrado están determinados por: el año, el tipo de empresa, el sector en el que opera o la región de

origen de la empresa, analizamos la muestra con el programa SPSS (versión 24). En primer lugar, realizamos un estudio descriptivo de la información recopilada que forma parte de nuestra muestra. Además realizamos un análisis de medias con ANOVA en función de cada una de las variables independientes seleccionadas. También realizamos una comparación por pares *post hoc* a través de Tukey considerando significatividad estadística con una p al menos $< 0,05$. Finalmente estimamos un modelo de regresión, en el que la variable dependiente es el índice que recoge la información integrada publicada según los requisitos del IIRC, y las variables explicativas según se incluye en la expresión [1].

$$\begin{aligned} \text{IndiceIR}_i = & \beta_0 + \beta_1 \text{Año}2011_i + \beta_2 \text{Año}2012_i + \beta_3 \text{Año}2013_i + \beta_4 \text{Año}2014_i + \beta_5 \text{EmpPubCotiz}_i + \\ & + \beta_6 \text{EmpPriv}_i + \beta_7 \text{EmpSecPub}_i + \beta_8 \text{MatBas}_i + \beta_9 \text{Bbconsumo}_i + \beta_{10} \text{SsConsumo}_i + \beta_{11} \text{SsFinan}_i + \\ & + \beta_{12} \text{CuiSani}_i + \beta_{13} \text{Ind}_i + \beta_{14} \text{SsProf}_i + \beta_{15} \text{PetryGas}_i + \beta_{16} \text{Inmob}_i + \beta_{17} \text{Tecn} + \beta_{18} \text{Telec}_i + \beta_{19} \\ & \text{SsPub} + \beta_{20} \text{África}_i + \beta_{21} \text{AmNorte}_i + \beta_{22} \text{AmSur}_i + \beta_{23} \text{Asia}_i + \beta_{24} \text{Europa}_i + \varepsilon_{it} \quad [1] \end{aligned}$$

Las variables incluidas en el modelo son las que recogemos en la tabla 4, aunque en la estimación del modelo incluimos $n - 1$ variables distintas con el objeto de evitar multicolinealidad. Así pretendemos comprobar si efectivamente existe una relación entre los elementos que incluye la información integrada según los requisitos del IIRC, y cada una de las variables que la pueden determinar según nuestro modelo. Para ello consideramos una significatividad estadística con una p al menos $< 0,1$.

Tabla 4. Variables incluidas en el modelo

Descripción	Variables	Valores	H
Índice de información integrada publicada por la empresa (suma de toda la información integrada publicada).	<i>IndiceIR</i>	Para cada uno de los siete principios: 1 si incluye información de elementos de contenido y conceptos fundamentales establecidos por el IIRC 0 si no se incluye información de elementos de contenido y conceptos fundamentales establecidos por el IIRC	-
Año de la información integrada incluida en la base de datos del IIRC. Se analizan los 5 últimos años en los que existen informes integrados publicados con un número significativo: 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015.	<i>Año2011</i> <i>Año2012</i> <i>Año2013</i> <i>Año2014</i> <i>Año2015</i>	1 si el año es cada uno de los incluidos en la muestra 0 si el año no es cada uno de los incluidos en la muestra	H_1
Tipo de empresa de acuerdo con la clasificación del IIRC. Cuatro tipos: empresas públicas cotizadas, empresas del sector público, empresas privadas y otras.	<i>EmpPubCotiz</i> <i>EmpSecPub</i> <i>EmpPriv</i> <i>Otras</i>	1 si el tipo de empresa es de cada una de las categorías establecidas 0 si el tipo de empresa es de cada una de las categorías establecidas	H_2
Sector de actividad. Clasificación de las empresas a partir de la clasificación del IIRC: materiales básicos, bienes de consumo, servicios al consumidor, servicios financieros, cuidados sanitarios, industria, servicios profesionales, sector público, petróleo y gas, inmobiliaria, tecnología, telecomunicaciones y servicios básicos y servicios públicos.	<i>MatBas</i> <i>Bbconsumo</i> <i>SsConsu</i> <i>SsFinan</i>		▲

Descripción	Variables	Valores	H
▲	<i>CuidSani</i> <i>Ind</i> <i>SsProf</i> <i>SectPub</i> <i>PetyGas</i> <i>Inmob</i> <i>Tecn</i> <i>Telec</i> <i>SsPub</i>	1 si la empresa opera en cada uno de los sectores establecidos 0 si la empresa no opera en cada uno de los sectores establecidos	H ₃
Región de origen de la empresa según la base de datos del propio IIRC: África, América del Norte, América del Sur, Asia, Australasia y Europa.	<i>Africa</i> <i>AmNorte</i> <i>AmSur</i> <i>Asia</i> <i>Australasia</i> <i>Europa</i>	1 si la empresa está localizada en cada una de las regiones incluidas en la muestra 0 si la empresa no está localizada en cada una de las regiones incluidas en la muestra	H ₄

Fuente: elaboración propia.

4. Resultados

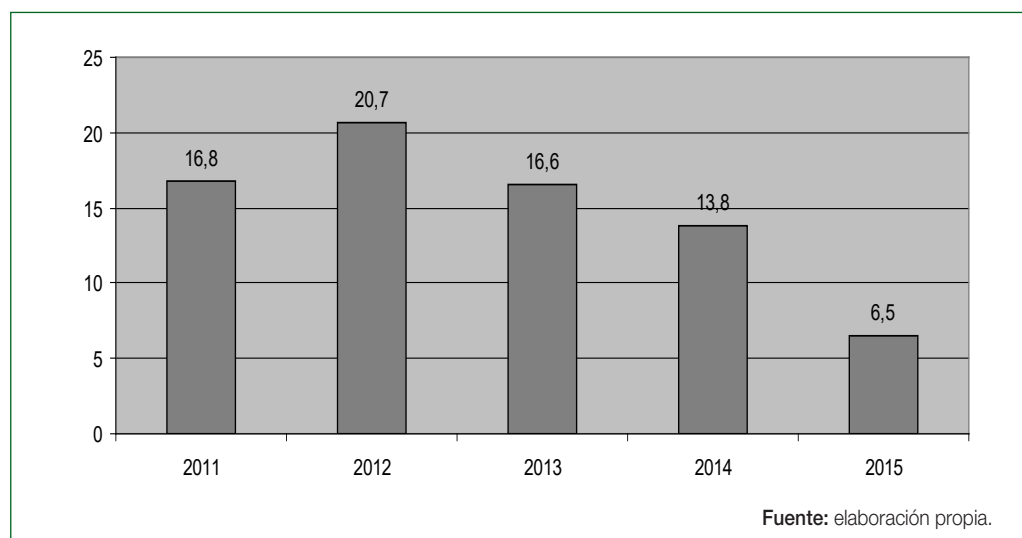
4.1. Resultados descriptivos

En un primer análisis descriptivo de la muestra nos centramos en la variable dependiente de nuestro modelo, el índice, según se adapte a los principios, elementos de contenido y conceptos del IIRC. Este índice podría obtener un valor máximo de 70, pues es el sumatorio de un 1 cuando se incluyen los ocho elementos de contenido y los dos conceptos, en cada uno de los siete principios básicos. El valor mínimo sería un 0, en el caso de que la empresa en su informe integrado no tenga en cuenta ningún principio, elemento de contenido ni concepto que promueve el propio IIRC. En la muestra estudiada el valor mínimo del índice es un 2 y el máximo un 61, con un valor medio de 14,6. Por lo tanto, en un principio el grado de cumplimiento de la información integrada con estos requisitos del IIRC no es alto en término medio, no alcanzando ninguna empresa el valor máximo del índice.

Si observamos en qué medida la media del índice se ve afectada por cada una de las variables independientes comprobamos que (imágenes 1, 2, 3 y 4):

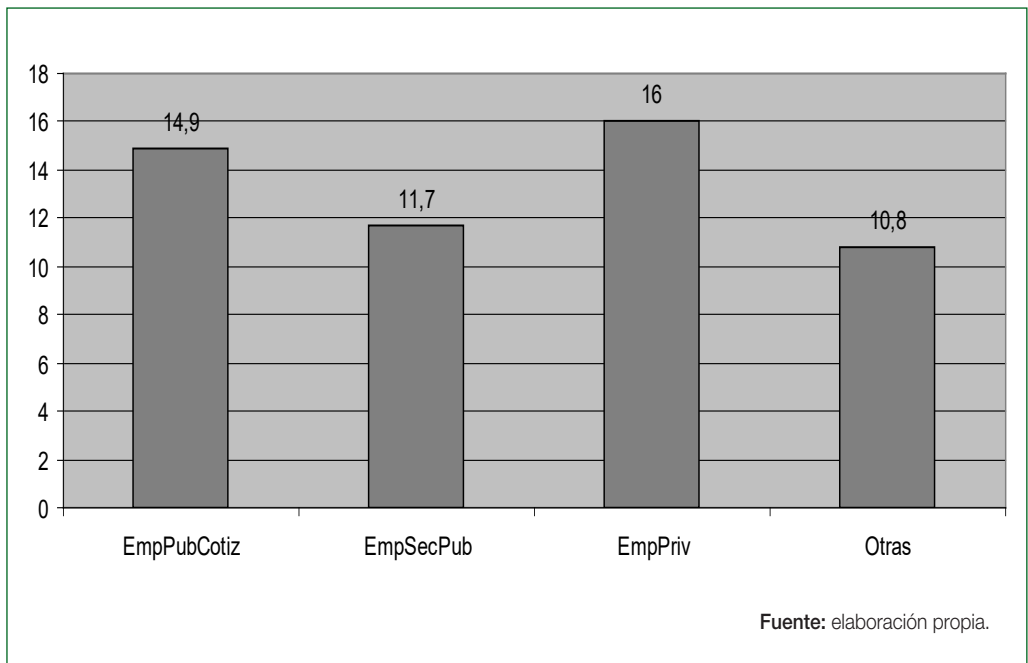
- El año 2012 es en el que se han incluido en los informes integrados más requisitos del IIRC, con una media de 20,7. Y en el año más reciente, el 2015, la media es la menor, tan solo un 6,5, aunque también es el segundo año con menor número de informes integrados incluidos en la base de datos (imagen 1 y tabla 2).

Imagen 1. Media del índice IIRC por año



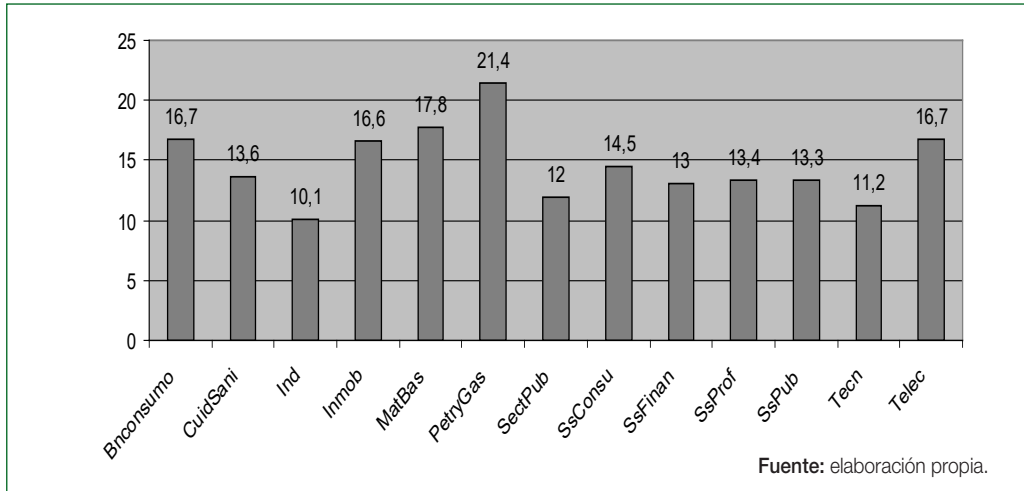
- A partir del tipo de empresas claramente se aprecia que son las empresas públicas cotizadas y las empresas del sector público las que acumulan casi la totalidad de los informes integrados presentados en el periodo (tabla 2), alcanzando una mayor media del índice las empresas públicas cotizadas (casi 15). Las empresas privadas apenas aportan informes integrados a la muestra (solo 7 informes de los 204 analizados), en cambio tienen el mayor índice, un 16 (imagen 2).

Imagen 2. Media del índice IIRC por tipo de organización



- El sector en el que más se incluyen los requisitos del IIRC en el informe integrado es el de petróleo y gas, con un índice de 21,4 (imagen 3), seguido del sector de materiales básicos (con un índice de 17,8), y ya muy cercanos a los de telecomunicaciones, bienes de consumo, e inmobiliario. Teniendo en cuenta que las empresas del sector de materiales básicos son las segundas más numerosas en nuestra muestra (tabla 2), después de las empresas de servicios financieros.

Imagen 3. Media del índice IIRC por sector



- Por regiones de procedencia de las empresas analizadas el mayor índice se localiza en África, resultado en cierta forma esperado dado que en países como Sudáfrica ya es exigida este tipo de información por parte de los organismos reguladores y supervisores de los mercados de capitales, tal y como ya se ha destacado anteriormente (imagen 4). Mientras que la mayoría de las empresas que publican un informe integrado provienen de Europa (tabla 2), en cambio no son las que más cumplen con lo establecido por el IIRC, pues el índice IIRC que obtienen es el tercero después de las empresas africanas y procedentes de América del Sur (imagen 4).

Imagen 4. Media del índice IIRC por región

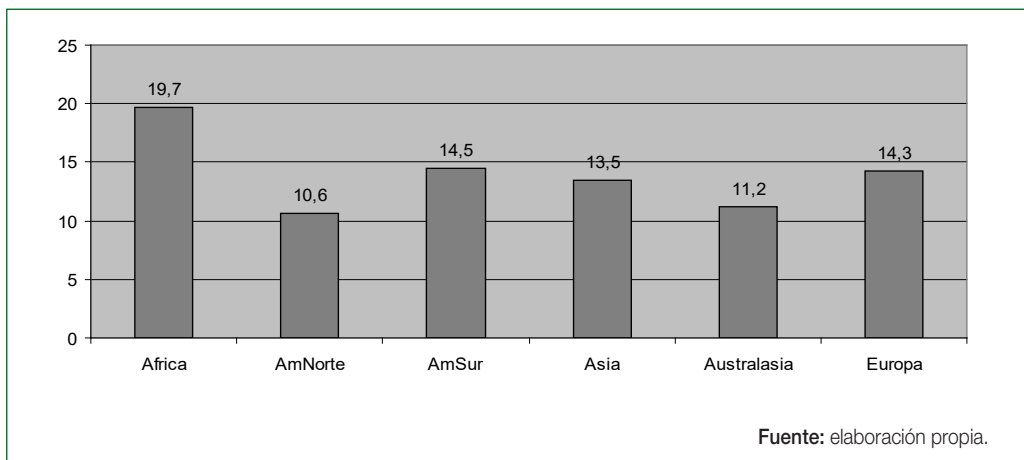


Tabla 5. ANOVA del índice por año

Año	N	Media	Desviación estándar	Error estándar	95 % del intervalo de confianza de la media		Mínimo	Máximo
					Límite inferior	Límite superior		
2011	48	16,7708 ^{a,b}	10,38665	1,49918	13,7549	19,7868	2011	48
2012	24	20,6667 ^a	11,35463	2,31775	15,8720	25,4613	2012	24
2013	46	16,6522 ^{a,b}	12,29854	1,81332	13,0000	20,3044	2013	46
2014	48	13,8125 ^b	11,07164	1,59805	10,5976	17,0274	2014	48
2015	38	6,4737 ^c	4,65999	,75595	4,9420	8,0054	2015	38
Total	204	14,5882	11,15264	,78084	13,0486	16,1278	Total	204

(F (4) = 8,930, p < 0,001)

^{a, b, c} Comparaciones dos a dos *post hoc* (Tukey). Diferentes letras indican diferencias estadísticamente significativas a nivel P < 0,05.

Fuente: elaboración propia.

En los análisis ANOVA realizados hemos obtenido resultados estadísticamente significativos solo para el caso del año y la región, incluyéndolos en las tablas 5 y 6, y no así los resultados para el resto de variables independientes (tipo de organización y sector). En la tabla 5 podemos apreciar que efectivamente hay una influencia del año en la media de la información que se incluye en el informe integrado. El último año de la muestra no presenta relación con ninguno de los anteriores, lo que puede ser debido a que aún las empresas que elaboran información integrada no la han publicado y, por lo tanto, la base de datos no estaría completa. Mientras que los cuatro años anteriores muestran distintos tipos de asociaciones (según los resultados obtenidos de Tukey), con lo que hay un efecto del paso del tiempo sobre los requisitos del IIRC que va incluyendo el informe integrado que se publica.

Si bien la relación obtenida entre la región y la media del índice muestra una menor significatividad estadística (p < 0,1 incluido en la tabla 6), sí que existe una relación entre la región de origen de la empresa de la que se trate y los requisitos del IIRC que incluye en su informe integrado. Claramente un motivo de esta relación pueden ser las distintas exigencias informativas de los organismos supervisores en los distintos países.

Tabla 6. ANOVA del índice por región

Región	N	Media	Desviación estándar	Error estándar	95 % del intervalo de confianza de la media		Mínimo	Máximo
					Límite inferior	Límite superior		
Africa	30	19,6667 ^a	15,52158	2,83384	13,8708	25,4625	2,00	60,00
AmNorte	16	10,5625 ^a	6,36625	1,59156	7,1702	13,9548	2,00	24,00
AmSur	13	14,5385 ^a	11,67344	3,23763	7,4843	21,5927	2,00	40,00
Asia	22	13,5455 ^a	9,62500	2,05206	9,2780	17,8129	2,00	30,00
Australasia	10	11,2000 ^a	9,07744	2,87054	4,7064	17,6936	2,00	29,00
Europa	113	14,3186 ^a	10,41656	,97991	12,3770	16,2601	2,00	61,00
Total	204	14,5882	11,15264	,78084	13,0486	16,1278	2,00	61,00

(F (5) = 1,941, p < 0,1)

a, b, c Comparaciones dos a dos *post hoc* (Tukey). Diferentes letras indican diferencias estadísticamente significativas a nivel P < 0,05.

Fuente: elaboración propia.

4.2. Análisis de los resultados del modelo de regresión

Para terminar el análisis realizado estimamos el modelo de regresión, tal y como se ha explicado en el apartado de metodología, obteniendo unos resultados estadísticamente significativos (el p-valor del modelo es 0), que nos permiten afirmar que existe relación entre el contenido de la información integrada y el resto de las variables incluidas en el modelo, con un grado de bondad de ajuste del modelo del 25,1 % (R² es de 0,251) (tabla 7).

Tabla 7. Estimación del modelo de regresión

N = 204	ÍndiceIR	
	Beta(SE)	P
Constante	-1,775 (12,577)	,888





IndiceIR		
N = 204	Beta(SE)	P
▶		
Año2011	9,379 (2,359)	,000***
Año2012	15,518 (2,886)	,000***
Año2013	10,332 (2,361)	,000***
Año2014	8,048 (2,351)	,001***
EmpPubCotiz	-0,603 (5,217)	,908
EmpSecPub	-1,417 (5,759)	,806
EmpPriv	-3,240 (8,611)	,707
MatBas	6,408 (10,926)	,558
Bbconsumo	6,576 (10,954)	,549
SsConsu	2,409 (10,962)	,826
SsFinan	3,340 (10,818)	,758
CuiSani	3,577 (11,205)	,750
Ind	-2,073 (10,835)	,848
SsProf	4,579 (12,050)	,704
PetryGas	9,261 (11,081)	,404
Inmob	9,525 (11,067)	,391
Tecn	5,453 (11,980)	,650
Telec	3,565 (11,475)	,756
SsPub	2,948 (10,940)	,788
Africa	7,885 (3,939)	,047**
AmNorte	0,689 (4,469)	,878



ÍndiceIR		
N = 204	Beta(SE)	P
▶		
AmSur	5,000 (4,628)	,281
Asia	5,394 (4,138)	,194
Europa	4,861 (3,545)	,172
R² ajustado (%)	25,1	
Modelo	F(24) = 2,496***	
*** p-valor < 0,01 ** p-valor < 0,05 * p-valor < 0,10.		
Los errores estándar aparecen entre paréntesis		
Fuente: elaboración propia.		

A nivel individual de nuevo se refrendan los resultados obtenidos en el análisis ANOVA (tabla 7), pues se obtiene que existe una influencia significativa del año en el índice de información integrada según los requisitos del IIRC, para todos los años recogidos en la muestra excepto en el último, 2015, cuyo efecto se ha recogido en la constante del modelo. De manera que para la información integrada que se revela de acuerdo con los requisitos establecidos por el IIRC, y dado que de forma mayoritaria se publica de forma voluntaria, la evolución temporal es fundamental. Se podría deducir que al no existir límites temporales para su publicación *a priori*, aunque se tienda a acompasar con los plazos establecidos para la información financiera, se pueden ir añadiendo informes integrados *a posteriori*, incurriendo en retraso. Además también podemos entender que la evolución en la revelación de este tipo de información seguirá una tendencia similar a la de la información no financiera que adopta requisitos internacionalmente aceptados, cuyo uso se va extendiendo de forma mayoritaria poco a poco debido a la necesidad de transparencia para conseguir la confianza de todos los grupos de interés de la empresa. En cuanto a las variables independientes que han recogido la región de procedencia de la empresa, la única que resulta significativa en el modelo de regresión es África, lo cual es totalmente consistente con los resultados obtenidos previamente y lo puesto de manifiesto en los antecedentes citados, pues en esta región se encuentra Sudáfrica, país pionero en la exigencia de revelación de informes integrados.

5. Conclusiones

Estamos asistiendo a una proliferación de revelación de información no financiera, como resultado de la necesidad de aumentar o incluir las exigencias de transparencia por parte

de las empresas, que intentan así conseguir la confianza de sus grupos de interés. Recientemente en nuestro país este hecho se ha visto además reflejado con la publicación de la Ley 11/2018, que supone todo un reto, pero también una oportunidad para las empresas y los expertos contables. Siendo cierto que aún no exige directa y explícitamente el informe integrado, sí que supone un incentivo adicional de mayor valor añadido para aquellos que apuesten por él en el cumplimiento de esta ley. De ahí el interés de este trabajo, que ha venido a aportar luz sobre la información integrada que se publica de acuerdo con los requisitos establecidos por el IIRC. En primer lugar, podemos resaltar de los resultados obtenidos, que la información integrada que se publica aún es dispersa y de difícil comparación entre organizaciones, pues, aunque los informes integrados estudiados son de empresas alineadas con los requisitos del IIRC, se aprecia la heterogeneidad en su cumplimiento. El grado de cumplimiento de esta información integrada con los requisitos de este organismo internacional no es, en término medio, alto; no alcanzando ninguna empresa el valor mayor del índice elaborado. Otros estudios realizados en esta temática concluyen en esta misma línea, destacando que queda recorrido para que las empresas alcancen los niveles deseados de publicación de información integrada (Castilla y Rosselló, 2013). Así, esta información aún dista mucho de ser información completa y de cumplir con lo establecido, ya que incluso para el caso de Sudáfrica donde se requiere de forma obligatoria, está en unas etapas muy tempranas e incipientes de su desarrollo, tal y como obtienen Lindenfelder y Thomas (2011).

Son las empresas públicas cotizadas las que mayoritariamente publican este tipo de informes, ya que se asocia una mayor revelación con empresas públicas (Moneva y Martín, 2012) y además la cotización supone mayores requerimientos de los supervisores de los mercados de capitales (González y Ortiz, 2017) y un efecto imitación en mercados competitivos (Vázquez, 2015).

En cuanto a los sectores, es el del petróleo y gas el que más requisitos del IIRC cumple en sus informes integrados, de acuerdo con los antecedentes en la materia, que sostienen que informan más porque la actividad está más regulada, o es más sensible social o medioambientalmente (Vázquez, 2015).

Si nos centramos en las regiones de procedencia de las empresas se puede determinar que Europa se encuentra a la cabeza de la publicación de informes integrados, ya que ha sido una zona muy dinámica a la hora de informar sobre responsabilidad social corporativa (Dilling, 2009), además de que ya se han producido también avances normativos en la materia, con la Directiva 2014/95/UE, lo que incide en mayor número de informes no financieros publicados adaptados principalmente a las pautas GRI, las más aceptadas internacionalmente. En cambio, el mayor nivel del índice alcanzado se localiza en África, ya que Sudáfrica ha sido un país pionero a la hora de exigir este tipo de información a las empresas cotizadas, y por lo tanto objeto de numerosos estudios sobre la revelación de información integrada, como pueden ser el de Bernardi y Stark (2016) o el de Zhou, Simnett y Green (2017).

Claramente podemos concluir que hay un efecto del paso del tiempo sobre los requisitos del IIRC que se van incorporando en los informes integrados publicados, coincidente con estudios previos que resaltan la evolución de la revelación de información no financiera (Hoffman, 1999; Davis y Searcy, 2010).

Por lo tanto, año y región, serán determinantes en la inclusión o no de los requisitos del IIRC en la información integrada publicada por las empresas. Al tratarse principalmente de información publicada de forma voluntaria, va evolucionando según las tendencias internacionales y las distintas exigencias impuestas por los organismos supervisores, que tienden a satisfacer en mayor medida las necesidades informativas de los grupos de interés. En esta línea argumental sería interesante abordar la realización de un estudio similar, pero contando con una serie temporal más amplia, una vez hayan transcurrido más años y que, además, ya refleje incluso la obligatoriedad para ciertas empresas de elaborar información no financiera.

Referencias bibliográficas

- Ali, A. y Hwang, L. S. (2000). Country-specific factors related to financial reporting and the value relevance of accounting data. *Journal of Accounting Research*, 38(1), 1-21.
- Bernardi, C. y Stark, A. W. (2016). Environmental, social and governance disclosure, integrated reporting, and the accuracy of analyst forecasts. *The British Accounting Review*.
- Brammer, S. y Pavellin, S. (2006). Voluntary Environmental Disclosures by large UK companies. *Journal of Business Finance and Accounting*, 33(7-8), 1168-1188.
- Castilla, M. L. y Rosselló, M. (2013). Avances en España. Hacia el reporting integrado. *Boletín de Estudios Económicos*, LXVIII(208), 61-87.
- Chen, M., Green, W., Conradie, P., Konishi, N., y Romi, A. (2014). The international integrated reporting framework: Key issues and future research opportunities. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 25(1), 90-119.
- Chow, C. W. y Wong-Boren, A. (1987). Voluntary Financial Disclosure by Mexican Corporations. *Accounting Review*, LXII(3), 533-541.
- Davis, G. y Searcy, C. (2010). A review of Canadian corporate sustainable development reports. *Journal of Global Responsibility*, 1(2), 316-329.
- Dilling, P. F. A. (2009). Sustainability Reporting in a global context: What are the characteristics of corporations that provide high quality sustainability reports-An empirical analysis. *International Business & Economics Research Journal*, 9(1), 19-30.
- García Benau, M. A. y Monterrey Mayoral, J. (1993). La revelación voluntaria en las compañías españolas cotizadas en bolsa. *REFC*, XXII(74), 53-70.

