

Contabilidad y Tributación. CEF

Revista mensual núm. 446 | Mayo 2020

ISSN: 1138-9540

El Derecho Tributario ante el falso autónomo

Roberto Ignacio Fernández López

Novedades en el IS en 2019

Eduardo Sanz Gadea

COVID-19 y fiscalidad internacional

José Manuel Calderón Carrero

Una revisión de la tasación pericial contradictoria

Antonio Fernández de Buján y Arranz

Inversión en I+D a nivel mundial: Un cambio estructural

Félix J. López Iturriaga y Emilio J. López-Millán

Vida útil y vida económica del inmovilizado material

Carlos Calderero Parlange

Transmisión de un negocio a una SLU para continuar la actividad que ejercía una persona física

Ángel González García



Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Núm. 446 | Mayo 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
José Pedreira Menéndez. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Oviedo
Gaspar de la Peña Velasco. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UCM. Abogado
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



© 2020 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

- Las implicaciones tributarias de la regularización laboral del falso trabajo autónomo 5-40
The tax implications of the labour regularization on fake self-employed work
Roberto Ignacio Fernández López
- El impuesto sobre sociedades en 2019 41-96
The Spanish Corporate Income Tax in 2019
Eduardo Sanz Gadea
- COVID-19 y fiscalidad internacional. Las primeras recomendaciones de la OCDE 97-112
COVID-19 and International Taxation. First OECD Recommendations
José Manuel Calderón Carrero
- Una revisión de la tasación pericial contradictoria como instrumento de corrección de los medios de comprobación fiscal 113-150
A review of the contradictory expert appraisal as an instrument to correct the means of tax verification
Antonio Fernández de Buján y Arranz

Análisis doctrinal y jurisprudencial

- La suspensión en la vía económico-administrativa y su incidencia en los actos de carácter recaudatorio adoptados por la Administración tributaria (Análisis de la RTEAC de 22 de octubre de 2019, RG 2240/2017) 151-159
Miguel Remacha Santander
- Compatibilidad con el Derecho Europeo del Canon Hidráulico (Análisis de la STJUE de 7 de noviembre de 2019, asuntos acumulados C-105/18 a C-113/18, UNESA y otros) 160-174
Pedro Manuel Herrera Molina y Ada Tandazo Rodríguez
- Exención en el IRPF de la indemnización obligatoria a altos directivos (Análisis de la STS de 5 de noviembre de 2019, rec. núm 2727/2017) 175-184
Carmen Banacluche Palao



Contabilidad

Estudios

- Inversión en I+D a nivel mundial: Un cambio estructural 185-208
Worldwide investment in R&D: A structural change
Félix J. López Iturriaga y Emilio J. López-Millán

Análisis doctrinal

- Vida útil y vida económica del inmovilizado material (MCC, NRV 2.^a y NRV 3.^a) 209-213
(Análisis de la consulta 8 del BOICAC 115, de septiembre de 2018)
Carlos Calderero Parlange
- Transmisión de un negocio a una sociedad limitada unipersonal con la finalidad de seguir desarrollando la misma actividad que venía ejerciendo una persona física (Análisis de la consulta 10 del BOICAC 115, de septiembre de 2018) 214-220
Ángel González García

Casos prácticos

- @ Segundo ejercicio resuelto de las pruebas selectivas para el acceso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda 221-222
Miguel Ángel Gálvez Linares, Ángel Montes Carrillo y Javier Romano Aparicio

- Normas de publicación 223-224

@ | 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>>.



Las implicaciones tributarias de la regularización laboral del falso trabajo autónomo

Roberto Ignacio Fernández López

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

Extracto

El presente trabajo tiene por objeto analizar las consecuencias que origina en el ámbito tributario la regularización laboral de aquellas personas que, pese a cotizar en el régimen especial de trabajadores autónomos de la Seguridad Social, son calificadas por la Inspección de Trabajo y por los órganos jurisdiccionales del orden social como trabajadores por cuenta ajena. En los últimos tiempos esta circunstancia ha cobrado especial relevancia en relación con determinadas plataformas digitales y entidades prestadoras de servicios a través de aplicaciones informáticas. Con tal fin se estudian las implicaciones que dicho fenómeno presenta en los impuestos que afectan tanto a las empresas como a las personas físicas que desempeñaron un falso trabajo autónomo.

Palabras clave: «falso» trabajador autónomo; imposición sobre la renta; IVA.

Fecha de entrada: 18-02-2020 / Fecha de aceptación: 16-03-2020

Cómo citar: Fernández López, R. I. (2020). Las implicaciones tributarias de la regularización laboral del falso trabajo autónomo. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 446, 5-40.



The tax implications of the labour regularization on fake self-employed work

Roberto Ignacio Fernández López

Abstract

This paper aims to analyze the tax consequences of the regularization of the employment situation of people who, despite of their register under the Special Scheme for Sole Traders or Self Employed workers, are qualified, by both the labour inspectorate and courts, as employed workers. This issue is becoming increasingly important due to the emergence of digital platforms and entities providing services through software applications. The