- García-Sánchez, I., Rodríguez-Ariza, L. y Frías-Aceituno, J. V. (2013). The cultural system and integrated reporting. *International Business Review*, 22(5), 828-838.
- Garde, R. y López, M. V. (2016). Aplicación del informe integrado en las empresas públicas. *Auditoría Pública*, 68, 69-82.
- González, M. y Ortiz, E. (2017). Información no financiera y su verificación externa: GRI. *Revista de responsabilidad social de la empresa*, 27, 85-106.
- Graafland, J., Van de Ven, B. y Stoffele, N. (2003). Strategies and Instruments for Organising CSR by Small and Large Businesses in the Netherlands. *Journal of Business Ethics*, 47(1), 45-60.
- GRI. (2013). *The sustainability content of integrated reports— a survey of pioneers*. GRI. Research & Development Series.
- Hoffman, A. (1999). Institutional evolution and change: environmentalism and the US chemical industry. *Academy of Management Journal*, 42(4), 351-371.
- Hofstede, G. (2001). *Culture's consequences: Comparing values, behaviors, institutions, and organizations across nations*. Thousand Oaks, Sage Publications.
- IIRC. (2015). *Marco Internacional <IR>*. Integrated reporting.
- KPMG. (2015). *The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2015*. KPMG International Cooperative.
- Lindenfelder, D. y Thomas, A. (2011). Stakeholder inclusiveness in sustainability reporting by mining companies listed on the Johannesburg securities exchange. *African Journal of Business Ethics*, 5(1), 1-13.
- Lodhia, S. (2015). Exploring the transition to integrated reporting through a practice lens: An Australian customer owned bank perspective. *Journal of Business Ethics*, 129(3), 585-598.
- Meek, G. K., Roberts, C. B., y Gray, S. J. (1995). Factors influencing voluntary annual report disclosures by US, UK, and continental European multinational corporations. *Journal of international business studies*, 26(3), 555-572.
- Moneva, J. M. y Martín, E. (2012). Universidad y desarrollo sostenible: Análisis de la rendición de cuentas de las universidades públicas desde un enfoque de la responsabilidad social. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, 10(19), 1-18.
- Nazari, J. A., Herremans, I. M., y Warsame, H. A. (2015). Sustainability reporting: external motivators and internal facilitators. *Corporate Governance*, 15(3), 375-390.
- Nobes, C. (1998). Towards a general model of the reasons for international differences in financial reporting. *Abacus*, 34(2), 162-187.
- Ortiz, E. y Marín, S. (2016). Información no financiera y globalización empresarial. *Revista de Globalización, Competitividad y Gobernabilidad*, 10(3), 16-36.
- Ozsozgun, A. (2014). How accounting and accountants may contribute in sustainability? *Social Responsibility Journal*, 10(2), 246-267.
- Pope, P. F. y McLeay, S. J. (2011). The European IFRS experiment: Objectives, research challenges and some early evidence. *Accounting and Business Research*, 41(3), 233-266.
- Rivera-Arrubla, Y. A., Zorio-Grima, A. y García-Benau, M. A. (2017). Integrated reports: disclosure level and explanatory factors. *Social Responsibility Journal*, 13(1), 155-176.
- Sáez-Martín, A., Caba-Pérez, C. y López-Hernández, A. M. (2017). Freedom of information in local government: Rhetoric or reality? *Local Government Studies*, 43(2), 245-273.



Vázquez Oteo, O. (2015). Factores que influyen en la calidad y cantidad de Responsabilidad Social en las empresas españolas. Estudio de caso de las empresas del Ibex 35. *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 85, 181-215.

Xiao, J. Z., Yang, H. y Chow, C. W. (2004). The determinants and characteristics of volun-

tary Internet-based disclosures by listed Chinese companies. *Journal of Accounting and Public Policy*, 23, 191-225.

Zhou, S., Simnett, R. y Green, W. (2017). Does Integrated reporting matter to the capital market? *Abacus*, 53(1), 94-132.



Análisis práctico de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del ICAC, sobre criterios de presentación de los instrumentos financieros y operaciones societarias (III)

Juan Manuel Pérez Iglesias

Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales

Licenciado en Derecho

Ginés Sánchez Iniesta

Inspector de Hacienda

Extracto

El pasado 11 de marzo de 2019 el Boletín Oficial del Estado publicaba la Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas 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.

Esta resolución supone el desarrollo reglamentario de los criterios de presentación de los instrumentos financieros y de las implicaciones contables de la regulación mercantil en materia de aportaciones sociales, operaciones con acciones y participaciones propias, aplicación del resultado, aumento y reducción del capital social y otros aspectos contables derivados de la regulación incluida en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y en la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles.

Continuamos con la publicación del tercer capítulo de la serie que hemos elaborado con el fin de analizar de forma detallada y práctica el contenido de la resolución. En esta ocasión se analiza la problemática contable de las operaciones con acciones o participaciones propias y de la sociedad dominante.

Palabras clave: acciones o participaciones propias; adquisición; enajenación; sociedad dominante.

Cómo citar: Pérez Iglesias, J. M. y Sánchez Iniesta, G. (2020). Análisis práctico de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del ICAC, sobre criterios de presentación de los instrumentos financieros y operaciones societarias (III). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 442, 163-232.



Practical analysis of the ICAC Resolution of March 5, 2019, on criteria for the presentation of financial instruments and societary operations (III)

Juan Manuel Pérez Iglesias

Ginés Sánchez Iniesta

Abstract

On March 11, 2019, the Official Bulletin of the State published the Resolution of March 5, 2019, of the Institute of Accounting and Audit of Accounts, that develops the criteria for the presentation of financial instruments and other accounting aspects related to the mercantile regulation of capital companies.

This resolution implies the regulatory development of the criteria for the presentation of financial instruments and the accounting implications of commercial regulation in matters of social contributions, operations with own shares and participations, application of the result, increase and reduction of share capital and other aspects Accountants derived from the regulation included in the consolidated text of the Capital Companies Law, approved by Royal Legislative Decree 1/2010, of July 2, and in Law 3/2009, of April 3, on structural modifications of Mercantile societies.

We continue with the publication of the second chapter of the series that we have prepared in order to analyze in detail and practically the content of the Resolution. This time the accounting problem of transactions with its own shares or holdings and the parent company is analysed.

Keywords: own shares or holdings; acquisition; sale; parent company.

Citation: Pérez Iglesias, J. M. y Sánchez Iniesta, G. (2020). Análisis práctico de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del ICAC, sobre criterios de presentación de los instrumentos financieros y operaciones societarias (III). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 442, 163-232.



Sumario

1. Introducción
2. Adquisición y enajenación de acciones o participaciones propias clasificadas como instrumentos de patrimonio. Test de balance
 - 2.1. Reglas contables
 - 2.2. Reglas mercantiles
 - 2.2.1. Adquisición de participaciones propias con y sin devolución de aportaciones
 - 2.2.2. Adquisición derivativa de acciones propias. Test de balance. Límite cuantitativo del 20 % (10 % para sociedades cotizadas)
3. Adquisición de acciones o participaciones propias a título gratuito
4. Compromiso de adquisición de acciones o participaciones propias
5. Adquisición y enajenación de acciones o participaciones propias clasificadas como instrumentos financieros compuestos
6. Adquisición y enajenación de acciones o participaciones propias clasificadas como pasivos financieros
7. Adquisición y enajenación de acciones o participaciones de la sociedad dominante
8. Contratos de intercambio o permuta financiera sobre instrumentos de patrimonio propio
9. Otras cuestiones relacionadas con los negocios sobre las propias participaciones y acciones
10. Conclusiones



1. Introducción

Las operaciones con las propias acciones o participaciones tienen una gran importancia en el día a día de las sociedades de capital. A través de estos acuerdos los socios pueden recuperar el patrimonio aportado y las ganancias acumuladas antes de que la sociedad haya satisfecho sus obligaciones con los acreedores. Por ello, el legislador ha rodeado a los negocios sobre las propias acciones y participaciones de especiales cautelas con el objetivo de preservar el principio de igualdad de trato entre todos los socios y garantizar al mismo tiempo la solvencia de la sociedad frente a sus acreedores.

Cuando una entidad controla a otra u otras sociedades, la operación de autocartera también puede instrumentalizarse de forma indirecta por medio de la sociedad filial. Esta circunstancia origina que la adquisición de acciones o participaciones de la sociedad dominante se haya regulado en el ámbito mercantil como un fenómeno equivalente a la autocartera directa, sin perjuicio de las dudas que surgen de la lectura del régimen jurídico aplicable.

Desde un punto de vista económico, sin embargo, nos encontramos ante supuestos de hecho diferentes; en las cuentas individuales, la autocartera directa se sujeta a un régimen contable que nada tiene que ver con la autocartera indirecta. Esta diferencia desaparece en las cuentas consolidadas porque las acciones de la sociedad dominante mantenidas por la filial cambian su calificación de activo a menor patrimonio neto, como consecuencia de las implicaciones que en la información financiera introduce el enfoque consolidado de la entidad que informa (el grupo de sociedades).

El Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y la Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (RICAC), por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mer-

cantil de las sociedades de capital, clasifica los instrumentos financieros en tres categorías; a saber: a) instrumentos de patrimonio, b) pasivos financieros y c) instrumentos financieros compuestos.

El patrimonio neto consiste en la parte residual de los activos de la empresa una vez deducidos todos sus pasivos (art. 36.1 c) del Código de Comercio –CCom. –). A partir de esta definición, la norma de registro y valoración (NRV) 9.^a, «Instrumentos financieros», apartado 4, «Instrumentos de patrimonio propio», del PGC dispone que: «Un instrumento de patrimonio es cualquier negocio jurídico que evidencia, o refleja, una participación residual en los activos de la empresa que los emite una vez deducidos todos sus pasivos».

A partir de estas definiciones, la correcta presentación en el balance como patrimonio neto o pasivo de los instrumentos financieros creados o emitidos por la sociedad requiere, como paso previo, analizar si la sociedad asume por tal título una obligación contractual de entregar efectivo u otro activo financiero; sería el caso de las acciones o participaciones con derecho a recibir un dividendo mínimo o que otorgasen al socio el derecho de rescate de su inversión en una determinada fecha, o si ocurre un evento contingente que esta fuera del control de la sociedad.

Pues bien, para un mejor entendimiento de las cuestiones que se van a tratar, en este punto conviene advertir de una pequeña diferencia formal en el enfoque seguido por las normas de desarrollo del PGC en esta materia, en concreto, las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas, aprobadas por la Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, y la mencionada RICAC de 5 de marzo de 2019, en comparación con la normativa internacional de referencia, la NIC-UE 32, «Instrumentos financieros: Presentación».

Las normas internas clasifican un instrumento financiero en la categoría de «compuesto» cuando uno de los dos componentes que conforman los potenciales derechos económicos del socio (el reembolso o la recuperación de lo aportado, y el dividendo, el retorno o la retribución del capital) atribuyen a este último un derecho incondicional a recibir efectivo u otro activo financiero que la sociedad no puede evitar, al margen de que el valor inicial del componente de pasivo sea igual al importe recibido en la creación o emisión del instrumento y, en consecuencia, que el componente de patrimonio neto sea cero.

A diferencia de nuestra normativa interna, la NIC-UE 32 solo califica como instrumentos financieros compuestos aquellos que en el momento de su reconocimiento inicial contienen un componente de pasivo y otro de patrimonio neto distinto de cero. Si el componente de patrimonio neto es cero, el instrumento se califica como un pasivo financiero.

Sin perjuicio de lo anterior, como veremos más adelante, esta diferencia entre los dos marcos de información financiera carece de implicaciones materiales o sustantivas.

Con carácter general, las acciones y participaciones propias se califican, a efectos contables, como instrumentos de patrimonio propio. Por eso, el PGC regula esta materia en la NRV 9.^a 4, «Instrumentos de patrimonio propio». No obstante, en algunos casos excepcionales las acciones o participaciones emitidas por la empresa pueden cumplir la definición de pasivo o instrumento financiero compuesto porque de acuerdo con los términos de la emisión o creación atribuyan a la sociedad una obligación de entregar flujos de efectivo en forma de remuneración (dividendo mínimo o privilegiado) o reembolso.

La RICAC de 5 de marzo de 2019 se ocupa de esta materia en el capítulo III, artículos 20 a 24. El objetivo de este artículo es analizar esta normativa de desarrollo aprobada por el ICAC en el contexto de la regulación mercantil sobre esta materia contenida en el capítulo VI, «Los negocios sobre las propias participaciones y acciones», artículos 134 a 158 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

2. Adquisición y enajenación de acciones o participaciones propias clasificadas como instrumentos de patrimonio. Test de balance

2.1. Reglas contables

El artículo 36.1 a) del CCom. define los activos como bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que es probable que la empresa obtenga beneficios económicos en el futuro.

El patrimonio neto consiste en la parte residual de los activos de la empresa una vez deducidos todos sus pasivos (art. 36.1 c). Esta definición indirecta se complementa con un concepto directo de patrimonio neto al señalar el segundo inciso del precepto que el patrimonio neto incluye: «las aportaciones realizadas, ya sea en el momento de su constitución o en otros posteriores, por sus socios o propietarios, que no tengan la consideración de pasivos, así como los resultados acumulados u otras variaciones que le afecten».

Por su parte, el artículo 36.2 b) del CCom. estipula que los gastos son:

[...] decrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones a los socios o propietarios.

En este contexto normativo, el posterior desarrollo reglamentario del artículo 36 del CCom. por la NRV 9.^a 4 del PGC ha dispuesto que las operaciones de adquisición de ac-

ciones o participaciones propias calificadas como instrumentos de patrimonio se contabilicen como una reducción del patrimonio neto, en la medida en que desde un punto de vista económico la sociedad no adquiere activo alguno sino que se limita a devolver los fondos previamente aportados por los socios o propietarios.

Piénsese, por ejemplo, en el hipotético caso de una sociedad anónima que se constituye con una aportación de 100.000 um en la que acto seguido se acuerda la recompra de las acciones emitidas. En este supuesto, es claro que la sociedad carece de activo alguno porque el efectivo aportado por los socios ha retornado al patrimonio personal de estos últimos. Y también parece evidente que la imagen fiel de la sociedad se vería distorsionada si en el balance se muestra un activo (acciones propias) por 100.000 um y en el patrimonio neto ese mismo importe a título de capital emitido. Por el contrario, el objetivo de imagen fiel impone que los hechos descritos deban reconocerse como una operación de distribución de patrimonio a los socios.

A partir de ese fondo económico de la transacción, el artículo 20.1 de la RICAC precisa que la adquisición derivativa de acciones o participaciones propias clasificadas como instrumentos de patrimonio se registrará en el patrimonio neto por su valor razonable, como una variación de los fondos propios.

Como se ha indicado, este criterio de presentación implica que en los fondos propios luzcan al mismo tiempo el capital emitido y las acciones propias, con signo positivo y negativo, respectivamente, poniendo de manifiesto la realidad económica de la operación; dos negocios sucesivos de aportación y distribución que, en esencia, advierten de la aportación patrimonial neta o efectiva de los socios a la sociedad.

De forma simétrica, la enajenación de estas acciones o participaciones propias se trata como un incremento del patrimonio neto, económicamente equivalente al que surge por causa de una ampliación de capital. Y en desarrollo de este enfoque, el artículo 22.1 de la RICAC establece que la diferencia entre la contraprestación recibida por la enajenación de acciones o participaciones propias y el valor en libros que se da de baja también se registrará como una variación de los fondos propios en una partida de reservas, sin que la eventual diferencia que pudiera originarse entre ambos importes tenga la calificación de renta.

Sin perjuicio de lo anterior, tanto en la NRV 9.^a 4 del PGC como en los artículos 20.4 y 22.2 de la RICAC se aclara que los «gastos» derivados de estas transacciones (adquisición y enajenación de instrumentos de patrimonio propio) se registrarán directamente contra el patrimonio neto como menores reservas. Esto es, resulta claro que estos desembolsos se califican como una renta (gastos) y no como una mayor distribución de fondos o una menor aportación. La base conceptual que sostiene este criterio no es del todo evidente, pero parece similar a la que rige en materia de efecto impositivo. El gasto se califica como tal porque constituye la contrapartida de un servicio que recibe la sociedad y se presenta en una

cuenta de reservas porque la operación de la que trae causa también afecta directamente a los fondos propios.

Todas estas calificaciones económicas tienen a su vez efectos fiscales. Una vez conceptualizada como una menor o mayor aportación, la diferencia que se reconoce en una cuenta de reservas por causa de la enajenación de instrumentos de patrimonio propio no forma parte de la base imponible del impuesto sobre sociedades. Sin embargo, los gastos asociados a estas operaciones sí que se incorporan en la determinación de la ganancia o pérdida fiscal porque a efectos contables reciben la calificación de renta, a pesar de mostrarse en una cuenta de reservas (art. 11.3.1.º de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades –LIS–).

2.2. Reglas mercantiles

Como se ha indicado más arriba, los negocios sobre las propias participaciones y acciones se sujetan a un régimen mercantil muy relevante que, a modo de resumen, se agrupa en torno a las siguientes categorías en función de la forma societaria de la entidad que adquiere la autocartera:

a) Sociedad de responsabilidad limitada

La adquisición originaria de las propias participaciones por la sociedad de responsabilidad limitada o de participaciones o acciones de la sociedad dominante en el momento de su creación es nula de pleno derecho (art. 135 TRLSC¹). Por el contrario, en el TRLSC sí que se contemplan cuatro supuestos de adquisición derivativa permitida (art. 140) de las propias participaciones, o participaciones o acciones de la sociedad dominante; a saber:

- a) Cuando formen parte de un patrimonio adquirido a título universal, o sean adquiridas a título gratuito, o como consecuencia de una adjudicación judicial para satisfacer un crédito de la sociedad contra el titular de las mismas.
- b) Cuando las participaciones propias se adquieran en ejecución de un acuerdo de reducción del capital adoptado por la junta general.
- c) Cuando las participaciones propias se adquieran en el caso previsto en el artículo 109.3 [adquisición en subasta o cualquier otra forma de enajenación forzosa legalmente prevista, mediante subrogación de la sociedad en el lugar del rematante o, en su caso, del acreedor].

¹ En adelante, las referencias a los artículos se deben entender efectuadas al TRLSC salvo que de manera expresa se indique lo contrario.

d) Cuando la adquisición haya sido autorizada por la junta general, se efectúe con cargo a beneficios o reservas de libre disposición y tenga por objeto participaciones de un socio separado o excluido de la sociedad, participaciones que se adquieran como consecuencia de la aplicación de una cláusula restrictiva de la transmisión de las mismas, o participaciones transmitidas *mortis causa*.

Las participaciones propias adquiridas por la sociedad de responsabilidad limitada deberán ser amortizadas o enajenadas, respetando en este caso el régimen legal y estatutario de transmisión, en el plazo de tres años (art. 141.1). Si las participaciones no fueran enajenadas en el plazo señalado, la sociedad deberá acordar inmediatamente su amortización y la reducción del capital (art. 141.2). Mientras permanezcan en poder de la sociedad, el artículo 142 prescribe que quedarán en suspenso todos los derechos (en particular, los económicos) correspondientes a las participaciones propias. Nótese que a diferencia de lo que más adelante se dirá respecto al caso de la autocartera directa de las sociedades anónimas, en el caso de las limitadas no se indica de manera expresa que los derechos económicos deban ser atribuidos proporcionalmente al resto de participaciones.

Tal vez el aspecto más reseñable a efectos contables del citado régimen es que los supuestos descritos en la letra d) parecen condicionar la adquisición de las propias participaciones (en los exclusivos casos allí recogidos) a la previa existencia de beneficios o reservas libres; esto es, beneficios distribuibles en la terminología utilizada en el artículo 3.5 de la RICAC de 5 de marzo de 2019, y que fuera de esos supuestos no cabe la adquisición derivativa de las propias participaciones.

b) Sociedad anónima

La regulación de la autocartera de la sociedad anónima también diferencia entre la adquisición originaria y la derivativa.

La sociedad anónima no puede suscribir sus propias acciones (art. 134). En caso de incumplimiento de esta prohibición, la obligación de desembolsar recaerá solidariamente sobre los socios fundadores o los promotores y, en caso de aumento de capital social, sobre los administradores (art. 136.2). Además, de conformidad con el artículo 139.1 y 2, las acciones suscritas deberán ser enajenadas en el plazo máximo de un año a contar desde la fecha de la primera adquisición. Transcurrido este plazo sin que hubiera tenido lugar la enajenación, los administradores procederán de inmediato a convocar junta general para que acuerde la amortización de las acciones propias con la consiguiente reducción del capital social.

Respecto a la adquisición derivativa, el TRLSC diferencia entre los supuestos de libre adquisición (art. 144) y los casos de adquisición derivativa condicionada (art. 146).

a) Supuestos de libre adquisición (art. 144)

En el artículo 144 (también referido a la adquisición de las propias acciones, o las participaciones o acciones de su sociedad dominante) se enumeran los cuatro casos ya vistos con ocasión del resumen efectuado sobre las letras a) y b) del artículo 140:

- a) Cuando las acciones propias se adquieran en ejecución de un acuerdo de reducción del capital adoptado por la junta general de la sociedad.
- b) Cuando las participaciones o acciones formen parte de un patrimonio adquirido a título universal.
- c) Cuando las participaciones o las acciones que estén íntegramente liberadas sean adquiridas a título gratuito.
- d) Cuando las participaciones o las acciones íntegramente liberadas se adquieran como consecuencia de una adjudicación judicial para satisfacer un crédito de la sociedad frente a su titular.

En relación con el régimen jurídico de los instrumentos adquiridos al amparo del citado precepto, el artículo 145.1 expresa que las acciones adquiridas conforme a lo dispuesto en las letras b) y c) del artículo 144 deberán ser enajenadas en un plazo máximo de tres años a contar desde la fecha de adquisición, salvo que previamente hubieran sido amortizadas mediante reducción del capital social o que, sumadas a las que ya posean la sociedad adquirente y sus filiales no excedan del 20 % del capital social (como se verá más adelante, esta referencia del 20 % parece ir referida tanto a las acciones adquiridas en los supuestos descritos en las letras b) y c) como a las que se pudieran incorporar al patrimonio de la sociedad en virtud de una adquisición derivativa condicionada).

b) Supuestos de adquisición derivativa condicionada (art. 146)

Siguiendo el artículo 146, la sociedad anónima podrá adquirir sus propias acciones (y las participaciones creadas o las acciones emitidas por su sociedad dominante), cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a) Que la adquisición haya sido autorizada mediante acuerdo de la junta general, que deberá establecer las modalidades de la adquisición, el número máximo de participaciones o de acciones a adquirir, el contravalor mínimo y máximo cuando la adquisición sea onerosa, y la duración de la autorización, que no podrá exceder de cinco años.

Cuando la adquisición tenga por objeto participaciones o acciones de la sociedad dominante, la autorización deberá proceder también de la junta general de esta sociedad.

Cuando la adquisición tenga por objeto acciones que hayan de ser entregadas directamente a los trabajadores o administradores de la sociedad, o como consecuencia del ejercicio de derechos de opción de que aquellos sean titulares, el acuerdo de la junta deberá expresar que la autorización se concede con esta finalidad.

b) Que la adquisición, comprendidas las acciones que la sociedad o persona que actuase en nombre propio pero por cuenta de aquella hubiese adquirido con anterioridad y tuviese en cartera, no produzca el efecto de que el patrimonio neto resulte inferior al importe del capital social más las reservas legal o estatutariamente indisponibles.

A estos efectos, se considerará patrimonio neto el importe que se califique como tal conforme a los criterios para confeccionar las cuentas anuales, minorado en el importe de los beneficios imputados directamente al mismo, e incrementado en el importe del capital social suscrito no exigido, así como en el importe del nominal y de las primas de emisión del capital social suscrito que esté registrado contablemente como pasivo.

2. El valor nominal de las acciones adquiridas directa o indirectamente, sumándose al de las que ya posean la sociedad adquirente y sus filiales, [...] no podrá ser superior al veinte por ciento.

3. Los administradores deberán controlar especialmente que, en el momento de cualquier adquisición autorizada, se respeten las condiciones establecidas en este artículo.

4. Será nula la adquisición por la sociedad de acciones propias parcialmente desembolsadas, salvo que la adquisición sea a título gratuito, y de las que lleven aparejada la obligación de realizar prestaciones accesorias.

Mientras permanecen en poder de la sociedad, las acciones propias se sujetan al régimen jurídico regulado en el artículo 148, cuyo aspecto más destacable, además de la suspensión del derecho de voto de las propias acciones y de las participaciones o acciones de la sociedad dominante, es la previsión de que los derechos económicos de las acciones propias, excepción hecha del derecho a la asignación gratuita de nuevas acciones, serán atribuidos proporcionalmente al resto de socios.

También es oportuno resaltar la obligación prevista en este mismo artículo 148 para que en el informe de gestión de la sociedad adquirente y, en su caso, en el de la sociedad dominante (debe entenderse en lo que concierne a la autocartera indirecta) se incluya, como mínimo, la siguiente información:

- 1.^a Los motivos de las adquisiciones y enajenaciones realizadas durante el ejercicio.
- 2.^a El número y valor nominal de las acciones adquiridas y enajenadas durante el ejercicio y la fracción del capital social que representan.

- 3.^a En caso de adquisición o enajenación a título oneroso, la contraprestación por las acciones.
- 4.^a El número y valor nominal del total de las acciones adquiridas y conservadas en cartera por la propia sociedad o por persona interpuesta y la fracción del capital social que representan.

Por último, conviene recordar que las sociedades que pueden formular balance abreviado y optar por aplicar el Plan General de Contabilidad de pequeñas y medianas empresas (PGC-Pymes) no están obligadas a elaborar informe de gestión (aquellas que no superan durante dos ejercicios consecutivos dos de los siguientes tres límites: total activo no superior a 4 millones de euros; total cifra de negocios no superior a 8 millones de euros; número medio de trabajadores no superior a 50).

En relación con este régimen mercantil, a continuación se analizan los aspectos más notables o que mayor relación tienen con la normativa contable.

2.2.1. Adquisición de participaciones propias con y sin devolución de aportaciones

Como se ha visto, las participaciones propias adquiridas por la sociedad de responsabilidad limitada deberán ser amortizadas o enajenadas en el plazo de tres años, circunstancia que a efectos contables originará la consolidación económica y jurídica de la situación derivada de su adquisición (en caso de amortización) o el incremento del patrimonio neto de la sociedad (en el supuesto de enajenación).

El artículo 141.1 señala que cuando la adquisición «no comporte devolución de aportaciones a los socios», la sociedad deberá dotar una reserva por el importe del valor nominal de las participaciones amortizadas, la cual será indisponible hasta que transcurran cinco años a contar desde la publicación de la reducción en el Boletín Oficial del Registro Mercantil, salvo que antes del vencimiento de dicho plazo hubieran sido satisfechas todas las deudas sociales contraídas con anterioridad a la fecha en que la reducción fuera oponible a terceros.

El inciso «no comporte devolución de aportaciones a los socios» en el contexto del TRLSC no debe ser entendido como una referencia al supuesto de adquisición a título gratuito. El régimen de tutela de los acreedores en las sociedades de responsabilidad limitada en las operaciones de reducción de capital con devolución a los socios del valor de sus aportaciones se construye sobre la base de dos escenarios:

- a) Reducción con devolución de aportaciones en sentido estricto (art. 331.1). Es la que determina el nacimiento de la responsabilidad solidaria y limitada de los socios sobre determinadas deudas.

- b) Reducción sin devolución de aportaciones (art. 332.1). En la que se evita que surja la citada responsabilidad si se dota una reserva con cargo a beneficios o reservas libres; supuesto en el que la reducción de capital no comporta devolución de aportaciones (porque se realiza con cargo a los mencionados beneficios distribuíbles), al que se refiere el inciso reseñado del artículo 141.1.

Al margen de la oportunidad de la terminología utilizada (la misma devolución de fondos se realiza a los socios si se adquieren las participaciones y se procede posteriormente a tomar el acuerdo de reducción de capital, como si se acuerda directamente la reducción de capital y posteriormente se adquieren las participaciones), lo destacable es el diferente régimen jurídico de la dotación de la reserva indisponible, en dos operaciones equivalentes en términos económicos.

Mientras que en el artículo 141.1 se obliga a la sociedad a dotar una reserva por el valor nominal de las participaciones amortizadas (si la devolución se hace sin devolución de aportaciones), en el artículo 332.1 se dispone que la dotación de la reserva con cargo a beneficios o reservas libres (en idéntico supuesto de hecho, sin devolución de aportaciones; es decir, optando por la dotación de la reserva) debe realizarse por el importe percibido por los socios en concepto de restitución de la aportación social.

Las dudas suscitadas ante la aparente falta de coordinación normativa ha llevado a que la Dirección General de los Registros y del Notariado (DGRN) se pronuncie sobre la equivalencia de ambos supuestos de hecho (arts. 141.1 y 332.1) y que haya dictaminado que el importe de la dotación en los dos casos debería ser el nominal de las participaciones amortizadas (en este sentido, véanse las Resoluciones de la DGRN de 16 de noviembre de 2006, 10 de mayo de 2017 y de 22 de mayo de 2018, publicadas en el BOE de 21 de diciembre de 2006, 29 de mayo de 2017 y 8 de junio de 2018, respetivamente).

Asumiendo esta doctrina administrativa, en el artículo 39.2 de la RICAC (sobre el tratamiento de la reducción de capital social para la devolución del valor de las aportaciones) se especifica que en los casos previstos en el TRLSC, la sociedad contabilizará una reserva por un importe equivalente al nominal de las acciones o participaciones amortizadas (haciéndose eco del criterio incluido en el art. 335 c) para anónimas, y decantándose por la regla prevista en el art. 141.1, frente al literal del art. 332.1, para el caso de limitadas), de la que solo se podrá disponer en los términos previstos en la citada legislación y sin perjuicio de su posible capitalización posterior o de su aplicación a la compensación de pérdidas.

Cuestión distinta es si de *lege ferenda* no sería más apropiado (como régimen alternativo de tutela de los acreedores) instaurar la obligación de que todo negocio de distribución de reservas o beneficios a los socios, por medio de la adquisición de las participaciones, aplicación de resultados o reducción de capital con devolución de aportaciones tuviese

que estar condicionado, como paso previo, a que la sociedad contase con beneficios distribuibles en un importe equivalente a los fondos propios que se pretenden repartir/devolver a los socios.

2.2.2. Adquisición derivativa de acciones propias. Test de balance. Límite cuantitativo del 20 % (10 % para sociedades cotizadas)

En el artículo 146 se condiciona la adquisición derivativa de las propias acciones, además de a la previa autorización de la junta general, al cumplimiento de dos requisitos:

- a) Un test de balance (art. 146.1 b) que indirectamente implica que la adquisición no pueda llevarse a efecto si la sociedad no cuenta con beneficios distribuibles por un importe equivalente a las acciones que se pretende adquirir.
- b) Un límite cuantitativo (art. 146.2), al exigir que: «El valor nominal de las acciones adquiridas directa o indirectamente, sumándose al de las que ya posean la sociedad adquirente y sus filiales, y, en su caso, la sociedad dominante y sus filiales, no podrá ser superior al veinte por ciento». (10 % en caso de sociedades cotizadas; art. 509 TRLSC).

Analizaremos brevemente las principales implicaciones de ambos criterios.

a) Test de balance

El artículo 146.1 b) señala que la sociedad anónima podrá adquirir las propias acciones siempre que:

[...] la adquisición, comprendidas las acciones que la sociedad o persona que actuase en nombre propio pero por cuenta de aquella hubiese adquirido con anterioridad y tuviese en cartera, no produzca el efecto de que el patrimonio neto resulte inferior al importe del capital social más las reservas legal o estatutariamente indisponibles.

De este primer inciso se infiere con claridad que la autocartera que se pretende adquirir debe estar cubierta con beneficios o reservas libres y que la autocartera previamente constituida reduce el importe de los beneficios distribuibles que pueden destinarse a dicho fin.

Así, por ejemplo, si la sociedad cuenta con un capital social de 100.000 um, una reserva legal de 20.000 um, reservas voluntarias por importe de 15.000 um y una autocartera de 5.000 um, el importe máximo de acciones propias que podría adquirir es de 10.000 um (dejando al margen el límite cuantitativo del 20 % que se analizará más adelante), porque

si se destinase la totalidad de los beneficios distribuibles de 15.000 um a la adquisición de autocartera, esta operación, de manera indirecta, se estaría financiando parcialmente con la reserva legal.

Patrimonio neto = Capital social + Reserva legal

$$100.000 + 20.000 + 15.000 - (5.000 + 10.000) = 100.000 + 20.000$$

El indicando precepto continúa señalando que a los efectos del citado test:

[...] se considerará patrimonio neto el importe que se califique como tal conforme a los criterios para confeccionar las cuentas anuales, minorado en el importe de los beneficios imputados directamente al mismo, e incrementado en el importe del capital social suscrito no exigido, así como en el importe del nominal y de las primas de emisión del capital social suscrito que esté registrado contablemente como pasivo.

En relación con este segundo párrafo, el artículo 20.1 de la RICAC introduce una aclaración significativa al interpretar que la referencia legal a los beneficios imputados directamente al patrimonio neto debe ser entendida como realizada a los ajustes por cambios de valor positivos y a las subvenciones, donaciones y legados reconocidos directamente en el patrimonio neto, frente a la alternativa de haber considerado exclusivamente los ingresos directamente contabilizados en el patrimonio neto.

Esto es, en la RICAC se interpreta que el término beneficio debe entenderse como renta, diferencia entre ingresos y gastos, apreciados adicionalmente a nivel de la subagrupación del balance A-2) Ajustes por cambios de valor y A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos.

Por otro lado, cabe recordar que la Directiva 2017/1132 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de junio de 2017, sobre determinados aspectos del derecho de sociedades, en los artículos 56.1 y 2 y 60.1 b) establece un mismo «test de balance» a los efectos de adquirir autocartera y repartir dividendos. En consecuencia, en nuestra opinión, la interpretación de los «test de balance» regulados en los artículos 146.1 b) y 273.2 debería ser sistemática y llevar a la misma conclusión: si por imperativo de la norma comunitaria solo cabe adquirir autocartera o aplicar el resultado en caso de que existan beneficios o reservas libres, el importe que la sociedad de capital puede destinar a estas operaciones debería ser equivalente.

Considerando lo anterior, cuando en el artículo 146.1 b) se impone que la adquisición de acciones propias solo es posible si no produce el efecto de que el patrimonio neto resulte

inferior al importe del capital social más las reservas legal o estatutariamente indisponibles, la referencia a estas reservas debería entenderse efectuada a la reserva legal o estatutariamente indisponibles netas o efectivas. Esto es, una vez absorbidos los resultados negativos de ejercicios anteriores en el orden de prelación que se infiere del artículo 3.5 de la RICAC, en cuya virtud, en caso de coexistir tales reservas con un resultado positivo del ejercicio las pérdidas se absorben materialmente en primer lugar por las primeras (la reserva legal o estatutariamente indisponibles).

Así, por ejemplo, en el caso de una sociedad con un capital social de 1.000 um, una reserva legal de 100 um, reservas voluntarias de 50 um, resultados negativos de ejercicios anteriores de - 80 um y un resultado del ejercicio de 40 um, el beneficio distribuable ascendería a 40 um ($40 + 50 - 50$) porque en aplicación del artículo 3.5 de la RICAC el exceso de los resultados negativos sobre los ajustes positivos debería absorberse materialmente por la reserva legal, circunstancia que arrojaría una reserva legal neta o efectiva de 70 um ($100 - 30$).

Pues bien, de acuerdo con este razonamiento, en caso de que la sociedad optase por adoptar el acuerdo de adquirir sus propias acciones, frente a la alternativa de distribuir las 40 um, solo cabría adquirir acciones por un contravalor equivalente a ese mismo importe (40 um). A tal efecto, el valor de la reserva legal a incluir en la formulación del test de balance del artículo 146.1 b) debería ser la reserva legal neta o efectiva ($70 \text{ um} = 100 - 30$):

$$\text{Patrimonio neto} = \text{Capital social} + \text{Reserva legal}$$

$$1.110 - 40 = 1.000 + 70$$

A mayor abundamiento, si se considerase el efecto de la dotación de la reserva legal ese importe se reduciría a 36 um.

Además, por idéntica razón, opinamos que las implicaciones en el citado cálculo de los ajustes por cambios de valor originados en operaciones de cobertura de flujos de efectivo y de la partida de balance «Investigación y desarrollo» deberían ser las mismas.

Es cierto que la transposición de la norma europea en España, en lo que atañe a la autocartera (art. 146.1 b), ha omitido la referencia expresa que en el artículo 36 del CCom. se realiza a los ajustes por cambios de valor originados en operaciones de cobertura de flujos de efectivo para cuantificar el patrimonio neto a los efectos de distribución de beneficios. Del mismo modo, tampoco se recuerda de forma expresa en el artículo 146.1 b) que, en materia de autocartera, debería regir la limitación incluida en el artículo 273.3 sobre el activo que luce en el balance en concepto de investigación y desarrollo.

Sin embargo, no es menos cierto que en el texto del proyecto de resolución sometido a información pública se asimilaban con acierto ambos test de balance (arts. 146.1 b) y 273.2 y 3) al indicarse que a los efectos de adquirir acciones propias también era preciso

excluir del patrimonio neto los ajustes por operaciones de cobertura, positivos y negativos (sea como fuere, nótese que los positivos quedarían excluidos en todo caso por la referencia que en el art. 146.1 b) se realiza a los beneficios directamente imputados al patrimonio neto), y que también era necesario en sede de autocartera considerar la limitación que la partida investigación y desarrollo introduce a los efectos de la aplicación del resultado.

A la vista de estos antecedentes, en nuestra opinión, sería conveniente que en una futura reforma de la RICAC se reconsiderase la recuperación de ese inciso, en aras de preservar la uniformidad en la aplicación del test de reparto o disponibilidad de beneficios distribuibales que se infiere de la Directiva 2017/1132.

b) Límite cuantitativo

El artículo 146.2) dispone que: «El valor nominal de las acciones adquiridas directa o indirectamente, sumándose al de las que ya posean la sociedad adquirente y sus filiales, y, en su caso, la sociedad dominante y sus filiales, no podrá ser superior al veinte por ciento» (10 % en caso de sociedades cotizadas; art. 509).

La previsión en un mismo apartado del supuesto de hecho relativo a la adquisición de las propias acciones y el correspondiente a la adquisición de las acciones de la sociedad dominante (siguiendo una sistemática distinta a la de la Directiva 2017/1132; art. 67.1) puede plantear la duda sobre la forma de calcular el citado límite y sobre la base de cómputo que deba considerarse.

Para el caso en que la sociedad dominante y la dependiente tengan la forma de anónima, parece claro que las acciones a incluir en el cálculo del límite de autocartera de la dominante serán las propias acciones de la dominante y las adquiridas indirectamente a través de sus filiales (en cuyas cuentas tendrá la calificación de acciones de la sociedad dominante).

No obstante, cuando la sociedad dominante haya adquirido acciones propias por un nominal del 20 % de su capital social, cabría plantearse qué efectos surte esta situación a los efectos de que la filial (también anónima) pueda adoptar un acuerdo para adquirir sus propias acciones. ¿Habría que considerar que dicha adquisición ya no es posible porque la dominante ha agotado el límite de autocartera del grupo, o por el contrario se podría entender que estamos ante dos supuestos de hecho diferentes desde la perspectiva de la filial, la adquisición de las propias acciones y las de la sociedad dominante, cuyos límites y bases de cómputo operan de manera independiente?

Sin perjuicio de que la cuestión no es del todo evidente, conviene resaltar que el primer inciso del artículo 146.2 se refiere al «valor nominal de las acciones adquiridas directa o indirectamente, sumándose al de las que ya posean la sociedad adquirente y sus filiales» y el último inciso concluye con la expresión «y, en su caso, la sociedad dominante y sus filiales». Esto es, la regla que parece incluirse en este precepto es la de considerar la auto-

cartera de la sociedad filial y la de la sociedad dominante de manera independiente, como dos supuestos de hecho diferentes en los que la regla de autocartera debe apreciarse considerando por separado la adquisición directa e indirecta de los respectivos instrumentos.

Desde esta perspectiva (que se corresponde con el esquema que se infiere del art. 67.1 de la Directiva 2017/1132), la correcta interpretación de este requisito (no superar el 20 % del valor nominal) para el caso de adquisición por la filial de sus propias acciones se concretaría en las siguientes reglas:

- 1.^a Se deberían tener en cuenta las acciones propias que ya posee la filial (adquirente), y las que poseen otras filiales, directa o indirectamente participadas por la adquirente.
- 2.^a Las propias acciones que posea la dominante en autocartera son irrelevantes.
- 3.^a La base de cálculo (nominal a considerar) es el capital de la filial.

Por último, cabe señalar que en el artículo 145.1 se dispone que las participaciones o acciones adquiridas conforme a lo dispuesto en las letras b) y c) del artículo 144 (que se refieren a los supuestos de libre adquisición de acciones o participaciones que formen parte de un patrimonio adquirido a título universal o que se adquieran a título gratuito, respectivamente) deberán ser enajenadas en un plazo máximo de tres años a contar desde la fecha de adquisición, salvo que previamente hubieran sido amortizadas mediante reducción del capital social o que, sumadas a las que ya posean la sociedad adquirente y sus filiales y, en su caso, la sociedad dominante y sus filiales, no excedan del 20 % del capital social.

Pues bien, en la medida en que la referencia que se efectúa a las acciones que ya posea la sociedad adquirente y sus filiales y, en su caso, la sociedad dominante y sus filiales parece aludir al conjunto de acciones poseídas por la sociedad anónima, el citado porcentaje englobaría las acciones adquiridas en virtud de un supuesto de libre adquisición como las incorporadas en aplicación del régimen de adquisición derivativa condicionada. Sin embargo, quedarían fuera de esta regla las participaciones de la sociedad dominante, que como ya hemos indicado no se sujetan a la regla del 20 % pero sí a la obligación de que sean enajenadas en el plazo de tres años.

Ejemplo 1. Adquisición derivativa de acciones propias. Test de balance del artículo 146 del TRLSC

Al inicio del ejercicio 20X0, los administradores de la sociedad A estudian si es posible la adquisición de acciones propias con sujeción a los requisitos establecidos en el artículo 146 del TRLSC.

Para ello, se conoce que el patrimonio neto de la sociedad A muestra en esa fecha la siguiente composición:

A) PATRIMONIO NETO	205.500
A-1) Fondos propios	130.500
I. Capital	100.000
II. Prima de emisión	19.000
III. Reservas	67.500
1. Legal y estatutarias	22.500
2. Otras reservas	45.000
IV. (Acciones y participaciones propias)	- 12.000
V. Resultados de ejercicios anteriores	- 60.000
1. Remanente	50.000
2. (Resultados negativos de ejercicios anteriores)	- 110.000
VI. Otras aportaciones de socios	16.000
A-2) Ajustes por cambios de valor	5.000
I. Activos financieros disponibles para la venta	5.000
A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos	70.000

La sociedad A, cuyas acciones no están admitidas a cotización, ya mantiene en autocartera el 9% de las acciones emitidas. Adicionalmente se conoce que el capital social de la sociedad A está formado por 100.000 acciones de 1 um de nominal cada una y que el valor razonable de una acción de la sociedad A al cierre del ejercicio 20X0 es de 2 um.

Se pide:

Quantificar el importe adicional de acciones propias que puede adquirir la sociedad A.

Solución

El artículo 146.1 b) señala que la sociedad anónima podrá adquirir las propias acciones siempre que la adquisición, comprendidas las acciones que la sociedad o persona que actuase en nombre propio, pero por cuenta de aquella hubiese adquirido con anterioridad y tuviese

en cartera, no produzca el efecto de que el patrimonio neto resulte inferior al importe del capital social más las reservas legal o estatutariamente indisponibles.

Además, el artículo 146.2 dispone que el valor nominal de las acciones adquiridas directa o indirectamente, sumándose al de las que ya posean la sociedad adquirente y sus filiales, y, en su caso, la sociedad dominante y sus filiales, no podrá ser superior al 20 %.

De acuerdo con este literal, la sociedad podrá adquirir un 11 % de sus propias acciones en la medida en que se cumpla la siguiente equivalencia: $PN > CS + RL$ o REI.

Considerando a los efectos de esta equivalencia que:

- 1.º La adquisición de acciones propias reduce el patrimonio neto (PN).
- 2.º La RL o REI es la reserva legal o efectiva resultante de imputar las pérdidas acumuladas de acuerdo con el criterio establecido en el artículo 3.5 de la RICAC.
- 3.º Los ajustes positivos por cambios de valor y las subvenciones, donaciones y legados contabilizados directamente en el patrimonio neto no forman parte del mismo.

A la vista de los datos del enunciado, las magnitudes relevantes para comprobar el importe de acciones propias que como máximo puede adquirir la sociedad A serían las siguientes:

a) PN	205.500
– Beneficios imputados directamente	–75.000
b) PN ajustado	130.500
c) CS	100.000
d) RL o REI efectiva	22.500

En consecuencia, el test de balance regulado en el artículo 146.1 b) se puede formular como sigue:

$$130.500 - X = 100.000 + 22.500$$

Donde X es el importe de las acciones propias que se pueden adquirir = 8.000.

Nótese que este importe también se corresponde con el exceso del beneficio distribuible (19.000 + 45.000 + 50.000 + 16.000 – 110.000) sobre el importe de las acciones propias que ya figuran en el patrimonio neto (12.000).

Por lo tanto, si las acciones tienen un valor razonable de 2 um, la sociedad A podrá adquirir 4.000 acciones propias; un 4 % del capital social situándose el porcentaje acumulado en el 13 % (9 % + 4 %) por debajo del límite legal del 20 %.

Ejemplo 2. Derechos económicos de las acciones propias. Ampliación de capital y distribución de beneficios

El patrimonio neto de la sociedad anónima B presenta al cierre del ejercicio 20X8 los siguientes saldos:

FONDOS PROPIOS	31-12-20X8
Capital social	100.000.000
– Socios desembolsos no exigidos	–20.000.000
Prima de emisión	10.000.000
Reserva legal	5.000.000
Reservas voluntarias	4.000.000
Acciones propias	–14.000.000
Resultado del ejercicio	18.000.000
Total	103.000.000

La sociedad se constituyó en el año 20X2 emitiendo 5.000.000 de acciones de 10 um de valor nominal. En el ejercicio 20X6 la sociedad adquirió acciones propias en un número que representaba el 20 % del capital social, a un precio del 140 % del valor nominal. En el año 20X7, la sociedad B acordó un aumento de capital con aportaciones dinerarias en la proporción de una acción nueva por cada acción antigua, del mismo valor nominal y al 120 %; la prima de emisión de acciones y los desembolsos no exigidos corresponden a esta ampliación (40 % del valor nominal).

El 15 de marzo de 20X9 se reúne la junta general de accionistas y se toma el acuerdo, entre otros, de repartir con cargo al resultado del ejercicio 20X8 un importe de 6.500.000 um.

La sociedad H adquirió 4.000 acciones de la sociedad B en su constitución. Posteriormente acude a la ampliación de capital llevada a cabo por la sociedad B y suscribe las acciones que le corresponden.

Se pide:

Contabilizar las implicaciones que la autocartera de la sociedad B produce en el registro contable de la sociedad H en la fecha en que se acuerda la ampliación de capital y a los efectos del reparto del beneficio.

Solución

El artículo 148 a) del TRLSC dispone que los derechos económicos inherentes a las acciones propias, excepción hecha del derecho a la asignación gratuita de nuevas acciones, serán atribuidos proporcionalmente al resto de las acciones.

Por lo tanto, cuando se acuerda el aumento de capital social, los derechos de suscripción preferentes de las acciones propias (1.000.000 de derechos) serán atribuidos proporcionalmente al resto de acciones en circulación (4.000.000 de acciones), correspondiendo a la sociedad H 1.000 derechos de suscripción de las acciones propias.

De acuerdo con lo anterior y considerando que la sociedad H suscribe las acciones que le corresponden, en la fecha en que se acuerda el pago del dividendo, la sociedad H es titular de 9.000 acciones:

- 4.000 acciones adquiridas en la constitución, íntegramente desembolsadas.
- 5.000 acciones nuevas (4.000 + 1.000) de 10 euros de valor nominal al 120 %, desembolsadas al 60 %.

Respecto a la aplicación del resultado cabe señalar que la existencia de acciones propias también origina que el dividendo que correspondería a la autocarera deba repartirse entre el resto de acciones en circulación.

Asimismo, al existir acciones con distinto porcentaje de desembolso, será preciso tener en cuenta que ex artículo 275 la distribución de dividendos a las acciones ordinarias se realizará en proporción al capital que hubieran desembolsado.

De esta forma el dividendo para cada serie de acciones es el que resulta del siguiente cuadro:

Acciones	N.º acciones	VN	% Desemb.	Total	% Reparto	Dividendo	Dividendo /Acción
Iniciales	4.000.000	10	100 %	40.000.000	57,14 %	3.714.100	0,928525
Ampliación	5.000.000	10	60 %	30.000.000	42,86 %	2.785.900	0,55718
Total						6.500.000	

A la sociedad H le corresponden el siguiente importe:

- Acciones de la serie inicial: 4.000 acciones \times 0,928525 = 3.714,1
- Acciones de la serie ampliada: 5.000 acciones \times 0,55718 = 2.785,9

Total dividendos: 6.500.

Nótese que a pesar de que el patrimonio neto solo supera el capital social en 3.000.000 es posible repartir 6.500.000 porque a los efectos de evaluar el test de balance regulado en el

artículo 273.2 (patrimonio neto después del reparto no inferior al capital social), el patrimonio neto contable debe incrementarse en los desembolsos pendientes no exigidos (art. 36.1 c) del CCom.). Esta misma regla se reproduce en los artículos 3.1 y 28.2 de la RICAC.

Ejemplo 3. Adquisición y posterior enajenación de acciones propias calificadas como instrumentos de patrimonio

La sociedad C, que no cotiza en bolsa, tiene un capital social de 200.000 um constituido por dos series de acciones:

- Serie M: 150.000 acciones de 1 um de valor nominal totalmente desembolsadas.
- Serie N: 100.000 acciones de 2 um de valor nominal desembolsadas al 25 %.

La sociedad G adquiere 10.000 acciones de la serie M en septiembre de 20X0 a un precio de 1,5 um/acción, siendo los gastos de adquisición de 100 um.

El 1 de diciembre de 20X1 se venden 5.000 acciones a 1,8 um cada una, ascendiendo los gastos de venta a 50 um.

Se pide:

Contabilizar las operaciones de adquisición y venta.

Solución

Por la adquisición de acciones propias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
108	Acciones propias en situaciones especiales (10.000 acciones serie M x 1,5)	15.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		15.000

Por los gastos de la operación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	100	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		100

El cargo en la cuenta 113 será fiscalmente deducible de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 11.3.1.º de la LIS.

Por la venta de acciones propias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (5.000 acciones × 1,8)	9.000	
108	Acciones propias en situaciones especiales (5.000 acciones serie M × 1,5)		7.500
113	Reservas voluntarias		1.500

Por los gastos de la operación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	50	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		50

El cargo en la cuenta 113 también será fiscalmente deducible de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 11.3.1.º de la LIS.

Ejemplo 4. Adquisición derivativa de acciones propias para su entrega a los trabajadores de la sociedad en ejecución de un plan de retribución

La sociedad D acuerda con sus trabajadores un plan de remuneración basado en sus propias acciones (que se liquida con la entrega de las acciones). El valor razonable del acuerdo en la fecha de concesión es de 40.000.000 de um y el periodo de irrevocabilidad de cinco años.

Una vez transcurridos los cinco años, la sociedad ha contabilizado un gasto de personal de 8.000.000 de um por año. En esa fecha, se adquieren las acciones en el mercado por su

valor razonable de 45.000.000 de um en ejecución del acuerdo del consejo de administración y con el objetivo de su entrega a los trabajadores para cancelar el plan de retribución.

Se pide:

Contabilizar los hechos descritos.

Solución

En el artículo 10.2 de la RICAC de 5 de marzo de 2019 se señala que los planes de retribución a los empleados y administradores de la sociedad mediante la entrega de instrumentos de patrimonio propio, como las opciones sobre acciones, originan el registro de un gasto de personal y un incremento en el patrimonio neto de la sociedad, de acuerdo con los criterios regulados en la NRV sobre transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio del PGC, pero no confieren al beneficiario la condición de socio hasta que no se produzca la entrega efectiva de las acciones.

Cuando el plan se cancela mediante la entrega de los instrumentos de patrimonio, la NRV 17.^a, «Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio», del PGC dispone que la contrapartida del gasto de personal se muestra en el epígrafe A-1. IX «Otros instrumentos de patrimonio neto» incluido en los fondos propios del balance.

Por el registro del gasto de personal, durante los cinco años que dura el plan, a razón de 8.000.000 por año:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6450	Retribuciones al personal liquidados con instrumentos de patrimonio	40.000.000	
1111	Resto de instrumentos de patrimonio neto		40.000.000

El artículo 14.6 de la LIS dispone que los gastos de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución a los empleados, y se satisfagan mediante la entrega de los mismos, serán fiscalmente deducibles cuando se produzca esta entrega.

Por la adquisición de las acciones propias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales	45.000.000	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		45.000.000

Por la entrega al personal:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1111	Resto de instrumentos de patrimonio neto	40.000.000	
113	Reservas voluntarias	5.000.000	
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales		45.000.000

El artículo 10.2 de la RICAC señala que si la sociedad adquiere en el mercado sus propios instrumentos de patrimonio para su posterior entrega a los beneficiarios del plan de retribución (adquisición derivativa condicionada), la diferencia entre la partida del patrimonio neto que se cancela y los instrumentos de patrimonio entregados se reconocerá en una cuenta de reservas. En este punto, la RICAC reproduce la interpretación del ICAC publicada en la consulta 3 del BOICAC 106, de junio de 2016 (NFC059916).

El cargo en las reservas no tiene la calificación de renta a efectos contables y, por lo tanto, no forma parte de la base imponible del impuesto sobre sociedades.

Ejemplo 5. Adquisición libre de acciones propias en ejecución de un acuerdo de reducción de capital

El 1 de junio de 20X0, la junta general de la sociedad E toma la decisión de reducir su capital social en 10.000 um, acordándose igualmente que la operación se instrumente mediante la adquisición y posterior amortización de 1.000 acciones de 10 um de nominal cada una.

La finalidad de la reducción que se recoge en el acuerdo es la devolución de las aportaciones a los socios. La sociedad tiene cuatro socios y la reducción afecta a todos por igual en función de su respectivo porcentaje de participación.

El 1 de julio de 20X0, se produce la adquisición de las acciones desembolsando la sociedad la cantidad de 10.000 um. El 15 de julio se inscribe en el Registro Mercantil la escritura de reducción de capital.

Se pide:

Contabilizar la adquisición de las acciones propias y la posterior reducción de capital.

Solución

El artículo 318.2 del TRLSC estipula que si la junta general de la sociedad adopta un acuerdo de reducción de capital deberá expresarse, como mínimo, la cifra de reducción del capital, la finalidad de la reducción, el procedimiento mediante el cual la sociedad ha de llevarlo a cabo, el plazo de ejecución y la suma que haya de abonarse, en su caso, a los socios.

Cuando la finalidad de la operación consista en la devolución de aportaciones a los socios, los acreedores de la sociedad anónima cuyos créditos hayan nacido antes de la fecha del último anuncio del acuerdo de reducción del capital, no hayan vencido en ese momento y hasta que se les garanticen tales créditos tendrán el derecho de oponerse a la reducción, en virtud de lo previsto en el artículo 334.1.

Por la adquisición de las acciones propias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales	10.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		10.000

Por la reducción de capital social:

El artículo 39.1 de la RICAC expresa que la adquisición de participaciones o acciones propias calificadas como instrumentos de patrimonio neto para su amortización origina una reducción de los fondos propios y el reconocimiento de una deuda con el socio por el valor razonable de las participaciones o acciones adquiridas. En su caso, la diferencia entre el valor de las participaciones o acciones propias adquiridas y el capital social amortizado se registrará en una partida de reservas.

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	10.000	
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales		10.000

Alternativamente, la sociedad podría haber indicado de forma expresa que la reducción no se efectuaba con la finalidad de devolver las aportaciones, sino con cargo a beneficios o re-



servas libres, en cuyo caso los acreedores no podrían oponerse a la reducción. En tal caso, el artículo 335 c) señala que el importe del valor nominal de las acciones amortizadas debería destinarse a una reserva de la que solo será posible disponer con los mismos requisitos exigidos para la reducción del capital social.

Bajo esta hipótesis, el asiento de dotación sería el siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	10.000	
1142	Reserva por capital amortizado		10.000

Ejemplo 6. Adquisición derivativa de participaciones propias en ejecución de un acuerdo de reducción de capital

El 1 de junio de 20X0, la junta general de la sociedad F toma la decisión de reducir su capital social en 10.000 um, acordándose igualmente que la operación se instrumente mediante la adquisición y posterior amortización de 2.000 participaciones de 5 um de nominal cada una. La operación afecta a todos los socios por igual.

El 1 de julio de 20X0, se produce la adquisición de las participaciones desembolsando la sociedad la cantidad de 8.000 um. El 15 de julio se inscribe en el Registro Mercantil la escritura de reducción de capital.

Se pide:

Contabilizar la adquisición de las propias participaciones y la posterior reducción de capital.

Solución

Por la adquisición de las participaciones propias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales	8.000	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		8.000

Por la reducción de capital social:

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	10.000	
113	Reservas voluntarias		2.000
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales		8.000

El artículo 39.1 de la RICAC señala que la diferencia entre el valor de las participaciones o acciones propias adquiridas y el capital social amortizado se registrará en una partida de reservas, sin especificar su estatuto mercantil.

En este supuesto, es doctrina de la DGRN (Resolución de 22 de mayo de 2018) que estamos ante una operación mixta cuya finalidad deberá ser declarada por la sociedad, circunstancia que condiciona la citada calificación mercantil. Así, cabría articular la operación como una reducción para compensar pérdidas (en cuyo caso la contrapartida sería la cuenta de resultados negativos de ejercicios anteriores y deberían observarse las previsiones recogidas en el art. 320 y ss.), una reserva legal (la contrapartida en este supuesto sería la cuenta 112), una reserva indisponible (la reserva por capital amortizado, cuenta 1142) o dotar una reserva voluntaria, en cuyo caso en la Resolución de 22 de mayo de 2018 se manifiesta que:

[...] la reducción de capital deberá asegurar la tutela de los acreedores sociales por el importe de la restitución potencial correspondiente a la dotación de una reserva que tiene el estatuto de las distribuibles. En este supuesto responden los socios restantes –los que permanecen en la sociedad– de las deudas sociales hasta el importe de la reserva constituida ex artículos 331.1 y 331.2 de la Ley de Sociedades de Capital por analogía.

Ejemplo 7. Adquisición derivativa de participaciones propias en caso de separación de un socio de la sociedad

El 1 de septiembre de 20X0, la junta general de la sociedad G acuerda la adquisición de 2.000 participaciones de un socio de 1 um de nominal por un importe de 5.000 um, atendiendo el

derecho de separación del socio que se ha opuesto al cambio introducido en el régimen estatutario relativo a la transmisibilidad de las participaciones.

Se pide:

Contabilizar la adquisición de las propias participaciones.

Solución

Por la adquisición de las participaciones propias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales	5.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		5.000

El artículo 140.1 d) del TRLSC expresa que la sociedad de responsabilidad limitada podrá adquirir sus propias participaciones cuando la adquisición haya sido autorizada por la junta general, se efectúe con cargo a beneficios o reservas de libre disposición y tenga por objeto:

- Participaciones de un socio separado o excluido de la sociedad.
- Participaciones que se adquieran como consecuencia de la aplicación de una cláusula restrictiva de la transmisión de las mismas, o
- Participaciones transmitidas *mortis causa*.

Nótese que, en el presente caso, a diferencia del supuesto regulado en la letra b) del mismo apartado, las participaciones propias no se adquieren en ejecución de un acuerdo de reducción del capital adoptado por la junta general, en el que si no se advierte que la reducción se realizará sin restitución de las aportaciones (lo que requiere dotar la correspondiente reserva por capital amortizado), cabe entender que rige, por defecto, lo dispuesto en el artículo 331; esto es, el nacimiento de una responsabilidad solidaria y temporal respecto al pago de las deudas sociales contraídas con anterioridad a la fecha en que la reducción fuera oponible a terceros.

No obstante, si posteriormente se acordase la amortización de las participaciones, el artículo 357, para el caso de separación o exclusión, estipula que los socios de las sociedades de responsabilidad limitada a quienes se hubiere reembolsado el valor de las participaciones

amortizadas estarán sujetos al régimen de responsabilidad por las deudas sociales establecido para el caso de reducción de capital por restitución de aportaciones.

En este contexto cabe entender que la adquisición de las participaciones sociales a las que se refiere el artículo 140.1 d) requiere como presupuesto que existan reservas o beneficios libres por un importe equivalente al precio de adquisición de los instrumentos. Adicionalmente, si se acuerda la amortización de las participaciones, los socios responden temporal y solidariamente de las deudas sociales contraídas con anterioridad a la fecha en que la reducción fuera oponible a terceros, salvo que se dote una reserva indisponible por el importe del nominal de las participaciones adquiridas con cargo a los citados beneficios distribuibles.

Ello no es óbice sin embargo para que la sociedad esté obligada a dar cauce al derecho de separación del socio aún en el caso de que no disponga de beneficios o reservas libres. En este supuesto, parece que el acuerdo necesariamente debería adoptarse junto con la correspondiente reducción de capital.

En definitiva y como conclusión, la sociedad puede satisfacer el derecho de separación del socio por dos vías:

- 1.^a Al amparo del artículo 140.1 d) del TRLSC. En tal caso, es presupuesto necesario que existan beneficios o reservas libres por un importe equivalente al precio de adquisición de las participaciones, pero no se requiere dotar reserva alguna ni que la sociedad acuerde una reducción de capital, salvo que la sociedad no haya enajenado las participaciones en el plazo de tres años, respetando el régimen legal y estatutario de transmisión.

En este caso, el registro contable de las participaciones minorando los fondos propios permite informar de la disposición indirecta del beneficio distribuible con cargo al cual se ha realizado la adquisición, circunstancia que a su vez conlleva que esas reservas o beneficios libres no puedan ser objeto de reparto directo.

- 2.^a En ejecución de un acuerdo de reducción de capital con posterior adquisición de las participaciones.

En este supuesto rigen las reglas de la restitución de las aportaciones ex artículo 357. Si hay beneficios distribuibles, la sociedad puede dotar una reserva indisponible por el nominal de las participaciones amortizadas. Si no se dota esta reserva, se desencadena la responsabilidad temporal y limitada a la que nos hemos referido más arriba.

3. Adquisición de acciones o participaciones propias a título gratuito

El artículo 20.2 de la RICAC señala que la adquisición de acciones o participaciones propias a título gratuito clasificadas como instrumentos de patrimonio se contabilizará si-

guiendo los criterios recogidos en la NRV 18.^a sobre subvenciones, donaciones y legados del PGC o del PGC-Pymes.

En la RICAC no se aclara, sin embargo, si la regla aplicable es la general, regulada en el apartado 1 de la citada NRV 18.^a, o el criterio particular previsto en su apartado 2 para las donaciones de los socios. La cuestión es relevante porque si se sigue el primer de los criterios la contrapartida debe reconocerse como un ingreso y de aplicarse la regla especial se registraría un incremento directo de los fondos propios a título de aportación (cuenta 118).

En nuestra opinión, el aspecto que debería regir a los efectos de discriminar entre ambas alternativas es el porcentaje de participación que retenga el socio donante después de la operación. Aplicando un criterio similar al regulado en el artículo 9 de la RICAC para las aportaciones directas de los socios o propietarios a la sociedad, cabría concluir que el porcentaje de participación que retenga el socio donante multiplicado por el valor razonable de las acciones entregadas a título gratuito es el importe de la aportación a título de socio y el resto por diferencia con el valor razonable de los instrumentos de patrimonio propio el importe de la donación en sentido estricto (ingreso).

A modo de ejemplo, en una sociedad en que un accionista posee el 75 % de las acciones y otro el 25 %, si el primero dona un 25 % de las acciones a la sociedad, la participación efectiva de cada socio después de la donación será de un 66,67 % y un 33,34 %, respectivamente. La donación del socio a contabilizar en la cuenta 118 será el producto del valor razonable de las acciones por el 66,67 % y el importe a contabilizar como un ingreso la diferencia hasta el valor razonable de los propios instrumentos de patrimonio adquiridos a título gratuito.

En lo que respecta a si el ingreso debe contabilizarse en el resultado del ejercicio o directamente en el patrimonio neto, la NRV 18.^a 1.3 d) dispone que los importes monetarios que se reciban sin asignación a una finalidad específica se imputarán como ingresos del ejercicio en que se reconozcan. En caso contrario, esto es, si la donación se materializa en un elemento no monetario el criterio general lleva a reclasificar a la cuenta de pérdidas y ganancias el ingreso directamente contabilizado en el patrimonio neto (en una cuenta del subgrupo 13) en la fecha en que se produce su amortización, corrección valorativa por deterioro o baja de balance.

Los instrumentos de patrimonio propio no cumplen la definición de activos. La donación indirecta que origina la entrega sin contraprestación de las acciones propias por un socio se concreta en una cesión a título gratuito de una parte proporcional del conjunto de los activos netos de la sociedad. Desde esta perspectiva, para otorgar un adecuado tratamiento contable a estos hechos cabría traer a colación por analogía la interpretación publicada en la consulta 2 del BOICAC 119, de septiembre de 2019, sobre el registro de la imputación a

resultados de una herencia recibida por una entidad sin fines lucrativos de una persona física consistente en la totalidad de las acciones de una sociedad mercantil tras la posterior liquidación de la misma y adjudicación de los elementos patrimoniales.

Para este supuesto, en el que se plantea una disyuntiva similar, el ICAC interpreta que la contrapartida debe ser un ingreso del ejercicio, salvo que la realidad económica y jurídica de fondo que se describe en la consulta fuese el legado de los activos concretos que integran el patrimonio de la sociedad (un inmueble y una cantidad de efectivo), en cuyo caso tanto el adecuado registro contable como el resto de implicaciones jurídicas de la operación se deberían ajustar a ese fondo económico y jurídico subyacente.

En lo que respecta a la cuenta que cabría emplear para contabilizar el mencionado ingreso, se propone utilizar una del subgrupo 74 con adecuada denominación. Y en lo que atañe a su presentación, si este ingreso fuese de cuantía significativa, dado su carácter excepcional, de acuerdo con la NECA 7.^a 9 del PGC se debería mostrar en la partida «Otros resultados» de la cuenta de pérdidas y ganancias, formando parte del resultado de explotación. Además, la empresa debería informar de ello detalladamente en la memoria.

En concreto, según el modelo de cuenta de pérdidas y ganancias aprobado por la Orden JUS/319/2018, de 21 de marzo, por la que se aprueban los nuevos modelos para la presentación en el Registro Mercantil de las cuentas anuales de los sujetos obligados a su publicación, la operación se presentaría en la partida 13, «Otros resultados».

Desde un punto de vista mercantil, el artículo 144 c) (supuestos de libre adquisición) estipula que la sociedad anónima podrá adquirir sus propias acciones, o las participaciones o acciones de su sociedad dominante, cuando las participaciones o las acciones que estén íntegramente liberadas sean adquiridas a título gratuito.

Las participaciones o acciones adquiridas conforme a lo dispuesto en las letras b) y c) del artículo 144 deberán ser enajenadas en un plazo máximo de tres años a contar desde la fecha de adquisición ex artículo 145, salvo que previamente hubieran sido amortizadas mediante reducción del capital social o que, sumadas a las que ya posean la sociedad adquirente y sus filiales y, en su caso, la sociedad dominante y sus filiales, no excedan del 20 % del capital social.

Por su parte, el artículo 146.4 (adquisiciones derivativas condicionadas) declara nula la adquisición por la sociedad de acciones propias parcialmente desembolsadas, salvo que la adquisición sea a título gratuito.

En consecuencia, en principio, la adquisición de acciones propias a título gratuito se regirá por lo dispuesto en el artículo 144 c), salvo que estuviesen parcialmente desembolsadas, en cuyo caso deberá observarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el

artículo 146. Sea como fuere, nótese que el límite del 20 % del capital social parece configurarse como un porcentaje común que engloba a los supuestos de autocartera regulados en los artículos 144 y 146.

Por otro lado, el artículo 335 c) estipula que los acreedores no podrán oponerse a la reducción de capital cuando la reducción se realice con cargo a beneficios o a reservas libres o por vía de amortización de acciones adquiridas por la sociedad a título gratuito. En este caso, el importe del valor nominal de las acciones amortizadas o de la disminución del valor nominal de las mismas deberá destinarse a una reserva de la que solo será posible disponer con los mismos requisitos exigidos para la reducción del capital social.

A la vista de lo anterior, si la sociedad dota la citada reserva, los acreedores no podrán oponerse. En caso contrario, la reducción se entenderá realizada con devolución de aportaciones.

Además, entendemos que la dotación de la reserva indisponible se podría hacer con cargo parcial a la cuenta 118 en la medida en que este importe forme parte de los beneficios distribuibles de la sociedad (esto es, no esté afecto a la compensación material de pérdidas, la cobertura de gastos de investigación y desarrollo, o de autocartera), porque su estatuto mercantil es equivalente al de la prima de emisión (véanse arts. 3.5 y 9.5 RICAC).

Por último, cabe reseñar que un caso particular de adquisición a título gratuito sería la adquisición originaria de acciones en la sociedad anónima porque de conformidad con el artículo 136.1 las acciones serán propiedad de la sociedad anónima suscriptora, pero ex artículo 136.2 la obligación de desembolsar recaerá solidariamente sobre los socios fundadores o los promotores y, en caso de aumento de capital social, sobre los administradores. En este supuesto, como peculiaridad, se puede resaltar que el ingreso y, en su caso, la aportación a la cuenta 118 se irá reconociendo a medida que se produzca el correspondiente desembolso de los títulos.

Ejemplo 8. Adquisición de acciones propias a título gratuito

La sociedad H adquiere el 1 de marzo de 20X0, a título gratuito, 1.000 acciones propias de 10 um de valor nominal, desembolsadas en un 75 %, con un valor razonable de 12 um por acción.

Antes de la adquisición, la sociedad está participada por dos socios al 50 %. A raíz de la operación el socio que entrega las acciones retiene una participación del 25 %.

El 1 de junio de 20X0 la sociedad H acuerda vender 500 acciones a un precio de 13 um por acción, subrogándose los nuevos accionistas en la misma posición que los antiguos. El 15 de diciembre de 20X0 la sociedad decide amortizar el resto de acciones en autocartera y reducir el capital social.

Se pide:

Contabilizar la adquisición de acciones propias a título gratuito y la posterior venta y reducción de capital.

Solución

Desde un punto de vista estrictamente contable, el artículo 20.2 de la RICAC señala que la adquisición de acciones o participaciones propias a título gratuito clasificadas como instrumentos de patrimonio se contabilizará siguiendo los criterios recogidos en la norma de registro y valoración sobre subvenciones, donaciones y legados del PGC o del PGC-Pymes.

La remisión a la NRV 18.^a implica que la operación deba calificarse como una donación del socio (operación de aportación) en el porcentaje de participación retenido y como una donación de terceros no socios en la parte proporcional en que se reduce la participación.

	% Antes donación	% Después donación
Socio 1	50 %	25/75 = 33,33 %
Socio 2	50 %	50/75 = 66,67 %

Por la adquisición de 1.000 acciones propias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales	12.000	
118	Otras aportaciones de socios o propietarios (33,33 % × 12.000)		4.000
741	Ingreso, donaciones de socios		8.000

Este ingreso se integrará en la base imponible del impuesto sobre sociedades, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 18.11 b) de la LIS.

Por la venta de 500 acciones propias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	6.500	
113	Reservas voluntarias		500
108	Acciones propias en situaciones especiales		6.000

El artículo 22.1 de la RICAC señala que la diferencia entre la contraprestación recibida por la enajenación de acciones o participaciones propias y el valor en libros que se da de baja se registrará como una variación de los fondos propios en una partida de reservas.

Por la amortización de 500 acciones propias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	5.000	
113	Reservas voluntarias	2.250	
108	Acciones propias en situaciones especiales		6.000
1030	Socios por desembolsos no exigidos		1.250

El artículo 39.1 de la RICAC dispone que la diferencia entre el valor de las participaciones o acciones propias adquiridas y el capital social amortizado se registrará en una partida de reservas.

4. Compromiso de adquisición de acciones o participaciones propias

El artículo 20.3 de la RICAC expresa que, si la sociedad asume la obligación de adquirir en el futuro sus propias participaciones o acciones clasificadas como instrumentos de patrimonio, se reconocerá un pasivo por el valor actual del compromiso adquirido con cargo a los fondos propios en una cuenta con adecuada denominación. La reversión del descuento y el incremento del pasivo hasta el precio de adquisición se contabilizará como un gasto financiero en la cuenta de pérdidas y ganancias. Es conveniente resaltar que, en este punto, la RICAC se limita a recoger la interpretación publicada en la consulta 2 del BOICAC 86, de junio de 2011 (NFC041607).

El citado compromiso se puede concretar en la firma de un contrato de opción de venta en favor del socio, cuyo ejercicio depende exclusivamente de su voluntad, o cabe instru-

mentarlo mediante un contrato a plazo en el que la sociedad se obliga de forma irrevocable a la adquisición de los instrumentos de patrimonio propio en el futuro.

Cuando el compromiso se firma de forma simultánea a la emisión de las acciones cabría plantearse la duda de si procede el registro de los dos acuerdos como uno solo; esto es, el reconocimiento de un instrumento compuesto en el que sería preciso identificar el componente de pasivo que viene dado por la contingencia del reembolso, obligatorio o a opción del inversor, o si por el contrario en todo caso es preciso registrar las acciones o participaciones comunes u ordinarias como un instrumento de patrimonio y de forma simultánea reconocer el pasivo derivado del compromiso con cargo a una partida de los fondos propios.

En este sentido, cabe recordar que además de las acciones rescatables que solo pueden emitir las sociedades cotizadas, en el artículo 13.4 de la RICAC se señala que la misma regla (que la aplicada a las acciones rescatables) se tendrá en cuenta en los supuestos en que el TRLSC permita la emisión de acciones o la creación de participaciones con la obligación de ser rescatadas por la sociedad en los términos previstos en los estatutos, como es el caso de las que se ejecutaren en virtud de cláusulas estatutarias que otorguen al socio una opción de venta incondicional para transmitir a la sociedad sus acciones o participaciones; en concreto, la RICAC parece referirse al derecho de separación *ad nutum* o a voluntad que pueda pactarse en las sociedades de responsabilidad limitada (véase la STC de 14 de marzo de 2013, núm. 1050/2013).

Pues bien, de las dos alternativas expuestas de *lege ferenda*, la RICAC se decanta por la segunda opción pero desde un punto de vista mercantil consideramos que los efectos jurídicos deberían ser los mismos sea cual fuere la alternativa que se hubiere elegido a efectos contables.

Por eso, en todo caso, cuando se produzca la adquisición efectiva de las acciones o participaciones en ejecución del mencionado acuerdo, parece que deberán observarse las reglas establecidas en los artículos 140 y siguientes del TRLSC, según proceda.

Ejemplo 9. Compromiso de adquisición de acciones propias

El 1 de enero de 20X4, una persona física no vinculada, suscribe y desembolsa en efectivo la totalidad de las acciones emitidas por la sociedad I en una ampliación de capital. Los datos relevantes de la emisión a los efectos del registro contable son los siguientes:

- Nominal: 1.000 um de nominal.
- Prima de emisión: 7.000 um.
- Gastos de emisión: 74,80 um.

Simultáneamente, la indicada persona física firma con la propia sociedad I un acuerdo, conforme al cual la sociedad I o los socios de esta se obligan a comprar el 1 de enero de 20X8 las acciones emitidas, a opción de la persona física, por el mayor de los siguientes importes:

- El valor teórico de la participación en la fecha de ejercicio de la opción de venta, o
- Un importe de 8.940 um.

Adicionalmente, en las condiciones del acuerdo se estipula que la sociedad abonará anualmente el 31 de diciembre de cada uno de los tres primeros ejercicios 2.235 um en concepto de importe a cuenta del precio final.

Se pide:

- Registro de la ampliación de capital en la sociedad I el 1 de enero de 20X4 y apuntes a realizar derivados del compromiso de adquisición de acciones propias.
- Contabilizar las operaciones a 31 de diciembre de 20X4.
- Contabilizar la operación en la fecha de ejercicio de la opción, el 1 de enero de 20X8, en las tres alternativas siguientes:

Alternativa 1: la sociedad I cancela la deuda.

Alternativa 2: los socios de I adquieren las acciones.

Alternativa 3: el socio no ejercita la opción de compra.

Solución

Caso a)

En el artículo 20.3 de la RICAC se señala que, si la sociedad asume la obligación de adquirir en el futuro sus propias participaciones o acciones clasificadas como instrumentos de patrimonio, se reconocerá un pasivo por el valor actual del compromiso adquirido con cargo a los fondos propios en una cuenta con adecuada denominación. La reversión del descuento y el incremento del pasivo hasta el precio de adquisición se contabilizará como un gasto financiero en la cuenta de pérdidas y ganancias.

En este caso, el tipo de interés efectivo implícito en el compromiso asumido se obtendrá al resolver la siguiente equivalencia financiera:

$$7.925,2 (1) = \frac{2.235 (2)}{(1+i)} + \frac{2.235}{(1+i)^2} + \frac{2.235}{(1+i)^3} + \frac{2.235}{(1+i)^4} \Rightarrow i = 5\%$$

(1) Son los 8.000 um – 74,80.

(2) Pagos a cuenta del precio final de 8.940.

Por la ampliación de capital:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	8.000	
100	Capital social		1.000
110	Prima de emisión		7.000

Por los gastos de la ampliación de capital:

Código	Cuenta	Debe	Haber
110	Prima de emisión	74,80	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		74,80

El cargo en la cuenta 110 también será fiscalmente deducible de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 11.3.1.º de la LIS. Respecto a la posibilidad de contabilizar esos gastos en la cuenta 110, véase lo dispuesto en el artículo 6.2 de la RICAC.

Por el compromiso de adquisición de acciones propias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
107	Compromisos de adquisición de acciones propias	7.925,2	
163	Otras deudas a largo plazo con partes vinculadas		6.086,46
513	Otras deudas a corto plazo con partes vinculadas		1.838,74

Después del reconocimiento inicial, con carácter general, la deuda seguirá el criterio del coste amortizado. En la siguiente tabla se muestra el cuadro de amortización considerando el tipo de interés efectivo del 5%:

Tipo: 5%			
Fecha	Interés	Pago	Coste amortizado
01-01-20X4			7.925,2
31-12-20X4	396,26	- 2.235	6.086,46



Tipo: 5 %			
Fecha	Interés	Pago	Coste amortizado
▶			
31-12-20X5	304,32	- 2.235	4.155,78
31-12-20X6	207,8	- 2.235	2.128,56
31-12-20X7	106,44	0	2.235
01-01-20X8	0	- 2.235	0

Caso b)

31-12-20X4. Por el devengo de intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	396,26	
513	Otras deudas a corto plazo con partes vinculadas		396,26

El cargo en la cuenta 662 no será fiscalmente deducible, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 15.1 a) de la LIS, por representar una retribución de los fondos propios.

31-12-20X4. Por el pago de 2.235 a cuenta del pago final:

Código	Cuenta	Debe	Haber
513	Otras deudas a corto plazo con partes vinculadas	2.235	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.235

Por la reclasificación de la deuda de largo a corto plazo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
163	Otras deudas a largo plazo con partes vinculadas	1.930,68	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
513	Otras deudas a corto plazo con partes vinculadas		1.930,68

Caso c)

Alternativa 1: la sociedad I cancela la deuda. En este caso, como ya se han pagado a cuenta 6.705 (2.235 × 3 años), después del devengo de los correspondientes gastos financieros, la deuda pendiente es de 2.235.

Por la cancelación de la deuda:

Código	Cuenta	Debe	Haber
513	Otras deudas a corto plazo con partes vinculadas	2.235	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.235

Por la reclasificación del compromiso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
108	Acciones propias	7.925,2	
107	Compromiso de adquisición de acciones propias		7.925,2

Alternativa 2: los socios de la sociedad I adquieren las acciones y compensan a la sociedad por el desembolso realizado hasta la fecha. En este caso los socios deberán abonar a la sociedad 6.705.

Código	Cuenta	Debe	Haber
513	Otras deudas a corto plazo con partes vinculadas	2.235	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (2.235 × 3)	6.705	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
113	Reservas voluntarias		1.014,8
107	Compromiso de adquisición de acciones propias		7.925,2

Alternativa 3: los inversores no ejecutan la opción de venta y deciden mantener las acciones de la sociedad I. En tal caso, los socios deberán reintegrar a la sociedad I el importe recibido a cuenta de la adquisición de las acciones propias. El asiento es el mismo que el propuesto para la alternativa 2.

5. Adquisición y enajenación de acciones o participaciones propias clasificadas como instrumentos financieros compuestos

En el artículo 20.5 de la RICAC se dispone que la adquisición de acciones o participaciones propias que cumplan la definición de instrumento financiero compuesto se contabilizará aplicando los criterios establecidos en ese artículo para la adquisición del componente de patrimonio neto del instrumento y el criterio previsto en el PGC para la baja de pasivos financieros. A tal efecto, la contraprestación entregada y los gastos de la operación se distribuirán entre ambos componentes en proporción a su valor razonable.

Respecto a la enajenación de estos instrumentos, en el artículo 22.3 de la RICAC se expresa que la enajenación de acciones o participaciones propias que cumplan la definición de instrumento financiero compuesto se contabilizará aplicando los criterios establecidos en ese artículo para la venta del componente de patrimonio neto del instrumento y el criterio previsto en el PGC para la emisión de pasivos financieros. A tal efecto, la contraprestación recibida y los costes de la operación se distribuirán entre ambos componentes en proporción a su valor razonable.

El TRLSC no incluye ninguna particularidad sobre el régimen de adquisición libre o condicionada de las acciones o participaciones clasificadas como instrumentos financieros compuestos por lo que será de aplicación todo lo analizado en los apartados anteriores para el supuesto de acciones y participaciones clasificadas como instrumentos de patrimonio propio.

Ejemplo 10. Adquisición y enajenación de acciones propias clasificadas como instrumento financiero compuesto

El patrimonio neto de la sociedad J, que cotiza en bolsa, está constituido a 31 de diciembre de 20X0, además de por el capital social que se presenta en los fondos propios, por los siguientes conceptos:

Prima de emisión	5.420.000
Reserva legal	5.000.000
Reserva estatutaria	3.000.000
Reservas voluntarias	2.000.000
Resultados negativos ejercicios anteriores	- 12.000.000
Subvenciones oficiales de capital	3.000.000

El capital social está formado por dos series de acciones:

- Serie A: 7.500 acciones ordinarias de 1.000 um de valor nominal.
- Serie B: 7.500 acciones con privilegio de 1.000 um de valor nominal, que tiene derecho a un dividendo mínimo del 5 % si existen beneficios distribuibles. En el momento de la emisión, el tipo de interés de mercado para instrumentos de deuda sin vencimientos, en la misma moneda, y una calificación crediticia similar a la de la sociedad J es del 10 %.

En este ejercicio, cuando el tipo de interés se sitúa en el 8 %, la sociedad adquiere en bolsa 1.000 acciones con privilegio a un precio de 1.200 um por acción, ascendiendo los gastos a 10.000 um.

Se pide:

- a) Contabilizar la operación de adquisición de acciones privilegiadas.
- b) Analizar si se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 146 del TRLSC para que la sociedad pueda adquirir sus propias acciones.
- c) Transcurridos tres meses, la sociedad decide vender la mitad de las acciones adquiridas a 1.100 um por acción, ascendiendo los gastos de venta a 5.000 um. El tipo de interés de mercado se mantiene en el 8 %.
- d) Transcurridos cuatro meses la sociedad decide amortizar la otra mitad de las acciones. Los gastos por reducción de capital son de 4.000 um.

Solución

Caso a)

De acuerdo con el artículo 12.4 de la RICAC si las acciones emitidas por la sociedad gozan de un privilegio incondicional en forma de dividendo mínimo, sea o no acumulativo, las acciones o participaciones sociales se clasificarán como un instrumento financiero compuesto. En tal caso, en la fecha de reconocimiento inicial la sociedad deberá distribuir el importe recibido entre el componente de pasivo y el de patrimonio de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 3.4 de la RICAC.

El componente de pasivo será el valor actual de la mejor estimación de los dividendos preferentes descontados a una tasa que refleje las evaluaciones del mercado correspondientes al valor temporal del dinero, a los riesgos específicos de la entidad y a las características del instrumento. El espacio temporal a considerar para realizar la estimación será la duración o vigencia del privilegio.

En este caso, el componente del pasivo será el valor actual de una renta perpetua por el importe del dividendo mínimo, siendo la tasa de actualización el 10 %.

$$\text{Dividendo mínimo: } 5\% \times 7.500 \text{ acciones} \times 1.000 \text{ um} = 375.000.$$

$$\text{Valor actual de una renta perpetua: } 375.000/10\% = 3.750.000.$$

De acuerdo con el apartado 4 del artículo 3:

- Componente de pasivo: 3.750.000
- Componente de patrimonio neto: $7.500.000 - 3.750.000 = 3.750.000$

En el año 20X0, la sociedad decide adquirir 1.000 acciones con privilegio a 1.200 por acción. En este momento el tipo de interés se sitúa en el 8 %.

De acuerdo con el artículo 20.5 de la RICAC, la contraprestación entregada y los gastos de la operación se distribuirán entre ambos componentes en proporción a su valor razonable.

$$\text{Precio de adquisición: } 1.000 \times 1.200 = 1.200.000.$$

$$\text{Valor razonable del componente de pasivo: Valor actual de una renta perpetua por el dividendo mínimo de 1.000 acciones actualizada al 8\%: } 1.000 \text{ acciones} \times 1.000 \text{ VN} \times 5\%/8\% = 625.000.$$

De esta forma el componente de pasivo representa un 52,08 % ($625.000/1.200.000$) y el componente de patrimonio neto el 47,92 %.

Los gastos de la operación se distribuirán en la misma proporción.

Por la adquisición del componente de pasivo de las acciones sin voto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
150	Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivo financiero (1.000 acciones × 1.000 × 50%)	500.000	
674	Pérdidas por operaciones con acciones o participaciones consideradas como pasivo financiero	125.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		625.000

El cargo en la cuenta 674 no será fiscalmente deducible, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 15.1 a) de la LIS, por representar una retribución de los fondos propios.

Por la adquisición del componente de patrimonio neto de las acciones sin voto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales	575.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		575.000

Por los gastos de adquisición:

Código	Cuenta	Debe	Haber
674	Pérdidas por operaciones con acciones o participaciones consideradas como pasivo financiero	5.208	
113	Reservas voluntarias	4.792	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		10.000

Los cargos en las cuentas 674 y 113 serán fiscalmente deducible de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10.3 y 11.3.1.º de la LIS, respectivamente.

En relación con el dividendo preferente en las sociedades cotizadas cabe señalar que ex artículo 498 del TRLSC la sociedad estará obligada a acordar el reparto del dividendo si existieran beneficios distribuibles, sin que los estatutos puedan disponer otra cosa. Además, en el artículo 499.1 se estipula que el régimen legal del dividendo preferente de las acciones pri-

vilegiadas emitidas por sociedades cotizadas será el establecido para las acciones sin voto en la sección 2.^a del capítulo II del título IV del TRLSC.

Caso b)

En cuanto al número máximo de acciones que la sociedad puede adquirir, el artículo 509 señala un límite porcentual al establecer que el valor nominal de las acciones adquiridas no podrá ser superior al 10% del capital suscrito para el caso de sociedades cotizadas.

El capital social de J está constituido por 15.000 acciones de 1.000 um de valor nominal, por tanto, el límite máximo sería: $10\% \times 15.000 \text{ acciones} = 1.500 \text{ acciones}$. Por lo tanto, si se adquieren 1.000 acciones con privilegio, se cumpliría este límite porcentual.

Adicionalmente, en el artículo 146.1 b) se estipula un segundo requisito a cumplir al establecerse que la adquisición, comprendidas las acciones que la sociedad o persona que actuase en nombre propio, pero por cuenta de aquella hubiese adquirido con anterioridad y tuviese en cartera, no produzca el efecto de que el patrimonio neto resulte inferior al importe del capital social más las reservas legal o estatutariamente indisponibles. Y que, a estos efectos, se considerará patrimonio neto el importe que se califique como tal conforme a los criterios para confeccionar las cuentas anuales, minorado en el importe de los beneficios imputados directamente al mismo, e incrementado en el importe del capital social suscrito no exigido, así como en el importe del nominal y de las primas de emisión del capital social suscrito que esté registrado contablemente como pasivo.

En el artículo 20 de la RICAC se reproduce el citado requisito (test de balance) y se aclara que los beneficios imputados directamente al patrimonio neto son los ajustes por cambios de valor positivos y subvenciones, donaciones y legados reconocidos directamente en el patrimonio neto; esto es, el saldo positivo que figura en estas subagrupaciones del patrimonio neto del balance.

De acuerdo con lo anterior, el patrimonio neto (PN) ajustado a tener en cuenta a la hora de adquirir acciones propias sería el siguiente:

PN ajustado:

+ PN contable

+/- Ajustes:

+ Capital suscrito no exigido

+ Acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros

- Ajustes por cambios de valor positivos (subagrupación A-2)

- Subvenciones, donaciones y legados recibidos (subagrupación A-3)

Y en aplicación del mencionado test de balance la sociedad puede adquirir acciones propias en un importe equivalente a la diferencia entre:

- + PN ajustado
- Capital social + Reservas indisponibles

Capital social (1)	11.250.000
Prima de emisión	5.420.000
Reserva legal	5.000.000
Reserva estatutaria	3.000.000
Reservas voluntarias	2.000.000
Resultados negativos ejercicios anteriores	- 12.000.000
Subvenciones oficiales de capital	3.000.000
PN contable	17.670.000
+/- Ajustes	
+ Acciones consideradas como pasivos financieros	3.750.000
- Subvenciones oficiales de capital	- 3.000.000
PN ajustado	18.420.000

(1) Capital social ordinario + Capital social de acciones sin voto.

Capital social	15.000.000
Reservas indisponibles	8.000.000
+ Reserva estatutaria	3.000.000
+ Reserva legal	5.000.000

En este caso, al existir resultados negativos de ejercicios anteriores, de acuerdo con el preámbulo de la RICAC se aclara que estos resultados negativos se deben compensar materialmente, primero con las reservas disponibles y, posteriormente, con las reservas estatutarias indisponibles incluida la reserva legal, a efectos de calcular las reservas indisponibles efectivas.

Este mismo régimen de absorción de pérdidas se contempla en el artículo 3.5 de la RICAC, a la hora de definir el beneficio distribuible.

En nuestro caso, las reservas indisponibles efectivas se cuantificarían como sigue:

- Resultados negativos de ejercicios anteriores: -12.000.000.
- + Reservas disponibles (Reservas voluntarias + Prima de emisión): + 7.420.000.
- + Reservas indisponibles (Reserva estatutaria + Reserva legal): + 8.000.000.

El total de reservas indisponibles efectivas serían aquellas que no están destinadas a la compensación de resultados negativos de ejercicios anteriores: $8.000.000 - 4.580.000 = 3.420.000$.

Capital social + Reservas indisponibles efectivas: $15.000.000 + 3.420.000 = 18.420.000$ um.

Pues bien, como puede apreciarse no se pueden adquirir acciones propias puesto que el PN ajustado es igual al Capital social + Reservas indisponibles efectivas. En consecuencia, la adquisición de 1.000 acciones sin voto estaría infringiendo este requisito regulado en el artículo 146.1 b) del TRLSC.

Caso c)

La mitad de las acciones sin voto se venden a 1.100 por acción, siendo los gastos de venta de 5.000.

Precio de venta 500 acciones \times 1.100 = 550.000.

En el artículo 22.3 de la RICAC de 5 de marzo de 2019 se dispone que la enajenación de acciones o participaciones propias que cumplan la definición de instrumento financiero compuesto se contabilizará aplicando los criterios establecidos en ese artículo para la venta del componente de patrimonio neto del instrumento y el criterio previsto en el PGC para la emisión de pasivos financieros. A tal efecto, la contraprestación recibida y los costes de la operación se distribuirán entre ambos componentes en proporción a su valor razonable.

Valor razonable del componente de pasivo por la contraprestación recibida: Valor actual de una renta perpetua correspondiente a un dividendo mínimo de 500 acciones actualizada al tipo de interés de mercado del 8%: $500 \text{ acciones} \times 1.000 \text{ VN} \times 5\%/8\% = 312.500$.

Por lo tanto, del precio de venta el componente de pasivo financiero es 312.500 y el de patrimonio neto la diferencia, 237.500.

De esta forma el componente de pasivo representa un 56,82% ($312.500/550.000$) y el componente de PN el 43,18%.

Los gastos de 5.000 se distribuirán en la misma proporción correspondiendo el 56,82% de 2.841 al componente de pasivo que se contabilizará como menor valor del pasivo y el 43,18% al componente de patrimonio neto que se contabilizará con cargo a la prima de emisión o a una cuenta de reservas.

En relación con la venta del componente de pasivo de las acciones sin voto, el artículo 22.4 de la RICAC señala que la enajenación de acciones o participaciones propias que cumplan la

definición de pasivo financiero se contabilizará aplicando los criterios establecidos en el PGC para la emisión de pasivos financieros.

A tal efecto, de acuerdo con la NRV 9.^a 3.1.1 del PGC los pasivos incluidos en la categoría de débitos y partidas a pagar 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 recibida ajustado por los costes de transacción que les sean directamente atribuibles.

Por la venta del componente de pasivo de las acciones sin voto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	312.500	
150	Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivo financiero		312.500

Por la venta del componente de patrimonio neto, el artículo 22.1 de la RICAC señala que la diferencia entre la contraprestación recibida por la enajenación de acciones o participaciones propias y el valor en libros que se da de baja se registrará como una variación de los fondos propios en una partida de reservas.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	237.500	
113	Reservas voluntarias	50.000	
108	Acciones propias en situaciones especiales		287.500

De conformidad con el artículo 6.1 de la RICAC, los gastos de venta del componente de pasivo se contabilizan como un ajuste al valor de la deuda, mientras que los gastos asociados al componente de patrimonio neto se registrarán directamente contra el patrimonio neto como menores reservas (art. 22.2 RICAC).

Código	Cuenta	Debe	Haber
150	Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivo financiero	2.841	
113	Reservas voluntarias	2.159	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		5.000

Caso d)

El artículo 39.1 de la RICAC, relativo a la adquisición de participaciones o acciones propias para su amortización, señala que si las acciones o participaciones propias cumplen, total o parcialmente, la definición de pasivo financiero, la operación se contabilizará aplicando el criterio establecido en ese artículo para la adquisición del componente de patrimonio neto del instrumento y la norma de registro y valoración sobre instrumentos financieros del PGC para la baja de pasivos financieros. A tal efecto, la contraprestación entregada y los gastos de la operación se distribuirán entre ambos componentes en proporción a sus valores razonables.

Por la reducción de capital por el componente de PN:

Cuando se emitieron las acciones el componente de PN representaba 3.750.000. Por tanto, el componente de PN por acción emitida: $3.750.000 / 7.500 \text{ acciones} = 500$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social (500 acciones × 500)	250.000	
113	Reservas voluntarias	37.500	
108	Acciones propias en situaciones especiales (575.000/2)		287.500

En cuanto al componente de pasivo de las acciones sin voto, no procede asiento contable, ya que este componente se dio de baja cuando se adquirieron las acciones sin voto.

Por los gastos de reducción, se distribuirán entre el componente de PN y pasivo, proporcionalmente a su valor razonable. Para ello, se tomarán los porcentajes de reparto del caso c), en el que el componente de pasivo representa un 56,82 % y el componente de PN el 43,18 %.

Código	Cuenta	Debe	Haber
674	Pérdidas por operaciones con acciones o participaciones consideradas como pasivo financiero (56,82 % × 4.000)	2.272,8	
113	Reservas voluntaria	1.727,2	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		4.000

Los cargos en las cuentas 67 y 113 serán fiscalmente deducibles de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 10.3 y 11.3.1.º de la LIS, respectivamente.

6. Adquisición y enajenación de acciones o participaciones propias clasificadas como pasivos financieros

En el artículo 20.6 de la RICAC se estipula que la adquisición de acciones o participaciones propias que cumplan la definición de pasivo financiero se contabilizará aplicando los criterios establecidos en el PGC para la baja de pasivos financieros.

De forma simétrica, en el artículo 22.4 de la RICAC se aclara que la enajenación de acciones o participaciones propias que cumplan la definición de pasivo financiero también se contabilizará aplicando los criterios establecidos en el PGC para la emisión de pasivos financieros.

Las acciones o participaciones calificadas como pasivos financieros no suelen ser habituales (para ello, la sociedad debe estar obligada a reembolsar el importe recibido y a pagar una retribución obligatoria), pero cabe advertir que los instrumentos financieros compuestos en los que el componente de pasivo coincide con el importe recibido en la emisión o creación del instrumento, que pueden ser menos excepcionales, reciben la misma solución.

En concreto, en el artículo 14 de la RICAC se aclara que las acciones rescatables se clasificarán como un pasivo o un instrumento financiero compuesto cuando la sociedad no tiene un derecho incondicional a evitar la entrega de efectivo u otro activo financiero. El componente de pasivo será el valor actual de la mejor estimación del importe a reembolsar, con una tasa de descuento que refleje las evaluaciones del mercado correspondientes al valor temporal del dinero y a los riesgos específicos de la entidad. Si las acciones son reembolsables en cualquier fecha a solicitud del inversor, el valor inicial del pasivo será equivalente al valor de emisión.

El artículo 500 del TRLSC estipula que las únicas sociedades que pueden emitir acciones rescatables son las sociedades cotizadas. Además se precisa que las acciones rescatables deberán estar íntegramente desembolsadas en el momento de la suscripción y que si el derecho de rescate se atribuye exclusivamente a la sociedad, no podrá ejercitarse antes de que transcurran tres años a contar desde la emisión. En este último caso, sin embargo, en

principio, las acciones se clasificarían como instrumentos de patrimonio neto en la medida en que la sociedad no tiene obligación de ejercer el derecho de recate.

Respecto a la amortización de acciones rescatables, en el artículo 501 se dispone que deberá realizarse en primer lugar con cargo a beneficios o a reservas libres o con el producto de una nueva emisión de acciones acordada por la junta general con la finalidad de financiar la operación de amortización. Si se amortizaran con cargo a beneficios o a reservas libres, la sociedad deberá constituir una reserva por el importe del valor nominal de las acciones amortizadas. Y en el caso de que no existiesen beneficios o reservas libres en cantidad suficiente ni se emitan nuevas acciones para financiar la operación, la amortización solo podrá llevarse a cabo con los requisitos establecidos para la reducción de capital social mediante devolución de aportaciones.

Es decir, a diferencia del resto de las acciones ordinarias o comunes, o de las acciones sin voto o privilegiadas, en el caso de las acciones rescatables el TRLSC parece imponer la obligación de amortizar las acciones con cargo a beneficios distribuibles en caso de que existan, aspecto que no se predica del resto de acciones. Solo en el supuesto de que no se cuente con tales beneficios ni de que se decida emitir nuevas acciones para financiar la operación es cuando el TRLSC establece que deba realizarse siguiendo los requisitos previstos para la reducción de capital con devolución de aportaciones, circunstancia que implicaría, entre otros aspectos, el nacimiento del derecho de oposición en los acreedores.

Estas reglas mercantiles resultan de aplicación exclusivamente a las acciones rescatables emitidas como tales por las sociedades cotizadas. La adquisición de las participaciones rescatables *ad nutum* creadas por las sociedades de responsabilidad limitada se registrarán por las disposiciones generales de los artículos 140 a 143 del TRLSC.

Ejemplo 11. Adquisición y enajenación de acciones propias clasificadas como pasivo financiero

Al inicio del ejercicio 20X0, el patrimonio neto de la sociedad K está compuesto, además del capital social, por las siguientes partidas:

Prima de emisión	10.000
Reserva legal	18.000
Otras reservas	30.000
Resultados negativos de ejercicios anteriores	- 35.000
Ajustes por coberturas	1.000

El capital escriturado, totalmente desembolsado, lo componen dos clases de acciones (A y B). La clase A está constituida por las siguientes series de acciones ordinarias:

Series	N.º títulos	Valor nominal
X	4.000	12
Y	3.600	5

La clase B (2.000 acciones de 12 um de valor nominal) la constituye una única serie de acciones rescatables emitidas a la par y actualmente registradas por ese importe. En el contrato de emisión se estableció que todas las acciones emitidas serían amortizadas por J, a opción del inversor, a partir del 1 de enero de 20X0.

Se pide:

- Contabilizar la adquisición de acciones rescatables, si la sociedad desea adquirir el número máximo de acciones de la clase B a un precio de 20 um. Los gastos adquisición ascienden a 100 um.
- Posteriormente, un mes más tarde, decide vender la mitad a 21 um por acción, siendo los gastos de venta de 50 um.
- Dos meses más tarde, decide amortizar la otra mitad de las acciones. La sociedad incurre en unos gastos de reducción de capital de 40 um.

Solución

Caso a)

Desde el inicio del ejercicio 20X0, las acciones son reembolsables en cualquier fecha a solicitud del inversor, por lo que estos instrumentos figurarán en la contabilidad de la sociedad K contabilizados como un pasivo por su valor de emisión.

El artículo 509 del TRLSC expresa que salvo en los supuestos de libre adquisición de las propias acciones, en las sociedades cotizadas el valor nominal de las acciones propias adquiridas directa o indirectamente por la sociedad, sumándose al de las que ya posean la sociedad adquirente y sus filiales y, en su caso, la sociedad dominante y sus filiales, no podrá ser superior al 10% del capital suscrito.

El capital social mercantil de K asciende a 90.000 con el siguiente detalle:

- Serie X ordinarias: $4.000 \text{ acciones} \times 12 = 48.000$.
- Serie Y ordinarias: $3.600 \text{ acciones} \times 5 = 18.000$.
- Serie B rescatables: $2.000 \text{ acciones} \times 12 = 24.000$.

El límite máximo sería: $10\% \times 90.000 = 9.000$.

Por lo tanto, si se adquieren acciones de la serie B de 12 de valor nominal, el número máximo será de: 750 acciones ($9.000/12$).

Adicionalmente, en el artículo 146.1 b) del TRLSC se regula un segundo requisito a cumplir al establecerse que la adquisición, comprendidas las acciones que la sociedad o persona que actuase en nombre propio pero por cuenta de aquella hubiese adquirido con anterioridad y tuviese en cartera, no produzca el efecto de que el patrimonio neto ajustado en los términos que se recoge en ese mismo precepto no resulte inferior al importe del capital social más las reservas legal o estatutariamente indisponibles (para un mayor detalle, véase el ejercicio anterior).

PN ajustado:

+ PN contable

+/- Ajustes:

+ Capital suscrito no exigido

+ Acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros

- Ajustes por cambios de valor positivos (subagrupación A-2)

- Subvenciones, donaciones y legados recibidos (subagrupación A-3)

Y en aplicación del mencionado test de balance, la sociedad puede adquirir acciones propias en un importe equivalente a la diferencia entre:

+ PN ajustado

- Capital social + Reservas indisponibles

Capital social	66.000
Prima de emisión	10.000
Reserva legal	18.000
Otras reservas	30.000
Resultados negativos de ejercicios anteriores	- 35.000



Ajustes por coberturas	1.000
PN contable	90.000
+/- Ajustes	
+ Acciones rescatables	24.000
- Ajustes coberturas	- 1.000
PN ajustado	113.000

Capital social + Reservas indisponibles efectivas: $90.000 + 18.000 = 108.000$.

Pues bien, en este caso, se pueden adquirir acciones propias por la diferencia entre PN ajustado y el Capital social + Reservas indisponibles efectivas: 5.000.

Como el precio de adquisición asciende a 20, el número máximo de acciones ascenderían a 200 acciones rescatables.

Desde un punto de vista estrictamente contable, en el artículo 20.6 de la RICAC se señala que la adquisición de acciones o participaciones propias que cumplan la definición de pasivo financiero se contabilizará aplicando los criterios establecidos en el PGC para la baja de pasivos financieros.

La NRV 9.ª 3.5 del PGC, relativa a la baja de los pasivos financieros, estipula que la empresa dará de baja un pasivo financiero cuando la obligación se haya extinguido. También dará de baja los pasivos financieros propios que adquiera, aunque sea con la intención de recolocarlos en el futuro.

Esta norma aclara que la diferencia entre el valor en libros del pasivo financiero y la contraprestación pagada incluidos los costes de transacción atribuibles se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que tenga lugar.

Código	Cuenta	Debe	Haber
150	Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivo financiero (250 acciones × 12)	3.000	
674	Pérdidas por operaciones con acciones o participaciones consideradas como pasivo financiero (1)	2.000	

Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		5.000

(1) Se propone el uso de esta cuenta que no está prevista de forma expresa en la cuarta parte del PGC.

El cargo en la cuenta 674 no será fiscalmente deducible, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 15.1 a) de la LIS, por representar una retribución de los fondos propios.

Por los gastos de adquisición:

Código	Cuenta	Debe	Haber
674	Pérdidas por operaciones con acciones o participaciones consideradas como pasivo financiero	100	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		100

El cargo en la cuenta 674 será fiscalmente deducible de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10.3 de la LIS.

Caso b)

En relación con la venta de las 125 acciones rescatables, el artículo 22.3 de la RICAC indica que la enajenación de acciones o participaciones propias que cumplan la definición de pasivo se contabilizarán aplicando los criterios establecidos en el PGC para la emisión de pasivos financieros.

A tal efecto, de acuerdo con la NRV 9.^a 3.1.1 del PGC los pasivos incluidos en la categoría de débitos y partidas a pagar 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 recibida ajustado por los costes de transacción que les sean directamente atribuibles.

Las acciones rescatables deberán darse de alta como pasivo financiero por un importe equivalente al precio de venta.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	2.625	
150	Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivo financiero (125 acciones × 21)		2.625

De conformidad con el artículo 6.1 de la RICAC, los gastos de venta del componente de pasivo se contabilizan como un ajuste al valor de la deuda.

Código	Cuenta	Debe	Haber
150	Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivo financiero	50	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		50

Caso c)

En relación con la reducción de capital de las 125 acciones rescatables no procede asiento contable alguno ya que el componente de pasivo de las acciones sin voto se dio de baja cuando se adquirieron.

En cuanto a los gastos por reducción de capital se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Código	Cuenta	Debe	Haber
674	Pérdidas por operaciones con acciones o participaciones consideradas como pasivo financiero	40	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		40

El cargo en la cuenta 674 será fiscalmente deducible de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10.3 de la LIS.

7. Adquisición y enajenación de acciones o participaciones de la sociedad dominante

De acuerdo con el artículo 23.1 de la RICAC la adquisición derivativa de acciones o participaciones de la sociedad dominante, previo cumplimiento de los requisitos legalmente previstos, se registrará como un activo financiero siguiendo la norma de registro y valoración sobre instrumentos financieros o, en su caso, las reglas particulares para contabilizar las operaciones entre empresas del grupo del PGC o del PGC-Pymes.

Además, en el artículo 23.2 de la RICAC se aclara que los gastos derivados de estas transacciones se registrarán como un mayor valor de la inversión financiera.

La adquisición de acciones o participaciones de la sociedad dominante constituye un supuesto de adquisición indirecta de autocartera que, por lo tanto, se rige por las especiales cautelas a que la legislación mercantil somete la adquisición de los propios instrumentos creados o emitidos por la sociedad. En este sentido, considérese el literal del artículo 67.1 de la Directiva 2017/1132. Desde esta perspectiva, en principio, cabría entender que el régimen aplicable vendría condicionado por la forma societaria de la dominante.

Así, por ejemplo, en el supuesto de que tanto la dominante como la filial sean sociedades anónimas, la adquisición de acciones de la sociedad dominante estará sujeta a los requisitos previstos en los artículos 146 y 148. En aplicación de las condiciones en él reguladas, además de que sea necesario que existan beneficios o reservas libres con cargo a los cuales realizar la adquisición (porque en el art. 148 c) se impone la obligación de dotar una reserva), el valor nominal de las acciones de la sociedad dominante adquiridas directa o indirectamente (por medio de las filiales de la sociedad dependiente), sumándose al de las que ya posean la sociedad dominante y sus otras filiales, no podrá ser superior al 20 % del valor nominal de las acciones (total capital social).

La cuestión que tal vez no resulte tan pacífica es si el porcentaje del 20 % se debe aplicar sobre el nominal de las acciones de la sociedad dominante o de la dependiente. Adicionalmente, si la filial tiene la forma de sociedad de responsabilidad limitada cabría plantearse si es posible la adquisición de acciones de la dominante (anónima) más allá de los supuestos regulados en el artículo 140 a); a saber, cuando formen parte de un patrimonio adquirido a título universal, sean adquiridas a título gratuito, o como consecuencia de una adjudicación judicial para satisfacer un crédito de la sociedad contra el titular de las mismas.

Respecto a la primera cuestión, y sobre la base de analizar la operación como una adquisición indirecta (a través de la filial) de las propias acciones por parte de la sociedad dominante, opinamos que la correcta interpretación de este requisito (no superar el 20 % del valor nominal) para el caso de adquisición por la filial de acciones de la dominante se concretaría en las siguientes reglas:

- 1.^a Se deberían tener en cuenta las acciones de la dominante que ya posee la filial, así como las que posean otras filiales de la dominante directa o indirectamente participadas y las que la dominante tiene en autocartera.
- 2.^a Las propias acciones que posea la filial en autocartera son irrelevantes, salvo por la circunstancia de que parte del beneficio distribuible de la filial estará compensando materialmente la autocartera directa de esta última y, en consecuencia, no podrá destinarse a dotar la rexserva por acciones de la dominante.
- 3.^a La base de cálculo (nominal a considerar) será el capital de la dominante porque lo que se analiza es la adquisición indirecta de sus acciones.

No obstante, cuando la filial tenga la forma de sociedad de responsabilidad limitada, parece claro que el literal del artículo 140 a) limita los supuestos de adquisición de acciones de la dominante a los tres casos que se han reproducido más arriba, requiriéndose adicionalmente la dotación de una reserva con cargo a beneficios o reservas libres (art. 142.2). Y que, en todo caso, esas acciones deben ser enajenadas en el plazo de un año (art. 141.3).

Cuando la sociedad dominante y la dependiente tengan la forma de sociedades de responsabilidad limitada, los supuestos de adquisición de participaciones de la sociedad matriz se verían ampliados a los supuestos regulados en la letra d) del artículo 140 (adquisiciones autorizadas por la junta general, con cargo a beneficios o reservas de libre disposición y que tenga por objeto participaciones de un socio separado o excluido de la sociedad, participaciones que se adquieran como consecuencia de la aplicación de una cláusula restrictiva de la transmisión de las mismas, o participaciones transmitidas *mortis causa*).

Por último, si la sociedad dominante adopta la forma de limitada y la dependiente la de anónima, nótese que, en principio, la filial podría adquirir las participaciones de la sociedad dominante en los supuestos previstos en el artículo 144 (libre adquisición) y en el artículo 146 (adquisición derivativa condicionada). Sin embargo, más allá de la autorización requerida por la junta general de la sociedad de responsabilidad limitada (art. 146.1 a) no resulta del todo evidente que otro requisito debería atenderse por parte de la sociedad anónima, porque la autocartera directa (y por lo tanto tampoco la indirecta) en las sociedades de responsabilidad limitada no está sujeta al límite del 20 % del valor nominal.

No obstante, también deberá cumplirse con la dotación de la reserva en la sociedad filial (anónima) en un importe equivalente al valor de las participaciones de la dominante que luzcan en el activo del balance (art. 148 c).

En este sentido, en el artículo 23.3 de la RICAC se recuerda que mientras permanezcan en poder de la sociedad adquirente, en el patrimonio neto del balance de esta sociedad se establecerá una reserva equivalente al importe de las participaciones o acciones adquiridas, computado en el activo, que deberá mantenerse en tanto no sean enajenadas. Dicha reserva no forma parte del beneficio distribuible. En nuestra opinión, la interpretación de este último inciso tiene un doble alcance. Por un lado, es evidente que esta reserva no puede ser objeto de distribución directa, pero tampoco puede absorber pérdidas ni compensar la autocartera directa porque en caso contrario se produciría una disposición indirecta de esos fondos.

Como ya se ha indicado, esta regla determina que solo puedan adquirirse acciones o participaciones de la sociedad dominante en caso de que existan beneficios distribuibles (en los términos definidos en el art. 3.5 RICAC) en cuantía suficiente para dotar la citada reserva.

En lo que respecta a la enajenación de acciones o participaciones de la sociedad dominante, en el artículo 24.1 de la RICAC se establece que la diferencia entre la contrapresta-

ción recibida por la enajenación de acciones o participaciones y el valor en libros que se da de baja se registrará como un resultado financiero en la cuenta de pérdidas y ganancias.

De conformidad con el artículo 24.2 de la RICAC los gastos derivados de estas transacciones se registrarán en la cuenta de pérdidas y ganancias como un resultado derivado de la baja de un activo financiero minorando la ganancia o aumentando la pérdida de la operación.

Es en las cuentas consolidadas de la sociedad dominante donde la autocartera indirecta cambia de calificación contable y se muestra minorando los fondos propios del grupo, lo que a su vez origina que la renta contabilizada en las cuentas individuales de la filial por causa de la enajenación parcial o total de esta inversión también altere su naturaleza inicial y deba reclasificarse a una cuenta de reservas.

Ejemplo 12. Adquisición y enajenación de acciones de la sociedad dominante

La sociedad M posee el 70 % de las acciones de L. La sociedad M adquirió el 1 de marzo de 20X7 3.000 acciones propias al 120 % de su valor nominal.

En el ejercicio 20X9 la sociedad L se plantea adquirir el número máximo de acciones de M permitido por el TRLSC a un precio del 150 % de su valor nominal, ascendiendo los gastos de adquisición al 1 % del valor nominal. En la fecha de adquisición, los fondos propios de ambas sociedades muestran los siguientes saldos:

	Sociedad M	Sociedad L
Capital social	1.500.000 (1)	800.000 (2)
Reserva legal	100.000	30.000
Reservas voluntarias	200.000	150.000
– Acciones propias	–54.000	
Total	1.746.000	980.000

(1) 100.000 acciones × 15 um de nominal.

(2) 80.000 acciones × 10 um de nominal.

Dos meses más tarde vende una cuarta parte de las acciones de M al 160 %.

Se pide:

Contabilizar las operaciones del ejercicio 20X9.

Solución

El artículo 146 del TRLSC expresa que la sociedad anónima podrá adquirir las participaciones creadas o las acciones emitidas por su sociedad dominante, cuando concurren las siguientes condiciones:

- Que la adquisición haya sido autorizada mediante acuerdo de la junta general de la sociedad dominante y de la propia sociedad, que deberá establecer las modalidades de la adquisición, el número máximo de participaciones o de acciones a adquirir, el contravalor mínimo y máximo cuando la adquisición sea onerosa, y la duración de la autorización, que no podrá exceder de cinco años.
- El valor nominal de las acciones adquiridas directa o indirectamente, sumándose al de las que ya posean la sociedad adquirente y sus filiales, y, en su caso, la sociedad dominante y sus filiales, no podrá ser superior al 20%. Dicho porcentaje se reduce al 10% tratándose de sociedades cotizadas (art. 509).

Por tanto, el número máximo de acciones de la sociedad dominante M que puede adquirir la sociedad L es el 20% del capital social M = $20\% \times 1.500.000 = 300.000$.

A esta cantidad hay que restarle el valor nominal de las acciones propias que M ya tiene en su poder: $3.000 \text{ acciones} \times 15 = 45.000$.

De esta forma la sociedad L puede adquirir acciones de la dominante por un importe nominal de 255.000 ($300.000 - 45.000$).

N.º acciones que puede adquirir: $255.000/15 = 17.000$ acciones.

Adicionalmente, de acuerdo con lo previsto en el artículo 148 c), la sociedad L debe poder dotar una reserva indisponible equivalente al importe de las participaciones o acciones de la sociedad dominante computado en el activo. Esta reserva deberá mantenerse en tanto las participaciones o acciones no sean enajenadas.

La sociedad L solo posee reservas disponibles (beneficios distribuibles) por un importe de 150.000. En consecuencia, el importe máximo de acciones de la dominante que podrá adquirir se ve limitado por esta circunstancia:

Número máximo de acciones de la dominante = $150.000/(15 \times 1,5 \times 1,01) = 6.600$ acciones.

Desde un punto de vista estrictamente contable, el artículo 23.1 de la RICAC señala que la adquisición derivativa de acciones o participaciones de la sociedad dominante, previo cumplimiento de los requisitos legalmente previstos, se registrará como un activo financiero siguiendo la norma de registro y valoración sobre instrumentos financieros o, en su caso, las reglas particulares para contabilizar las operaciones entre empresas del grupo del PGC o del PGC-Pymes.

En el artículo 23.2 se aclara que los gastos derivados de estas transacciones se registrarán como un mayor valor de la inversión financiera.

Precio de adquisición: $6.600 \times 15 \times 1,5 = 148.500$.

Gastos de adquisición: $1\% \times 148.500 = 1.485$.

De acuerdo con todo lo anterior, el registro contable de la adquisición de acciones de la sociedad dominante sería el siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo	149.985	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		149.985

Precio unitario: $149.985/6.600 = 22,725$ por acción.

Por la dotación de la reserva indisponible con cargo a reservas voluntarias (beneficios distribuíbles):

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	149.985	
1140	Reservas para acciones o participaciones de la sociedad dominante		149.985

Dos meses después por la venta de la mitad de las acciones al 160%:

Precio venta = $15 \times 1,6 = 24$.

Resultado operación = $3.300 \times (24 - 22,725) = 4.207,5$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (3.300 acciones \times 15 \times 160%)	79.200	
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo (3.300 acciones \times 22,725)		74.992,5
7733	Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo, empresas del grupo		4.207,5

El abono en la cuenta 7733 se integra en la base imponible de acuerdo con el artículo 10.3 de la LIS, salvo que proceda declarar la renta exenta en aplicación del artículo 21 de la LIS. Si la sociedad tributa en régimen de consolidación fiscal, en todo caso el ingreso se reclasificaría a una cuenta de reservas en virtud del artículo 62.1 a) de la LIS.

Por el ajuste en la reserva indisponible:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1140	Reservas para acciones o participaciones de la sociedad dominante	74.992,5	
113	Reservas voluntarias		74.992,5

8. Contratos de intercambio o permuta financiera sobre instrumentos de patrimonio propio

El artículo 21.1 de la RICAC señala que los contratos de intercambio o permuta financiera sobre las propias acciones o participaciones en los que la sociedad se compromete a pagar (o recibir) un interés fijo o variable a cambio de recibir (o entregar) el rendimiento de sus propios instrumentos de patrimonio durante el plazo del acuerdo, y asume el riesgo de la variación de valor razonable de las acciones o participaciones propias que se origine en ese periodo, se contabilizarán siguiendo los criterios establecidos en el PGC para los instrumentos financieros derivados.

No obstante, en el artículo 21.2 de la RICAC se aclara que cuando la liquidación del contrato se acuerde únicamente mediante la entrega física por parte de la sociedad de los instrumentos de patrimonio propio en una relación fija, el registro contable se realizará en los fondos propios como un instrumento de patrimonio. Cualquier contrato que pueda suponer un compromiso de adquisición de instrumentos de patrimonio propio deberá reconocerse como un pasivo.

De lo anterior parece inferirse que en el artículo 21 de la RICAC se regulan tres supuestos de hecho:

- a) Contratos de permuta financiera, en los términos indicados, que se liquidan por diferencias y que originan el reconocimiento de un activo o un pasivo con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Sería el caso de una permuta por la que la entidad se compromete a recibir el dividendo repartido sobre sus propias acciones, así como a pagar o recibir la diferencia

entre un determinado importe y el valor razonable de las acciones en la fecha de vencimiento del contrato en función de que esa diferencia sea positiva o negativa, respectivamente. Todo ello, a cambio de abonar un tipo de interés fijo o variable.

- b) Contratos que se liquidan con la entrega física del instrumento que siguen la regla general establecida en el artículo 4 de la RICAC, en cuya virtud, cuando el contrato determine el intercambio de efectivo por instrumentos de patrimonio en una relación fija se reconocerá como un instrumento de patrimonio.

Así, por ejemplo, se contabilizaría como un instrumento de patrimonio la emisión (venta) de una opción de compra sobre las propias acciones o participaciones y la adquisición de una opción de venta o de una opción de compra sobre las propias acciones o participaciones; en todos los casos, cuando la opción se refiera a un número fijo de instrumentos de patrimonio por un importe fijo.

- c) Cualquier contrato que suponga un compromiso de adquisición de instrumentos de patrimonio, que se contabilizará como un pasivo.

Sería el caso de la emisión de una opción de venta sobre las propias acciones o participaciones, o de la firma de un compromiso a plazo para adquirir en el futuro las propias acciones o participaciones.

Ejemplo 13. Contrato de permuta financiera sobre las propias acciones

La sociedad N suscribe al inicio del ejercicio 20X0 un acuerdo de intercambio financiero con la sociedad Z bajo las siguientes estipulaciones:

- a) La sociedad N se compromete a pagar un interés fijo del 5 % sobre un valor nominal de 200.000 acciones de la sociedad N que cotizan en esa fecha a 4 um/acción.
- b) La sociedad Z se obliga a entregar a cambio a la sociedad N el importe de los dividendos que reparta la propia sociedad N en el ejercicio 20X0. El acuerdo se liquida por diferencias.
- c) Al término del contrato (inicio del ejercicio 20X1), la sociedad N recibirá o pagará la diferencia positiva o negativa, respectivamente, entre el precio de la acción en la fecha de ejercicio (inicio del ejercicio 20X1) y el existente en el momento de la firma del contrato de permuta (4 um).

Se pide:

Contabilizar los hechos descritos en el ejercicio 20X0 considerando que al cierre del ejercicio 20X0 la sociedad N ha repartido un dividendo de 0,25 um por acción y que el precio cotizado de la acción al cierre del ejercicio es de 3,5 um.

Solución

Al cierre del ejercicio, la liquidación del contrato por diferencias será la siguiente:

Importe a pagar por la sociedad N = $5\% \times 200.000 \times 4 = 40.000$.

Importe a pagar por la sociedad Z = $100.000 \times 0,25 = 25.000$.

Adicionalmente, la variación de valor de las acciones origina una liquidación a favor de la sociedad Z de 50.000: $(4 - 3,5) \times 100.000 = 50.000$.

Liquidación total a favor de la sociedad Z = $40.000 + 50.000 - 25.000 = 65.000$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
6630	Pérdidas de cartera de negociación	65.000	
5595	Pasivos por derivados financieros a corto plazo, cartera de negociación		65.000

El cargo de 65.000 um será fiscalmente deducible de acuerdo con los artículos 10.3 y 17.1 de la LIS.

9. Otras cuestiones relacionadas con los negocios sobre las propias participaciones y acciones

La regulación incluida en los artículos 134 a 158 del TRLSC relativa a los negocios sobre las propias participaciones y acciones se completa con otras cuestiones destacables que no han sido analizadas en la RICAC. A continuación se enunciarán de manera esquemática estos aspectos agrupados en torno a la forma jurídica de la sociedad y siempre y cuando pudieran tener alguna implicación a efectos contables.

1. Sociedad anónima

a) Aceptación en garantía de acciones propias y de participaciones o acciones de la sociedad dominante

La sociedad anónima pueda aceptar en prenda o en otra forma de garantía sus propias acciones y las participaciones o acciones de la sociedad dominante dentro de los límites y con los mismos requisitos aplicables a su adquisición (art. 149). Esta limitación no afecta a los bancos y demás entidades de crédito respecto a las operaciones hechas en el ámbito de sus actividades ordinarias, sin perjuicio de que, en tal caso, la entidad deba dotar una reserva indisponible por el valor razonable de las acciones aceptadas en garantía.

Las acciones propias aceptadas en garantía no se incorporan al patrimonio de la empresa (lo mismo sucede con las participaciones o acciones de la sociedad dominante aceptadas en garantía) por lo que esta operación no genera apunte contable alguno.

No obstante, en el artículo 149.3 se indica que lo establecido en el artículo 148 (limitación de derechos políticos y económicos, entre otras circunstancias) le será de aplicación, en cuanto resulte compatible, a las participaciones o acciones poseídas en concepto de prenda o de otra forma de garantía.

Por lo tanto, la adquisición en garantía de acciones propias o de participaciones o acciones de la sociedad dominante origina la obligación de dotar una reserva indisponible equivalente al importe de las participaciones o acciones aceptadas en garantía, y que deberá mantenerse en tanto se mantenga la citada garantía. En nuestra opinión, el estatuto mercantil de esta reserva es el mismo que se ha descrito para la reserva por adquisición de acciones o participaciones de la sociedad dominante.

b) Asistencia financiera para la adquisición de acciones propias y de participaciones o acciones de la sociedad dominante

De acuerdo con el artículo 150, la sociedad anónima no podrá anticipar fondos, conceder préstamos, prestar garantías ni facilitar ningún tipo de asistencia financiera para la adquisición de sus acciones o de participaciones o acciones de su sociedad dominante por un tercero.

Esta prohibición no se aplicará a los negocios dirigidos a facilitar al personal de la empresa la adquisición de las acciones de la propia sociedad o de participaciones o acciones de cualquier otra sociedad perteneciente al mismo grupo, ni tampoco a las operaciones efectuadas por bancos y demás entidades de crédito en el ámbito de las operaciones ordinarias propias de su objeto social que se sufraguen con cargo a bienes libres de la sociedad (expresión legal que debe ser interpretada como reservas o beneficios de libre disposición; beneficios distribuibles en la terminología del art. 3.5 de la RICAC). En este último caso, la entidad deberá establecer una reserva equivalente al importe de los créditos anotados en el activo.

c) Participaciones recíprocas

De conformidad con el artículo 151 no podrán establecerse participaciones recíprocas que excedan del 10 % de la cifra de capital de las sociedades participadas. La prohibición afectará también a las participaciones circulares constituidas por medio de sociedades filiales.

El TRLSC aclara que, en caso de incumplimiento de esta prohibición, la sociedad que primero reciba la notificación de que ha sido participada en más de un 10 % deberá reducir su inversión en la otra sociedad hasta dicho importe. Y si ambas sociedades recibieran simultáneamente dicha notificación, la obligación de reducir correrá a cargo de las dos, a no ser que lleguen a un acuerdo para que la reducción sea efectuada solamente por una de ellas.

La reducción deberá llevarse a cabo en el plazo máximo de un año a contar desde la fecha de la notificación, quedando mientras tanto en suspenso el derecho de voto correspondiente a las participaciones excedentes. El plazo para la reducción será de tres años para las participaciones adquiridas en cualquiera de las circunstancias previstas por el artículo 144.

El incumplimiento de esa obligación determina la venta judicial de las participaciones excedentes a instancia de parte interesada y la suspensión de los derechos correspondientes a todas las participaciones que la sociedad incumplidora detente en la otra sociedad.

Además, el artículo 153 dispone que la sociedad obligada a reducir su inversión deberá constituir una reserva equivalente al importe de las participaciones recíprocas que excedan del 10 % del capital computadas en el activo, cuyo estatuto mercantil será equivalente al analizado para la reserva por adquisición de acciones o participaciones de la sociedad dominante.

Este régimen jurídico no será de aplicación a las participaciones recíprocas establecidas entre una sociedad filial y su sociedad dominante (art. 154).

Por último, en el artículo 155 se manifiesta que la sociedad que, por sí misma o por medio de una sociedad filial, llegue a poseer más del 10 % del capital de otra sociedad deberá notificárselo de inmediato, quedando mientras tanto suspendidos los derechos correspondientes a sus participaciones. Dicha notificación habrá de repetirse para cada una de las sucesivas adquisiciones que superen el 5 % del capital. Estas notificaciones se recogerán en las memorias de las cuentas anuales de ambas sociedades.

2. Sociedad de responsabilidad limitada

a) *Negocios prohibidos a la sociedad de responsabilidad limitada*

De conformidad con el artículo 143.1, la sociedad de responsabilidad limitada no podrá aceptar en prenda o en otra forma de garantía sus propias participaciones ni las participaciones creadas ni las acciones emitidas por sociedad del grupo a que pertenezca. En el apartado 2 del mismo artículo se prescribe que la sociedad de responsabilidad limitada no podrá anticipar fondos, conceder créditos o préstamos, prestar garantía, ni facilitar asistencia financiera para la adquisición de sus propias participaciones o de las participaciones creadas o las acciones emitidas por sociedad del grupo a que la sociedad pertenezca.

Ejemplo 14. Participaciones recíprocas

El 1 de marzo de 200X la sociedad O adquiere el 30 % de las acciones de P por un valor de 100.000 um. El día 10 de marzo de 20X0 P adquiere el 12 % de la sociedad O por 50.000 um.



Se pide:

- Contabilice las operaciones que procedan si la sociedad O comunica a la sociedad P la situación de reciprocidad el 2 de abril.
- Contabilice las operaciones que procedan si la sociedad P comunica a la sociedad O la situación de reciprocidad el 2 de abril.
- Si la sociedad O comunica a la sociedad P la situación de reciprocidad el 2 de abril, ¿cuál sería la contabilización si la sociedad P decide vender el 5 % de O por 23.000 um?

Solución

Caso a)

En el presente caso, como es la sociedad P la que recibe la comunicación de la sociedad O, deberá dotar una reserva indisponible por el importe que exceda del 10 %.

Precio de adquisición del 12 % de las acciones de N: 50.000.

Importe que corresponde al 2 %: $50.000/12\% \times 2\% = 8.333,3$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	8.333,3	
1145	Reserva de participaciones recíprocas		8.333,3

Caso b)

En este supuesto, como es la sociedad O la que recibe la comunicación de la sociedad P, deberá dotar una reserva indisponible por el importe que exceda del 10 %.

Precio de adquisición del 30 % de las acciones de P: 100.000.

Importe que corresponde al 20 %: $100.000/30\% \times 20\% = 66.666,6$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	66.666,6	
1145	Reserva de participaciones recíprocas		66.666,6

Caso c)

En el presente caso, como es la sociedad P la que recibe la comunicación de la sociedad O, deberá dotar una reserva indisponible por el importe que exceda del 10 %.

Precio de adquisición del 12 % de las acciones de O: 50.000.

Importe que corresponde al 2 %: $50.000/12\% \times 2\% = 8.333,3$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	8.333,3	
1145	Reserva de participaciones recíprocas		8.333,3

Por la venta del 5 % de O por 23.000:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	23.000	
666	Pérdidas en participaciones a largo plazo	2.000	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (50.000/2)		25.000

El cargo en la cuenta 666 no será deducible si la inversión cumple los requisitos regulados en el artículo 21 de la LIS (art. 15 k). En caso contrario, el gasto será deducible en aplicación del artículo 10.3 de la LIS.

Al desaparecer la situación de reciprocidad, la sociedad P deberá reclasificar las reservas indisponibles a reservas voluntarias.

Código	Cuenta	Debe	Haber
1145	Reserva de participaciones recíprocas	8.333,3	
113	Reserva voluntarias		8.333,3

10. Conclusiones

El régimen mercantil, contable y fiscal de los negocios con las propias acciones y participaciones, así como la adquisición de acciones o participaciones de la sociedad domi-

nante presenta en la actualidad un nivel de complejidad nada desdeñable. En este artículo se ha pretendido analizar estos aspectos desde la perspectiva de las cuentas individuales de las sociedades del grupo.

La RICAC de 5 de marzo de 2019 recopila en un solo texto los aspectos más relevantes de la normativa mercantil y contable, permitiendo con ello a los profesionales con diferente procedencia tener en cuenta la realidad jurídica y económica de estos negocios.

Adicionalmente, la RICAC ha completado el desarrollo de los criterios incluidos en el PGC sobre esta materia, en línea con los criterios incorporados por la norma internacional de referencia NIC-UE 32, advirtiendo de las implicaciones que esos principios tienen en las cuentas individuales de las sociedades españolas. En esta tarea se ha partido de un condicionante previo que no puede obviarse y que viene dado por nuestro vigente régimen mercantil, una realidad jurídica que no puede quedar desvirtuada por un mero análisis económico de las operaciones.

Sin perjuicio de lo anterior, también es cierto que se ha dejado pasar la oportunidad de sistematizar el concepto de beneficios distribuible a los efectos del régimen de la autocartera y de la aplicación del resultado. En este punto, la RICAC se ha decantado por una posición prudente, probablemente para evitar interferencias con el legislador mercantil, de tal suerte que si bien en el texto sometido a información pública se asimilaban los test de balance regulados en los artículos 146.1 b) y 273.2 y 3, la supresión en la versión definitiva del inciso sobre los gastos de investigación y desarrollo y los ajustes por operaciones de cobertura de flujos de efectivo sigue planteándose la duda sobre si estos conceptos deben considerarse también a los efectos de cuantificar el importe de la autocartera que puede adquirir la empresa.

Sea como fuere, en su conjunto, la tarea del ICAC merece una valoración muy positiva porque ha completado el marco de información financiera de las empresas españolas en un ámbito genuino en el que las normas internacionales no se adentran por razones evidentes; su vocación es internacional y, en consecuencia, no pueden abordar el tratamiento concreto de los negocios societarios a la vista de la regulación mercantil de cada jurisdicción.

Tratamiento contable del importe pagado a los asesores de una empresa por la intermediación en la compra de la totalidad de las acciones de una sociedad (NRV 9.^a y NRV 19.^a)

Análisis de la consulta 3 del BOICAC 115, de septiembre de 2018

Anna Ayats Vilanova
Adrián Andrés Casla

Profesores del CEF.-

Extracto

┆ Honorarios abonados a asesores legales u otros profesionales que intervienen en la adquisición de una cartera de acciones. NRV 9.^a y NRV 19.^a

Consulta 3

Sobre el tratamiento contable del importe pagado a los asesores de una empresa por la intermediación en la compra de la totalidad de las acciones de una sociedad.

Respuesta:

Una sociedad adquiere en el ejercicio 2017 mediante compraventa la totalidad de las acciones de varias sociedades, que parecen cumplir con la definición de negocio, y en las que previamente no mantenía ninguna participación. Según afirma el consultante, la sociedad adquirente ha incurrido en unos gastos de asesores (cláusulas de éxito de la operación, asesoría legal, estudios de mercado y *due diligence*, principalmente) directamente atribuidos a la indicada operación.

La consulta versa sobre si dichos gastos deben contabilizarse como mayor valor de la inversión en empresas del grupo o si deben ser reconocidos como gastos del ejercicio en la cuenta de pérdidas y ganancias.

De la lectura de la norma de registro y valoración (NRV) 19.^a del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, apartado 1, se señala:

- a) La adquisición de las acciones o participaciones en el capital de una empresa, incluyendo las recibidas en virtud de una aportación no dineraria en la constitución de una sociedad o posterior ampliación de capital, se califica como una combinación de negocios cuando la sociedad que ha emitido o creado las mencionadas acciones o participaciones cumple la definición de negocio.
- b) Un negocio es el conjunto integrado de actividades y activos susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de proporcionar un rendimiento, menores costes u otros beneficios económicos directamente a sus propietarios o partícipes y control es el poder de dirigir las políticas financieras y de explotación de un negocio con la finalidad de obtener beneficios económicos de sus actividades.
- c) Cuando se realice una combinación de negocios por medio de la adquisición de acciones o participaciones en el capital de una sociedad, la empresa inversora, en sus cuentas anuales, valorará la inversión en el patrimonio de las empresas del grupo conforme a lo previsto para dichas empresas en el apartado 2.5 de la norma relativa a instrumentos financieros (NRV 9.^a del PGC).

Por su parte, el apartado 2.5.1, «Valoración inicial», de la NRV 9.^a dispone que:

Las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas se valorarán inicialmente al coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que le sean directamente atribuibles, debiéndose aplicar, en su caso, en relación con las empresas del grupo, el criterio incluido en el apartado 2 de la norma relativa a operaciones entre empresas del grupo y los criterios para determinar el coste de la combinación de negocios establecidos en la norma sobre combinaciones de negocios [...].

Y, en particular, en el apartado 2.3, «Coste de la combinación de negocios», de la NRV 19.^a del PGC, en relación con la cuestión que nos ocupa, dispone que:

Los restantes honorarios abonados a asesores legales, u otros profesionales que intervengan en la operación se contabilizarán como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias. En ningún caso se incluirán en el coste de la combinación de negocios los gastos generados internamente por estos conceptos, ni tampoco los incurridos por la entidad adquirida relacionados con la combinación.

Por lo tanto, cuando se adquiere el control de un negocio por medio de la adquisición de las acciones o participaciones de otra sociedad, los honorarios abonados a asesores legales, u otros profesionales que intervengan en la operación, se contabilizarán como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Ejemplo 1

Una empresa nos facilita la siguiente información en la apertura de 2019:

• 2404, «Participaciones a largo plazo en empresas asociadas»	30.000
(5.000 participaciones × 6 euros)	
• 2934, «Deterioro de valor de participaciones a largo plazo, empresas asociadas»	(5.000)

Información complementaria:

El capital de la sociedad limitada está dividido en 20.000 participaciones, lo que representa que nuestra empresa tiene un 25 % del total del capital.

Operaciones que se realizan durante el 2019:

- 01-04: Compra 10.000 participaciones a otro socio siendo el precio de 5 euros, pagando además 1.000 euros por costes de notaría y gestoría más el 21 % de IVA y 130 euros de retención.

A efectos de determinar el precio de compra de los títulos anteriores, la empresa contrató los servicios de un auditor, cuyo informe tuvo un coste de 5.000 euros más el 21 % de IVA. También intervino personal interno del departamento financiero cuyo coste se ha calculado en 3.000 euros.

- 31-12: A fecha de cierre la sociedad limitada nos informa de que el valor del patrimonio neto es de 50.000 euros, además tiene varias inversiones financieras que le pueden reportar unas plusvalías por un valor bruto de 40.000 euros y el fondo de comercio se estima en 20.000 euros.
- El departamento financiero determina que podría vender las participaciones de la sociedad limitada a 5,20 euros por título.

Se pide:

Registrar las operaciones anteriores.

Solución

01-04. Por la compra de los 10.000 títulos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo (10.000 × 5)	50.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/ vista, euros		50.000

% participación después de la compra = $15.000/20.000 = 75\%$

El marco conceptual define los costes de transacción de un activo financiero como los costes incrementales atribuibles directamente a la compra, tales como honorarios de fedatarios públicos, boletines, impuestos, etc., excluyendo los costes de mantenimiento y los administrativos internos.

Aparte, la NRV 9.^a 2.5 del PGC referida a participaciones del grupo, multigrupo y asociada regula que al valorar el coste de adquisición de participaciones del grupo se aplicará la normativa de combinaciones de negocios, que excluye como parte del coste de la combinación de negocios los servicios de profesionales independientes que participen en las valoraciones como pueden ser abogados, auditores, etc.

Por los costes de notaría (mayor coste):

Código	Cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo	1.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	210	
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas		130
572	Bancos e instituciones de crédito c/ vista, euros		1.080

Por los servicios externos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
623	Servicios profesionales independientes	5.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	1.050	
572	Bancos e instituciones de crédito c/ vista, euros		6.050

No forman parte del precio de adquisición los costes internos del departamento financiero.

Por la reclasificación de la participación previa:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo (5.000 acciones x 6)	30.000	
2404	Participaciones a largo plazo en empresas asociadas		30.000

$$\text{Precio medio ponderado} = \frac{30.000 + 50.000 + 1.000}{15.000 \text{ acciones}} = 5,40 \text{ euros}$$

Por la reclasificación del importe del deterioro de valor del ejercicio anterior:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2934	Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en empresas asociadas	5.000	
2933	Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en empresas del grupo		5.000

31-12. Ajuste de deterioro:

El deterioro de valor de participaciones en empresas del grupo se regula en la NRV 9.^a 2.5.3 del PGC y se obtiene comparando el valor en libros con el importe recuperable, entendiendo este como el mayor entre el valor razonable menos costes de venta y el valor actual de flujos que puede determinarse a partir del patrimonio neto corregido de plusvalías tácitas o actualización de flujos de la inversión.

Valor en libros [(15.000 participaciones × 5,4) (coste) – 5.000 (deterioro)]		76.000
Importe recuperable (el mayor entre)		78.000
Valor neto de realización (15.000 acciones × 5,20)	78.000	
Patrimonio neto corregido por las plusvalías tácitas	75.000	
[(50.000 + 40.000 × 75 % + 20.000) × 75 %]		
Recuperación del valor		2.000

El límite de reversión del deterioro de valor es el coste de las participaciones, como la recuperación de valor no supera el coste, procede revertir 2.000 euros y quedan pendientes 3.000 euros para próximos ejercicios.

Por la reversión del deterioro de valor:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2933	Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en empresas del grupo	2.000	
7960	Reversión del deterioro de valor de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo, empresas del grupo		2.000

Ejemplo 2

El 1 de enero de 2019 la sociedad Alba, SA adquiere la totalidad de las acciones de la entidad Blanca, SA por importe de 400.000 euros, cuyo precio se determina a partir del balance de cierre de 2018:

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Inmovilizado intangible	100.000	Capital social	120.000
Inmovilizado material	200.000	Prima de emisión	50.000
Existencias	40.000	Reservas	62.500
Resto de activos corrientes	60.000	Resultado del ejercicio	20.000
		Pasivo no corriente	97.500
		Pasivo corriente	50.000
Total activo	400.000	Total patrimonio neto y pasivo	400.000

Las diferencias entre el precio de compra y el patrimonio contable que podemos identificar son las siguientes:

- En el inmovilizado intangible figura una patente con un valor razonable que excede en 80.000 euros a su valor en libros, al que le restan cuatro años de amortización.
- Los expertos valoran la cartera de clientes de la sociedad en 120.000 euros.
- A la vez por contingencias estima posibles indemnizaciones por importe de 30.000 euros.

El coste de los auditores y asesores legales asciende a 25.000 euros.

La cartera de clientes y el fondo de comercio financiero se amortizan en 10 años.

Al cierre del ejercicio 2019 el valor del patrimonio neto de la sociedad Alba es de 246.000 euros. Se mantienen las valoraciones de la patente y la cartera de clientes, mientras que la provisión para responsabilidad ha sido cancelada al llegar a un acuerdo con la parte demandante.

Solución

01-03-2019. Por la compra de las participaciones de Blanca:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo	400.000	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
572	Bancos e instituciones de crédito c/ vista, euros		400.000

La diferencia entre el precio pagado y el valor razonable de los activos identificados con los pasivos asumidos es el fondo de comercio financiero.

Capital	120.000
Prima de emisión	50.000
Reservas	62.500
Resultado del ejercicio	20.000
Patrimonio contable	<u>252.500</u>
+/- Plusvalías tácitas	
Patente [80.000 - (80.000 × 25 %)]	+60.000
Cartera de clientes [120.000 - (120.000 × 25 %)]	+90.000
Provisión responsabilidades [-30.000 + (30.000 × 25 %)]	-22.500
Valor razonable de los activos identificados y pasivos asumidos	<u>380.000</u>

$$\text{Fondo de comercio financiero} = 400.000 - 380.000 = 20.000 \text{ euros}$$

Al valorar los activos y pasivos de Blanca hay que tener en cuenta el efecto impositivo, ya que se trata de plusvalías o minusvalías brutas por las que la sociedad tributaría a un tipo impositivo del 25 %.

Por los costes de los asesores legales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
623	Servicios de profesionales independientes	25.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/ vista, euros		25.000

La consulta 3 del BOICAC 115 (NFC070051) indica que el coste de servicios de profesionales que intervengan en las valoraciones no forma parte del coste de la participación, sino que se contabilizan como gasto directamente en la cuenta de pérdidas y ganancias.

31-12-2019. Determinar si procede deterioro de valor:

En la valoración del importe recuperable se tendrán en cuenta las plusvalías tácitas de la compra que subsistan al cierre de ejercicio.



Valor en libros de la participación		400.000
Importe recuperable		390.000
Patrimonio contable al cierre de ejercicio	246.000	
Plusvalía patente $\{[80.000 - (80.000/4 \text{ años})] \times 75 \%\}$	45.000	
Plusvalía cartera de clientes $\{[120.000 - (120.000/10 \text{ años})] \times 75 \%\}$..	81.000	
Fondo de comercio $[20.000 - (20.000/10 \text{ años})]$	18.000	
Deterioro de valor		10.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
6960	Pérdidas por deterioro de valor de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo, empresas del grupo	10.000	
2933	Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en empresas del grupo		10.000

Tratamiento contable de las comisiones abonadas a los agentes de la propiedad inmobiliaria a través de los cuales una compañía arrienda locales, en régimen de arrendamiento operativo, por un periodo de 10 años (NRV 3.^a)

Análisis de la consulta 3 del BOICAC 118, de julio de 2019

Adrián Andrés Casla

Profesor del CEF.-

Extracto

- Comisiones abonadas a profesionales que intermedian en un arrendamiento operativo. NRV 3.^a

Consulta 3

Sobre el tratamiento contable de las comisiones abonadas a los agentes de la propiedad inmobiliaria a través de los cuales una compañía arrienda locales, en régimen de arrendamiento operativo, por un periodo de 10 años.

Respuesta:

La compañía arrendataria de los locales realiza mejoras o construye instalaciones en el activo arrendado. El consultante pregunta sobre el tratamiento contable de estas actuaciones y acerca de si se pueden activar como mayor valor de las instalaciones las comisiones abonadas a los agentes inmobiliarios, que según manifiesta la empresa solo se pagan si el local finalmente es arrendado.

La norma de registro y valoración (NRV) 3.^a, «Normas particulares sobre inmovilizado material», contenida en la segunda parte del Plan General Contable (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, establece en el apartado h) lo siguiente:

En los acuerdos que, de conformidad con la norma relativa a arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar, deban calificarse como arrendamientos operativos, las inversiones realizadas por el arrendatario que no sean separables del activo arrendado o cedido en uso, se contabilizarán como inmovilizados materiales cuando cumplan la definición de activo. La amortización de estas inversiones se realizará en función de su vida útil que será la duración del contrato de arrendamiento o cesión –incluido el periodo de renovación cuando existan evidencias que soporten que la misma se va a producir–, cuando esta sea inferior a la vida económica del activo.

Por otra parte, dicha norma de valoración 3.^a en el apartado b) establece:

b) Construcciones. Su precio de adquisición o coste de producción estará formado, además de por todas aquellas instalaciones y elementos que tengan carácter de permanencia, por las tasas inherentes a la construcción y los honorarios facultativos de proyecto y dirección de obra. Deberá valorarse por separado el valor del terreno y el de los edificios y otras construcciones

Sobre la base de la normativa anterior, la sociedad registrará los gastos incurridos por las obras de adaptación de los locales de negocio como un inmovilizado material. Adicionalmente, las comisiones sobre las que versa la consulta también se contabilizarán como mayor valor del inmovilizado, en la medida en que se puedan identificar como costes incrementales directamente atribuibles a la adquisición de los derechos de uso que determinan la calificación de las posteriores inversiones como un activo.

Ejemplo

Una empresa firma un contrato de arrendamiento de un local el día 1 de enero de 20X19, con el fin de subarrendarlo, realizando previamente ciertas obras de acondicionamiento. El contrato de arrendamiento se firma por un periodo de 10 años no prorrogables, pactándose una renta de 10.000 euros anuales. El valor razonable del local a día de la firma del contrato de arrendamiento asciende a 250.000 euros, dato que se tiene en cuenta para la calificación del contrato de acuerdo con la normativa contable en vigor.

Las obras de acondicionamiento del local se desarrollan durante seis meses (de enero a junio de 20X19) e implican los siguientes desembolsos al contado:

• Instalaciones eléctricas	5.500
• Pintura y otros acabados	2.000
• Construcción de barra de bar	3.000

A inicios de julio de 20X19 la sociedad ha subarrendado el local, teniendo que pagar unas comisiones a unos agentes de la propiedad inmobiliaria que han ascendido a 1.500 euros que se satisfacen al contado.

Se pide:

Registro de las operaciones anteriormente referidas, teniendo en cuenta que para las operaciones que precisen un tipo de actualización este será el 6% anual.

Solución

En primer lugar, debemos calificar el contrato de arrendamiento en el que nuestra sociedad es arrendataria como contrato de arrendamiento operativo, al no existir opción de compra sobre el activo arrendado y no darse ninguna de las circunstancias que establece la NRV 8.ª 1.1 del PGC. En concreto podríamos comprobar si el valor actual de los pagos mínimos cubre la práctica totalidad del valor razonable del bien arrendado (250.000 €):

$$\text{VAPM: } 10.000 \frac{1 - (1 + 0,06)^{-10}}{0,06} (1 + 0,06) = 78.016,92$$

01-01-20X19. Por la firma del contrato de arrendamiento y pago de la primera cuota de arrendamiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	10.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		10.000

01-01-20X19 a 30-06-20X19. Por las obras de acondicionamiento del local:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6	Gastos relativos a las instalaciones eléctricas	5.500	
6	Gastos relativos a pintura y otros acabados	2.000	
6	Gastos relativos a la construcción de la barra del bar	3.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		10.500

Por la activación de los gastos anteriores, siguiendo lo establecido en la NRV 3.^a del PGC:

Código	Cuenta	Debe	Haber
219	Otro inmovilizado material, obras de acondicionamiento	10.500	
731	Trabajos realizados para el inmovilizado material		10.500

Los gastos relacionados con las comisiones abonadas a los agentes de la propiedad inmobiliaria se entienden como coste incremental siguiendo el criterio de la consulta 2 del BOICAC 76 (NFC031509) y las Resoluciones sobre el deterioro de valor de los activos de 18 de septiembre de 2013 y sobre los criterios para la determinación del coste de producción de 14 abril de 2015; por tanto, procede activarlos como inmovilizado material siguiendo lo establecido en la consulta 3 del BOICAC 118, de julio de 2019 (NFC072239).

Por las comisiones abonadas a los agentes de la propiedad inmobiliaria:

Código	Cuenta	Debe	Haber
623	Servicios de profesionales independientes, comisiones a agentes de la propiedad inmobiliaria	1.500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.500

Por la activación de los gastos derivados de los agentes de la propiedad inmobiliaria:

Código	Cuenta	Debe	Haber
219	Otro inmovilizado material, comisiones pagadas a los agentes de propiedad inmobiliaria	1.500	
731	Trabajos realizados para el inmovilizado material		1.500



Tercer ejercicio resuelto de los procesos selectivos para el ingreso en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado

Elena Robledo Acinas
Javier Romano Aparicio
Javier González Sainza
Profesores del CEF.-

(Tercer ejercicio de los procesos selectivos para el ingreso en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado, convocado por Resolución de 22 de diciembre de 2017 [BOE de 8 de enero de 2018]).

Sumario

- Caso 1. Contabilidad de costes.** Cálculo del coste unitario de producción.
- Caso 2. Análisis de balances.** Estructura de balance, ratios y otros indicadores. Cuenta de pérdidas y ganancias: márgenes. Coste del capital. Reconstrucción del balance a partir del capital circulante necesario.
- Caso 3. Consolidación.** Dominio indirecto. Cambios en el valor en uso. Ajustes por operaciones intragrupo en la consolidación. Venta intragrupo con pérdidas.



Caso práctico núm. 1

Contabilidad de costes

1. Primer supuesto. Contabilidad de costes

La empresa AB, SA fabrica dos productos, A y B. Para ello, utiliza una única materia prima, a la que denominaremos X.

En el taller 1 se elabora el producto A y en el taller 2, el producto B, actuando los talleres auxiliares 3 y 4 al servicio de ambos talleres principales.

Los datos relativos a las operaciones realizadas a lo largo del ejercicio 20nn son las siguientes:

1. Operaciones con materias primas X en el año:

- Adquisición: 60.000 kg. 100 euros/kg.
- Consumo: 50.000 kg.
- Aplicación de las materias primas consumidas: 40 % a la elaboración del producto A y el resto a la elaboración del producto B.

2. Las existencias al comienzo del ejercicio 20nn son las siguientes:

Existencias	Unidades físicas	Importe total (euros)
Materias primas X	10.000 kg	920.000
Productos terminados A	250 uf	200.000
Productos terminados B	500 uf	300.000

3. Costes de personal, correspondientes a:

- Mano de obra directa 6.000.000 euros
- Mano de obra indirecta 600.000 euros

La mano de obra directa ha quedado totalmente afectada al proceso, repartiéndose su coste por partes iguales entre los dos talleres de fabricación principales.

4. Otros costes incurridos en el año:

Concepto de coste	Importe (en euros)
Reparaciones	1.000.000
Energía eléctrica	900.000
Primas de seguros	500.000

5. Se estima como amortización media del inmovilizado material el 5 % anual del precio de coste. Los valores en libros al 01-01-20nn son:

- Precio de coste (bruto de amortización) 20.000.000 euros
- Amortización acumulada 9.200.000 euros

6. El reparto de los costes indirectos entre los diferentes talleres es el siguiente:

Factores indirectos y otros costes	Taller 1	Taller 2	Taller auxiliar 3	Taller auxiliar 4
Mano de obra indirecta	15%	10%	50%	25%
Reparaciones	20%	15%	30%	35%
Energía eléctrica	–	–	2/3	1/3
Primas de seguros	7%	6%	15%	72%
Amortizaciones	15%	10%	40%	35%

7. La actividad realizada por los talleres auxiliares se refleja en el cuadro adjunto:

Taller auxiliar 3	Taller auxiliar 4
1.510 horas-máquina (hm) para el taller 1	30 horas-hombre (hh) para el taller 1





Taller auxiliar 3	Taller auxiliar 4
▶	
1.000 horas-máquina (hm) para el taller 2	1.320 horas-hombre (hh) para el taller 2
490 horas-máquina para el taller auxiliar 3	2.650 horas-hombre para el taller auxiliar 3
	El resto, para el propio taller auxiliar 4
Total: 3.000 horas máquina	Total: 4.200 horas hombre

8. La producción del año es la siguiente:

- Taller 1: 7.000 unidades de productos A completamente acabados.
- Taller 2: 15.000 unidades de productos B completamente terminados y otras 2.000 unidades que quedan en proceso al final del año, al 50 % respecto de todos los factores o *inputs* básicos o principales.

9. El criterio seguido en la valoración de las salidas de existencias es el LIFO.

Se pide:

Cálculo del coste unitario de producción del producto A en el año 20nn.

Solución

Se trata de un supuesto de reparto de costes entre secciones, donde, en primer lugar, debemos proceder a efectuar el reparto de costes por secciones en función de los diferentes costes facilitados por el enunciado y los porcentajes de asignación de dichos costes a cada una de las secciones.

Una vez efectuado el reparto primario de costes en función de los porcentajes de asignación, en un segundo paso debemos asignar a los centros de producción el coste obtenido en las secciones auxiliares.

El cuadro siguiente muestra el reparto total de costes:



	T1	T2	AUX3	AUX4
Mano de obra indirecta	600.000	15%	10%	25%
Reparaciones	1.000.000	20%	15%	35%
Energía	900.000		2/3	1/3
Seguros	500.000	7%	6%	72%
Amortizaciones (20.000.000 x 5%)	1.000.000	15%	10%	35%
Mano de obra indirecta	90.000	60.000	300.000	150.000
Reparaciones	200.000	150.000	300.000	350.000
Energía			600.000	300.000
Seguros	35.000	30.000	75.000	360.000
Amortizaciones (20.000.000 x 5%)	150.000	100.000	400.000	350.000
Total reparto primario	475.000	340.000	1.675.000	1.510.000
Reparto aux 3			-2.675.358,80	
Horas	1.510	1.000		
Coste hora	1.065,88	1.609.478,80	1.065.880	2.675.358,80
Reparto aux 4				-1.510.000
Horas	30	1.320	2.650	
Coste hora	377,50	11.325	498.300	1.510.000
Total costes por secciones	2.095.803,80	1.904.180		

Para efectuar la asignación de costes de las secciones auxiliares, debemos tener en cuenta que están interrelacionadas.

Se trata de equiparar el coste total de cada sección (coste obtenido a través del reparto primario a lo que se debe añadir el coste que debe asumir cada sección del reparto de auxiliares) al resultado de multiplicar las horas totales trabajadas por el coste hora de la sección.

En el caso de la sección auxiliar 3, el coste obtenido del reparto primario es de 1.675.000 euros, a lo que debe añadirse el coste de las 2.650 horas que para esta sección trabaja la auxiliar 4, al coste hora de esta sección, que desconocemos y que debemos calcular.

Por otro lado, el coste de la sección auxiliar 3 es el resultado de multiplicar las horas que trabaja por el coste de cada hora de trabajo, descontando en este caso las horas que trabaja para sí misma (autoconsumo).

Así, la sección auxiliar 3 ha trabajado un total de 3.000 horas, de las que 490 horas han sido para sí misma, de manera que las horas a repartir son la diferencia. El coste de la sección será el resultado de multiplicar las horas por el coste hora.

De igual manera hacemos para la sección auxiliar 4, el coste total obtenido en el reparto primario es de 1.510.000, que en este caso es el coste final pues no se le asigna coste de ninguna otra sección auxiliar. Por otro lado, este coste total es el resultado de multiplicar las horas trabajadas (descontando el autoconsumo) por el coste hora de esta sección.

De esta manera obtenemos un sistema de 2 ecuaciones con 2 incógnitas, siendo las incógnitas C3 y C4 –coste hora de las secciones auxiliares 3 y 4, respectivamente–:

- Cálculo de costes de la sección auxiliar 3:

$$(3.000 - 490) \times C3 = 1.675.000 + 2.650 \times C4$$

- Cálculo de costes de la sección auxiliar 4:

$$(4.200 - 200) \times C4 = 1.510.000$$

Resolviendo el sistema de ecuaciones, obtenemos:

- C3 = 1.065,88
- C4 = 377,50

Una vez realizado el reparto de costes de las secciones auxiliares, obtenemos el coste total de los centros de producción taller 1 y taller 2.

Para poder calcular el coste unitario de producción, debemos tener en cuenta el resto de costes directos que facilita el enunciado, y que son mano de obra directa y materias primas.

En el caso de la mano de obra directa se asigna ya directamente al producto.

Por ello, se debe calcular el consumo de materias primas, que se obtiene a través de la ficha de almacén siguiente (a efectos de solución del ejercicio se ha considerado el método FIFO, ya que el método LIFO que indica el enunciado es un método que ya no se utiliza):

Almacén de materia prima	Unidades	Precio	Importe
Existencias iniciales	10.000	92	920.000
Compras	60.000	100	6.000.000
Consumos	50.000	98	4.920.000
Existencias finales	20.000	100	2.000.000

Una vez que ya tenemos calculados todos los costes de producción, podemos calcular los costes unitarios por cada producto.

Coste de producción producto A	
Consumos de materias primas (40 %)	1.968.000
Mano de obra directa (50 %)	3.000.000
Taller 1	2.095.803,80
Total costes	7.063.803,80
Unidades fabricadas	7.000
Coste unitario de producción	1.009,11

Coste de producción producto B	
Consumos de materias primas (60 %)	2.952.000
Mano de obra directa (50 %)	3.000.000
Taller 2	1.904.180
Total costes	7.856.180





Coste de producción producto B

▶	
Unidades fabricadas (1)	16.000
Coste unitario de producción	491,01

(1) Unidades equivalentes de producción = 15.000 unidades empezadas y terminadas + 2.000 unidades al 50 % en los factores de producción.

Caso práctico núm. 2

Análisis de balances

1. Estructura de balance, ratios y otros indicadores

De un grupo de sociedades conocemos los datos que se muestran a continuación, relativos al peso específico, expresado en porcentajes, de cada una de las masas patrimoniales sobre el total del balance.

Activo	n	n+1	n+2	n+3
Inmovilizado intangible	10,07	10,97	11,99	14,90
Inmovilizado material	1,43	1,32	1,27	1,25
Inmovilizado financiero	0,32	0,33	0,31	0,29
Existencias	12,67	13,53	13,65	13,87
Deudores comerciales	73,50	72,11	71,35	68,74
Inversiones financieras temporales	0,29	0,31	0,33	0,34
Tesorería	1,72	1,43	1,10	0,61
Total	100	100	100	100

Patrimonio y pasivo	n	n+1	n+2	n+3
Capital	10,36	9,40	8,83	9,01
Reservas	43,01	39,51	32,86	28,06
Pérdidas y ganancias	1,02	1,07	1,21	1,37
Deudas a largo plazo	2,15	2,22	2,33	2,46
Deudas con entidades de crédito a corto plazo	30,85	33,53	40,30	43,04
Acreedores comerciales	10,83	11,85	12,68	14,11
Otras deudas no comerciales a corto plazo	1,78	2,42	1,79	1,95
Total	100	100	100	100

Se pide:

1. Completar el análisis utilizando ratios e indicadores habituales, con especial mención al endeudamiento (pasivo patrimonio) tanto a corto como a largo plazo, solvencia (medida como activo corriente/pasivo corriente), fondo de manobra, liquidez (tesorería en relación con el pasivo corriente) y rentabilidad.
2. Analizar, comentar y enjuiciar las características económico-financieras y la trayectoria de la empresa, a la vista de los importes y evolución de las partidas del balance mostrados en el cuadro anterior y de los valores de los indicadores calculados en el punto anterior.
3. Razonar sobre la actividad (objeto social) a la que puede dedicarse esta empresa, a la vista de los componentes de su balance.

2. Cuenta de pérdidas y ganancias: márgenes

La cuenta de pérdidas y ganancias de una sociedad presenta los siguientes importes durante dos años consecutivos:

	Año 1	Año 2
Ventas netas	398.400	450.480
Consumo de mercaderías	-173.000	-176.080





	Año 1	Año 2
Margen bruto	225.400	274.400
Otros gastos de explotación	-131.200	-156.400
Margen de explotación	94.200	118.000
Resultado financiero	-21.400	-71.800
Recursos autogenerados	72.800	46.200
Deterioro y amortizaciones	-42.000	-31.200
Resultados actividades ordinarias	30.800	15.000
Resultados extraordinarios	800	17.600
Resultado del periodo	31.600	32.600

Se trata de una empresa que comercializa un único producto, sin transformación.

Además, se conocen los siguientes datos del balance:

	Año 1	Año 2
Activo corriente	270.000	284.000
Activo no corriente	580.000	610.000

Se pide:

1. Responda a las siguientes cuestiones:

- ¿Cómo se determina el consumo de mercaderías?
- En la cuenta de resultados del enunciado determine el EBITDA y explique la importancia de este indicador para el análisis.
- Explique la importancia para el análisis del margen que en la cuenta de resultados aparece bajo la denominación de «Recursos autogenerados».

2. Comente la evolución del resultado de esta sociedad y de sus componentes.

3. Coste del capital

De la cuenta de pérdidas y ganancias de dos ejercicios consecutivos de la empresa XXX extraemos los siguientes datos:

Concepto	Año 1	Año 2
BAI	4.200	6.200
- Intereses	-1.220	-2.350
= BAI	2.980	3.850
- Impuestos	-894	-1.155
= Beneficio neto	2.086	2.695

De los datos del balance conocemos que:

- El ratio de endeudamiento (pasivo/patrimonio) se mantiene constante en ambos ejercicios con un valor igual a 1,5.
- El patrimonio está formado únicamente por el capital.
- El total del balance es 4.000 en el año «n» y de 5.000 en el año «n+1».
- El resultado del periodo ha sido repartido íntegramente como dividendo.

La empresa considera que el impuesto sobre el beneficio es un coste de capital.

Se pide:

Calcular el coste promedio ponderado del capital para ambos años y comentar su evolución.

4. Reconstrucción del balance a partir del capital circulante necesario

Nuestra empresa está planificando crear una sociedad filial, dedicada al comercio al por menor (comercialización sin transformación). Para ello establecemos los siguientes objetivos, a satisfacer al cierre de primer ejercicio:

- Se espera alcanzar un volumen de ventas netas de 450.000 euros.
- Se prevé que el coste de las mercancías vendidas representará un 60,50 % de las ventas.



- También se establece como objetivo que la filial mantenga los siguientes valores, similares a los presentados por otras empresas del mismo sector.
 - Plazo medio de cobro a clientes 40 días
 - Plazo medio de pago a proveedores 60 días
 - Rotación del inmovilizado 6
 - Rotación de existencias 5,5
 - Rotación del activo total neto 2,50
- En este primer ejercicio, las inversiones en activo estarán compuestas únicamente por inmovilizado, clientes y tesorería.
- En cuanto a la financiación permanente (patrimonio y pasivo a largo plazo), nuestra empresa aportará el 60 % en concepto de capital y el resto será un préstamo a largo plazo.

El pasivo corriente estará integrado únicamente por proveedores.

Se pide:

Determinar el balance al cierre del primer ejercicio de actividad de la empresa, resultante del cumplimiento de los objetivos indicados.

Solución

Apartado 1

Punto 1

Endeudamiento general = Pasivo/patrimonio	0,84	1,00	1,33	1,60
Endeudamiento corto plazo = Pasivo corto/Patrimonio	0,80	0,96	1,28	1,54
Endeudamiento largo plazo = Pasivo largo/Patrimonio	0,04	0,04	0,05	0,06
Solvencia = Activo circulante/Pasivo circulante	2,03	1,83	1,58	1,41
Fondo de maniobra	44,72	39,58	31,66	24,46





Liquidez = Tesorería/Pasivo corriente	0,04	0,03	0,02	0,01
ROE = Resultado/Patrimonio	0,02	0,02	0,03	0,04

Punto 2

A partir de los datos obtenidos en el punto anterior, y con la limitación que supone, la falta de otros estados financieros y la falta de cifra absolutas, la conclusión más importante es la relativa al aumento del endeudamiento. El endeudamiento general de tener un importe aceptable ha pasado a estar en 1,60 lo que implica que la empresa está endeudada. La situación es más grave del propio incremento, ya que viene acompañado de una disminución de patrimonio y no de incrementos de activos.

Punto 3

Al igual que en el apartado anterior la información es escasa, pero la falta del inmovilizado material indica que no estamos ante un empresa de fabricación sino más bien comercial, es decir, que se dedica a la compraventa de existencias y además a alguna actividad tradicional que conlleva un periodo de cobro a los clientes elevado y un periodo de pago más corto para los proveedores.

Apartado 2

Punto 1

Apartado 1 a)

- Existencias iniciales + Compras netas = Consumo + Existencias finales
- Consumo = Existencias iniciales + Compras netas – Existencias finales

A nivel de cuentas del Plan General de Contabilidad:

$$\text{Consumo} = 600 - 606 - 608 - 609 \pm 610$$

Apartado 1 b)

El EBITDA, en su aceptación más general:

$$\text{Resultado explotación} + \text{Amortización} + \text{Deterioro}$$



Conceptos/Años	Año 1	Año 2
Resultado de explotación	94.200	118.000
Deterioro y amortizaciones	42.000	31.200
EBITDA	136.200	149.200

El EBITA es una manera rápida de obtener aproximadamente los flujos de caja de las actividades de explotación, que son las más importantes de la empresa. La idea del mismo es que los ingresos de explotación se asimilan a cobros y los gastos a pagos, obviamente esto no es cierto y deben ser corregidos por ingresos que han sido cobros y gastos que no han sido pagos. El EBITDA solo elimina amortizaciones y deterioro.

Apartado 1 c)

Los recursos autogenerados se pueden considerar en la cuenta de resultados presentada como un paso más del EBITDA, ya que incluye los cobros y pagos de las actividades financieras.

Punto 2

Para realizar un análisis evolutivo de la cuenta de pérdidas y ganancias es necesario comparar ambos años a través de porcentajes verticales y horizontales.

	Año 1	Año 2	Año 1	Año 2	Variación
Ventas netas	398.400	450.480	100 %	100 %	13 %
Consumo de mercaderías	-173.000	-176.080	-43 %	-39 %	2 %
Margen bruto	225.400	274.400	57 %	61 %	22 %
Otros gastos de explotación	-131.200	-156.400	-33 %	-35 %	19 %
Margen de explotación	94.200	118.000	24 %	26 %	25 %
Resultado financiero	-21.400	-71.800	-5 %	-16 %	236 %
Recursos autogenerados	72.800	46.200	18 %	10 %	-37 %
Deterioro y amortizaciones	-42.000	-31.200	-11 %	-7 %	-26 %





	Año 1	Año 2	Año 1	Año 2	Variación
▶					
Resultado actividades ordinarias	30.800	15.000	8 %	3 %	-51 %
Resultados extraordinarios	800	17.600	0 %	4 %	2100 %
Resultado del periodo	31.600	32.600	8 %	7 %	3 %

A la vista de la tabla anterior se observa un incremento de las ventas manteniendo los consumos constantes y no así los resultados de explotación, lo que se traduce en una mejora de explotación de un 25 %. Sin embargo, hay un incremento significativo de los costes financieros que repercuten en la cuenta anulando los resultados de explotación para dejar un resultado del ejercicio similar al del año anterior.

Apartado 3

El coste medio ponderado del capital social se calcula de la siguiente forma:

$$\frac{(\text{Coste de los recursos ajenos} \times \text{Recursos ajenos} + \text{Coste de los recursos propios} \times \text{Recursos propios})}{\text{Pasivo} + \text{Patrimonio}}$$

El coste de los recursos ajenos son los gastos financieros, el enunciado proporciona su importe a través de la cuenta de pérdidas y ganancias: 1.220 y 2.350, respectivamente para los años 1 y 2.

El importe de los recursos ajenos y recursos propios (formado solamente por el capital) se puede obtener a través del ratio de endeudamiento, así para el año 1:

$$1,5 = \frac{\text{Pasivo}}{\text{Patrimonio}}$$

$$\text{Pasivo} + \text{Patrimonio} = 4.000$$

De donde, para el año 1 se obtiene un patrimonio (capital social) = 1.600 y los fondos ajenos = 2.400.

De igual forma para el año 2, el planteamiento y resultado es:

$$1,5 = \frac{\text{Pasivo}}{\text{Patrimonio}}$$

$$\text{Pasivo} + \text{Patrimonio} = 5.000$$

$$\text{Patrimonio} = 2.000 \text{ y Pasivo} = 3.000$$

El problema del supuesto se plantea en el coste de los recursos propios (capital), ya que el enunciado no facilita ningún dato acerca del coste del mismo (dividendos, rentabilidad de activos sin riesgo o similares), por lo que a efectos de solución tomaremos la rentabilidad financiera antes de impuestos (BAI/Patrimonio) que será la siguiente para cada uno de los años:

	Año 1	Año 2
BAI	2.980	3.850
Patrimonio	1.600	2.000
ROE	1,8625	1,925

Y el coste de los recursos ajenos (pasivo):

	Año 1	Año 2
Gastos financieros	1.220	2.350
Recursos ajenos	2.400	3.000
Coste	0,50833333	0,78333333

Y, por último, aplicando los datos obtenidos a la expresión que nos permite calcular el coste medio ponderado para cada uno de los años es el siguiente:

	Año 1	Año 2
CMPR	0,84	1,24

El coste promedio ponderado del capital experimenta un crecimiento por el encarecimiento de los fondos ajenos (se produce un fuerte aumento de los intereses). Asimismo, la rentabilidad de los accionistas (ROE) es superior al coste de los recursos ajenos, lo que hace atractiva la inversión a pesar de su elevado coste.

Apartado 4

A partir de los plazos y rotaciones facilitados por el enunciado del supuesto, se pueden obtener las siguientes cuentas que forman parte del balance de situación solicitado:

a) Clientes (periodo de cobro)

$$40 = \frac{\text{Saldo de clientes}}{\text{Ventas diarias}}$$

$$40 \times \frac{450.000}{360} = \text{Saldo de clientes}$$

$$\text{Clientes} = 50.000$$

b) Rotación del inmovilizado

$$6 = \frac{\text{Ventas}}{\text{Inmovilizado}}$$

$$\text{Inmovilizado} = \frac{450.000}{6} = 75.000$$

c) Rotación de las existencias

$$5,5 = \frac{\text{Coste de ventas}}{\text{Existencias}}$$

$$\text{Existencias} = \frac{450.000 \times 0,6050}{5,5} = 49.500$$

d) Proveedores (periodo de pago)

$$60 = \frac{\text{Proveedores}}{\text{Compras diarias}}$$

El importe de las compras anuales, teniendo en cuenta que las existencias iniciales son 0, ya que la empresa inicia su actividad este año, y que las existencias finales son 49.500, se determina a través de la siguiente igualdad:

$$\text{Existencias iniciales} + \text{Compras} = \text{Coste de ventas} + \text{Existencias finales}$$

$$\text{Compras} = \text{Coste de ventas} + \text{Existencias finales} - \text{Existencias iniciales}$$

$$\text{Compras} = 450.000 \times 0,6050 + 49.500 - 0 = 321.750$$

$$60 \times \frac{321.750}{360} = \text{Proveedores} = 53.625$$

En este momento los importes conocidos del balance de situación son los siguientes:

Activo		Patrimonio neto y pasivo	
Inmovilizado	75.000	Capital social	
Existencias	49.500	Pasivo	
Clientes	50.000	Proveedores	53.625
Total	174.500	Total	174.500

El importe del capital social y el pasivo a largo será:

$$174.500 - 53.625 = 120.875$$

e) Capital social y pasivo a largo (financiación permanente)

$$\text{Capital social} = 120.875 \times 60 \% = 72.525$$

$$\text{Pasivo a largo plazo} = 120.875 \times 40 \% = 48.350$$

Activo		Patrimonio neto y pasivo	
Inmovilizado	75.000	Capital social	72.625
Existencias	49.500	Pasivo	48.350
Clientes	50.000	Proveedores	53.625
Total	174.500	Total	174.500

Caso práctico núm. 3

Consolidación

1. Consolidación. Dominio indirecto

La sociedad A tiene una participación del 80 % en la sociedad B, que adquirió el primer día del ejercicio «n». A su vez, la sociedad B adquirió con fecha «1.1.n+1» el 90 % del capital de C. Los importes pagados por la adquisición de estas sociedades no han sido objeto de modificación alguna en balance en estos ejercicios.

En las respectivas fechas de adquisición, el patrimonio neto en libros de las sociedades dependientes era, en millones de euros:

	B	C
Capital social	500	200
Reservas	400	300
Plusvalías	80	50

En cada una de estas combinaciones se reconocieron plusvalías en inmovilizados materiales por los importes que se indican en el cuadro anterior. Puede hacerse caso omiso de la amortización correspondiente a la plusvalía en el tiempo transcurrido desde que se llevó a cabo la combinación hasta la presentación de las cuentas consolidadas a 31 de diciembre del año «n+1».

El efecto fiscal se computa con un tipo impositivo del 30 %.

En el cuadro adjunto figuran los balances individuales de las tres sociedades a «31.12.n+1».

BALANCES A 31.12. «n+1» (en millones de euros)			
Activo	A	B	C
Inmovilizado intangible	125	20	5
Inmovilizado material	2.500	500	250
Participación en B	800	–	–
Participación en C	–	550	–
Existencias	800	450	325



**BALANCES A 31.12. «n+1» (en millones de euros)**

Activo	A	B	C
▶			
Clientes	900	350	300
Tesorería	75	40	15
Total Activo	5.200	1.910	895

BALANCES A 31.12. «n+1» (en millones de euros)

Patrimonio y pasivo	A	B	C
Capital social	3.000	500	200
Reservas	600	500	400
Pérdidas y ganancias	200	100	80
Provisiones	150	60	25
Obligaciones a corto plazo	100	80	30
Deudas con entidades de crédito a corto plazo	150	130	80
Proveedores	1.000	540	80
Total patrimonio y pasivo	5.200	1.910	895

Se pide:

Asientos de la consolidación y balance consolidado a 31 de diciembre de «n+1».

2. Cambios en el valor en uso

Los datos de la adquisición de un segmento, ocurrida en el año 0, son los siguientes:

- Coste de adquisición 150
- Valor razonable adquirido 130

Se pide:

Formular los asientos a realizar en la consolidación en los tres años sucesivos, sabiendo que el valor en uso del segmento, obtenido del correspondiente test de deterioro, es el siguiente:

Año	Valor en uso
1	122
2	106
3	160

3. Ajustes por operaciones intragrupo en la consolidación

A, B y C son tres sociedades de un grupo, con las siguientes participaciones:

	Participación	Adquisición
Participación de A en B	70%	1.1.«n»
Participación de B en C	80%	1.1.«n+1»

Al objeto de formular las cuentas consolidadas a 31 de diciembre de «n+1», tenemos en cuenta las siguientes operaciones realizadas entre las sociedades del grupo:

1. A ha vendido a C, en el ejercicio «n+1», al contado, por 200 millones, existencias cuyo precio de coste es de 160 millones. Las existencias continúan en C al finalizar el ejercicio.
2. B vendió a A, al contado, el primer día del ejercicio «n», por 320 millones, una máquina que tenía contabilizada por 400 millones brutos menos una amortización acumulada de 120 millones. La vida útil restante después de la adquisición es de 4 años.
3. B ha vendido a A, al contado, el primer día del ejercicio «n+1», por 100 millones, unas existencias que tenía contabilizadas por 90 millones. A incorpora a su balance estas existencias como inmovilizado, con una vida útil de 5 años.
4. A ha pagado a B 6 millones anuales en concepto de alquiler de una nave industrial, propiedad de esta última.
5. B y C han repartido, mediado el ejercicio de «n+1», un dividendo de 54 y 40, con cargo al resultado obtenido en el ejercicio «n».

Se pide:

Formular los asientos derivados de estos hechos, necesarios para formular las cuentas anuales consolidadas del grupo en el ejercicio n+1, indicando si tales asientos se realizan en el balance o en la cuenta de resultados.



En cada uno de los asientos, indique, además, a qué sociedad, A, B o C, corresponden los ajustes realizados.

4. Venta intragrupo con pérdidas

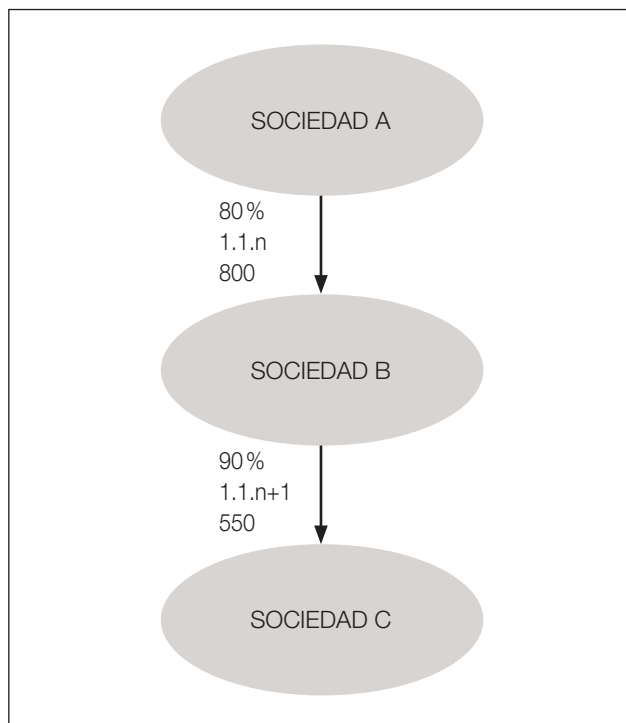
En el año «n», la matriz M ha vendido existencias a la filial F, por 100.000, que tenía registradas por un precio de coste de 125.000. El valor de mercado de las existencias es, al cierre del ejercicio, de 106.250 y las mismas continúan en el patrimonio de F en esa fecha.

Se pide:

Formular los asientos necesarios para practicar los ajustes de eliminación de beneficios en la consolidación.

Solución

Apartado 1



Cuadro de cálculo de diferencias de primera consolidación

	A sobre B (1.1.n)	B sobre C (1.1.n+1)
(+) Contraprestación entregada	(+) 800	(+) 550
(-) % Valor razonable activos identificables netos	(-) $80\%s/(980 - 24) = (764,8)$	(-) $90\%s/(535) = (481,5)$
(-) % Patrimonio neto	(-) $80\%s/900 = (720)$	(-) $90\%s/500 = (450)$
(-) Plusvalía inmovilizado material	(-) $80\%s/80 = (64)$	(-) $90\%s/50 = (45)$
(+) Pasivos por diferencias temporarias im- ponibles inmovilizado material	(+) $30\%s/(80\%s/80) = 19,2$	(+) $30\%s/(90\%s/50) = 13,5$
Diferencia de primera consolidación (fondo de comercio de consolidación)	35,2	68,5

Dominio indirecto en la que procede la aplicación del artículo 35 del Real Decreto 1159/2010.

A 31.12.n+1
1.ª etapa: subconsolidado BC

1.1. Por la amortización del fondo de comercio de consolidación (no se incluye en el cálculo del saldo agregado ajustado del subconsolidado BC, siguiendo instrucciones del enunciado).

Ajuste sobre balance de situación agregado:

	Debe	Haber
Resultado del ejercicio (B)	6,85	
Amortización acumulada inmovilizado intangible		6,85

Ajuste sobre pérdidas y ganancias agregada:

	Debe	Haber
Amortización inmovilizado intangible	6,85	
Saldo de pérdidas y ganancias (B) (68,5/10)		6,85



1.2. Por la amortización de la plusvalía del inmovilizado material y reversión del pasivo por diferencias temporarias imponibles (no se incluye en el cálculo del saldo agregado ajustado del subconsolidado BC, siguiendo instrucciones del enunciado).

Ajuste sobre balance de situación agregado:

	Debe	Haber
Resultado del ejercicio (C)	70 %X	
Pasivo por diferencias temporarias imponibles (30 %s/X)	30 %X	
Amortización acumulada plusvalía inmovilizado material		X

Ajuste sobre pérdidas y ganancias agregada:

	Debe	Haber
Amortización inmovilizado plusvalía inmovilizado material	X	
Impuesto diferido		30 %s/X
Saldo de pérdidas y ganancias (C)		70 %s/X

1.3. Por el asiento de eliminación inversión en C (B) – Patrimonio neto (C).

Hipótesis: tal y como se refleja en la hoja de trabajo para constituir el balance consolidado a 31.12.n+1, se realiza una aportación de socios en el íterin de 300 a 400, aportando proporcionalmente cada uno de los socios, lo que hace que aumente la inversión: (550 + 90 %s/100).

Ajuste sobre balance de situación agregado:

	Debe	Haber
Capital social (C)	200	
Reservas (C)	400	
Resultado del ejercicio (C)	80	
Plusvalía inmovilizado material	50	





	Debe	Haber
▶		
Fondo de comercio de consolidación en C	68,5	
Participación en C (B)		640
Pasivos por diferencias temporarias imponibles (30%/s/50)		15
Resultado del ejercicio atribuido a B (90%/s/80)		72
Intereses de socios externos en C {10%/s/[680 + (1 - 30%) × 50]}		71,5

2.ª etapa: consolidado ABC

2.1. Por la amortización del fondo de comercio de consolidación (no se incluye en el cálculo del saldo agregado ajustado del subconsolidado BC, siguiendo instrucciones del enunciado).

Ajuste sobre balance de situación agregado:

	Debe	Haber
Resultado del ejercicio (A)	3,52	
Reservas (A)	3,52	
Amortización acumulada inmovilizado intangible		7,04

Ajuste sobre pérdidas y ganancias agregada:

	Debe	Haber
Amortización inmovilizado intangible	3,52	
Saldo de pérdidas y ganancias (A)		3,52

2.2. Por la amortización de la plusvalía del inmovilizado material y reversión del pasivo por diferencias temporarias imponibles (no se incluye en el cálculo del saldo agregado ajustado del subconsolidado BC, siguiendo instrucciones del enunciado).



Ajuste sobre balance de situación agregado:

	Debe	Haber
Resultado del ejercicio (B)	70 %X	
Pasivo por diferencias temporarias imponibles (30 %s/X)	30 %X	
Amortización acumulada plusvalía inmovilizado material		X

Ajuste sobre pérdidas y ganancias agregada:

	Debe	Haber
Amortización inmovilizado plusvalía inmovilizado material	X	
Impuesto diferido		30 %s/X
Saldo de pérdidas y ganancias (B)		70 %s/X

2.3. Por la eliminación inversión en B (A) patrimonio neto subconsolidado BC.

Patrimonio neto subconsolidado:

• Capital social (B)	500
• Reservas (B)	500
• Resultado del ejercicio (B) (100 - 6,85)	93,15
• Resultado del ejercicio atribuido	72

Adicionalmente, como activos, se agregan:

Fondo de comercio de consolidación en C (68,5 - 6,85 × 1)	61,65
Plusvalía del inmovilizado material	50
Pasivo por diferencias temporarias imponibles	15

Ajuste sobre balance de situación agregado:

	Debe	Haber
Capital social (B)	500	



	Debe	Haber
▶		
Reservas (B)	500	
Resultado del ejercicio (B) (100 – 6,85)	93,15	
Resultado del ejercicio atribuido a B en C	72	
Plusvalía inmovilizado material	80	
Fondo de comercio de consolidación en B	35,20	
Participación en B (A)		800
Pasivos por diferencias temporarias imponibles (30 %s/80)		24
Reservas en sociedades consolidadas en B [(1.000 – 900) × 80 %]		80
Resultado del ejercicio atribuido a A en B (80 %s/93,15)		74,52
Resultado del ejercicio atribuido a A en C [80 %s/(90 %s/80)]		57,60
Intereses de socios externos en B [20 %s/(1.221,15)]		244,23

Balance de situación consolidado a 31.12.n+1 sin tener en cuenta amortización de plusvalías.

Activo	A	B	C	Agregado	Debe	Haber	Total
Inmovilizado intangible	125	20	5	150			150
Inmovilizado material	2.500	500	250	3.250			3.250
Plusvalía de inmovilizado material				0	130		130
Fondo de comercio de consolidación en C				0	68,50	6,85	61,65
Fondo de comercio de consolidación en B				0	35,20	7,04	28,16
Participación en B	800			800		800	0
Participación en C		640		640		640	0

▶



Activo	A	B	C	Agregado	Debe	Haber	Total
▶							
Existencias	800	450	325	1.575			1.575
Clientes	900	260	300	1.460			1.460
Tesorería	75	40	15	130			130
Total activo	5.200	1.910	895	8.005	233,70	1.453,89	6.784,81
Patrimonio neto pasivo	A	B	C	Agregado	Debe	Haber	Total
Capital social	3.000	500	200	3.700	700		3.000
Reservas	600	500	400	1.500	903,52		596,48
Reservas en sociedades consoli- dadas				0		80	80
Resultado del ejercicio	200	100	80	380	183,52		196,48
Resultado del ejercicio atribuido a B en C					72	72	0
Resultado del ejercicio atribuido a A en C				0		57,60	57,60
Resultado del ejercicio atribuido a A en B				0		74,52	74,52
Intereses de socios externos en B				0		244,23	244,23
Intereses de socios externos en C				0		71,50	71,50
Pasivos por diferencias temporarias imponibles				0		39	39
Provisiones	150	60	25	235			235
Obligaciones a corto plazo	100	80	30	210			210
Deudas con entidades de crédito a corto plazo	150	130	80	360			360
Proveedores	1.000	540	80	1.620			1.620
Total patrimonio neto y pasivo	5.200	1.910	895	8.005	1.859,04	638,85	6.784,81

Apartado 2

Con los datos proporcionados, hay un fondo de comercio en la fecha de adquisición equivalente a:

(+) Contraprestación transferida	150
(-) 100 % Valor razonable activos identificables netos de pasivos asumidos en fecha adquisición año 0	(130)
(=) Diferencia de combinación de negocios/primera consolidación	20

Si el fondo de comercio se amortiza en 10 años, y el resto de activos no, el valor contable en las diferentes fechas en las que se nos solicita la realización del test de deterioro asciende a:

Al finalizar el año 1, 148 um (valor contable consolidado UGE) vs 122 um (valor en uso), implica el deterioro del fondo de comercio en su totalidad (18), así como del resto de elementos patrimoniales no corrientes en 8 um (para estos activos particulares, de forma reversible). Al cierre del año 2, dado que ya no queda fondo de comercio que amortizar, y suponiendo que los elementos patrimoniales no corrientes del segmento no se amorticen, habrá que deteriorar adicionalmente en 16 um (122 um vs 106 um) los mismos de forma reversible. Finalmente, en el año 3, y siguiendo la misma hipótesis de no amortizar los elementos patrimoniales no corrientes y que el deterioro en los mismos es reversible, la reversión de los mismos hace que vuelva a {106 um vs min(160 um;130 um)}: 130 um (el fondo de comercio se deterioró al final del año 1 de forma irreversible, y consideramos los activos no corrientes no amortizables), por lo que los elementos patrimoniales no corrientes experimentan una reversión del deterioro de 24 um (de 106 um a 130 um de importe recuperable).

Año 1

Finalizando el año 1 (tras deteriorar la participación y tras hacer el asiento de eliminación inversión-patrimonio neto de ejercicio):

Ajuste sobre balance de situación agregado:

	Debe	Haber
Resultado del ejercicio (matriz)	2	
Amortización acumulada inmovilizado intangible (fondo de comercio de consolidación en filial)		2



Ajuste sobre pérdidas y ganancias agregada:

	Debe	Haber
Amortización inmovilizado intangible	2	
Saldo de pérdidas y ganancias (matriz)		2

Ajuste sobre balance de situación agregado:

	Debe	Haber
Resultado del ejercicio (matriz)	18	
Fondo de comercio de consolidación		18

Ajuste sobre pérdidas y ganancias agregada:

	Debe	Haber
Pérdida procedente del inmovilizado intangible	18	
Saldo de pérdidas y ganancias (matriz)		18

Adicionalmente, por el deterioro del resto de elementos patrimoniales no corrientes (hipótesis: no amortizables) hasta alcanzar los 122 de valor en uso: (130 – 122).

Ajuste sobre balance de situación agregado:

	Debe	Haber
Resultado del ejercicio (filial)	8	
Deterioro de valor de inmovilizado		8

Ajuste sobre pérdidas y ganancias agregada:

	Debe	Haber
Pérdida por deterioro del inmovilizado	8	
Saldo de pérdidas y ganancias (filial)		8

Año 2

Por el deterioro irreversible del fondo de comercio en el ejercicio 1 (18 um) así como por su amortización previa de dicho ejercicio ($20/10 = 2$ um):

Ajustes sobre balance de situación agregado:

	Debe	Haber
Reservas (matriz) (18 + 2)	20	
Fondo de comercio de consolidación		20

Por el deterioro del inmovilizado (activo no corriente no amortizable):

Ajuste sobre balance de situación agregado:

	Debe	Haber
Reservas (filial) año 1 (130 – 122)	8	
Resultado del ejercicio (filial) año 2 (122 – 106)	16	
Deterioro de valor de inmovilizado material		24

Ajuste sobre pérdidas y ganancias agregada:

	Debe	Haber
Pérdida por deterioro del inmovilizado material	16	
Saldo de pérdidas y ganancias (filial)		16

Año 3

Habrá que reflejar la reversión del deterioro de 106 um hasta las 130 um de los elementos patrimoniales no corrientes considerados no amortizables, así como seguir reconociendo el deterioro irreversible del fondo de comercio de consolidación reconocido desde la finalización del año 1:

Por el fondo de comercio de consolidación deteriorado desde la finalización del año 1:



Ajustes sobre balance de situación agregado:

	Debe	Haber
Reservas (matriz)	18	
Fondo de comercio de consolidación		18

Por el deterioro del inmovilizado material no amortizable (deteriorado en años 1 y 2) así como por su reversión en el año 3.

Ajuste sobre balance de situación agregado:

	Debe	Haber
Reservas (filial) años 1 y 2 (106 – 130)	24	
Resultado del ejercicio (filial) año 3 (130 – 106)		24

Ajuste sobre pérdidas y ganancias agregada:

	Debe	Haber
Saldo de pérdidas y ganancias (filial)	24	
Reversión deterioro del inmovilizado material		24

Apartado 3

3.1. El margen incorporado a las existencias objeto de compraventa intragrupo no se considera que haya salido del grupo al estar las existencias en la sociedad compradora intragrupo. La operación se produce cuando ambas sociedades forman parte del grupo ABC.

Ajuste sobre balance de situación agregado:

	Debe	Haber
Resultado del ejercicio (A) (200 – 160)	40	
Existencias		40

Ajuste sobre pérdidas y ganancias agregada:

	Debe	Haber
Variación de existencias	40	
Saldo de pérdidas y ganancias (A)		40

1.2. Por la compraventa recíproca (los créditos/débitos no existen pues ha sido al contado).

El margen incorporado a las existencias objeto de compraventa intragrupo no se considera que haya salido del grupo al estar las existencias en la sociedad compradora intragrupo:

Ajuste sobre balance de situación agregado:

	Debe	Haber
No procede ajuste de consolidación		

Ajuste sobre pérdidas y ganancias agregada:

	Debe	Haber
Venta de mercaderías (A)	200	
Compra de mercaderías (B)		200

2.1. El margen incorporado al activo no corriente en el momento de la venta asciende a $320 - (400 - 120) = 40$, margen que se difiere transitoriamente, pues desde el 1.1.año n y a forman parte del grupo:

Ajuste sobre balance de situación agregado:

	Debe	Haber
Reservas (B) (320 - 280)	40	
Maquinaria		40



Ajuste sobre pérdidas y ganancias agregada:

	Debe	Haber
No procede ajuste de consolidación		

2.2. Por la realización parcial y progresiva del margen interno incorporado a la maquinaria vía mayor amortización que se incorpora al coste de unas existencias que se presumen vendidas al exterior:

Ajuste sobre balance de situación agregado:

	Debe	Haber
Amortización acumulada inmovilizado material	20	
Resultado del ejercicio (B) $[(320 - 280)/4 \times 1]$		10
Reservas (B) $[(320 - 280)/4 \times 1]$		10

Ajuste sobre pérdidas y ganancias agregada:

	Debe	Haber
Saldo de pérdidas y ganancias (B)	10	
Amortización del inmovilizado material		10

3.1. Por el diferimiento del margen interno y reclasificación de gastos desde activo corriente (objeto de actividad) a no corriente (medio para el desarrollo de lo que es tu objeto de actividad) en el consolidado del grupo. Forman parte del grupo a esa fecha.

Ajuste sobre balance de situación agregado:

	Debe	Haber
Resultado del ejercicio (B) $(100 - 90)$	10	
Inmovilizado		10

Ajuste sobre pérdidas y ganancias agregada:

	Debe	Haber
Ventas (B)	100	
Trabajos realizados por el grupo para el inmovilizado material		90
Saldo de pérdidas y ganancias (B)		10

3.2. Por la realización parcial del margen interno al incorporarse la amortización como coste de producción de unas existencias que se han vendido a terceros.

Ajuste sobre balance de situación agregado:

	Debe	Haber
Amortización acumulada inmovilizado material	2	
Resultado del ejercicio (B) $[(100 - 90)/5]$		2

Ajuste sobre pérdidas y ganancias agregada:

	Debe	Haber
Saldo de pérdidas y ganancias (B)	2	
Amortización del inmovilizado material		2

4.1. No se conoce el margen que le ha introducido a la operación la sociedad arrendadora B por la prestación del servicio. En cualquier caso, habrá que eliminar ingresos/gastos recíprocos. Todo ello considerando que esos ingresos/gastos se han devengado durante el ejercicio. Se entiende por el periodo de n+1:

Ajuste sobre balance de situación agregado:

	Debe	Haber
No procede ajuste de consolidación		



Ajuste sobre pérdidas y ganancias agregada:

	Debe	Haber
Ingresos por arrendamiento (752) (B)	6	
Arrendamientos y cánones (621) (A)		6

5.1. Por el dividendo repartido por la sociedad B:

Ajuste sobre balance de situación agregado:

	Debe	Haber
Resultado del ejercicio (A) (80 %s/54)	43,2	
Reservas (A)		43,2

Ajuste sobre pérdidas y ganancias agregada:

	Debe	Haber
Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio neto	43,2	
Saldo de pérdidas y ganancias (A)		43,2

5.2. Por el dividendo repartido por la sociedad C con cargo a unos resultados generados previamente a que la sociedad B participara en la misma:

Ajuste sobre balance de situación agregado:

	Debe	Haber
Resultado del ejercicio (B) (70 %s/40)	28	
Participación en C (B)		28

Ajuste sobre pérdidas y ganancias agregada:

	Debe	Haber
Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio neto	28	
Saldo de pérdidas y ganancias (B)		28

Apartado 4

Se establece como hipótesis que el precio de venta entre empresas del grupo lo es a valor de mercado en el momento en el que se realiza la compraventa intragrupo. En un primer momento, se difiere el resultado por el margen interno, para, a pesar de no haber salido del grupo contable, proceder a considerar realizado el margen interno, en este caso, como consecuencia de un indicio del importe recuperable y de su correspondiente deterioro:

El artículo 42.2 del Real Decreto 1159/2010 establece:

No obstante, las pérdidas habidas en operaciones internas pueden indicar la existencia de un deterioro en el valor que exigiría, en su caso, su reconocimiento en las cuentas anuales consolidadas. De igual modo, el beneficio producido en transacciones internas puede indicar la existencia de una recuperación en el deterioro de valor del activo objeto de transacción que previamente hubiera sido registrado. En su caso, ambos conceptos deberán presentarse en las cuentas anuales consolidadas conforme a su naturaleza.

Ajuste sobre balance de situación agregado:

	Debe	Haber
Existencias (125.000 – 100.000)	25.000	
Deterioro existencias		25.000

Ajuste sobre pérdidas y ganancias agregada:

	Debe	Haber
Pérdida por deterioro de valor de existencias	25.000	
Variación de existencias		25.000

Se entiende que se ha realizado al contado pero aun así, por las compraventas recíprocas en el ejercicio en el que se realiza, se eliminan los créditos débitos recíprocos.

Ajuste sobre balance de situación agregado:

	Debe	Haber
No procede ajuste de consolidación		



Ajuste sobre pérdidas y ganancias agregada:

	Debe	Haber
Pérdida por deterioro de valor de existencias	25.000	
Variación de existencias		25.000

Finalmente, si bien en valores contables individuales no será objeto de reversión al haberse registrado su alta por 100.000 um, en el consolidado, teniendo en cuenta que el importe bruto es de 125.000 um y que el deterioro de 25.000 um es reversible y, al tener el importe recuperable como 106.250 um y, por otro lado, tener un valor contable consolidado de 100.000 um, se podría llegar a revertir parte del deterioro correspondiente a la diferencia entre el valor contable consolidado *ex ante* y el importe recuperable ($106.250 - 100.000 = 6.250$) en el mismo ejercicio:

	Debe	Haber
Deterioro existencias ($106.250 - 100.000$)	6.250	
Resultado del ejercicio (M)		6.250

Ajuste sobre pérdidas y ganancias agregada:

	Debe	Haber
Saldo de pérdidas y ganancias (M)	6.250	
Reversión deterioro de valor de existencias		6.250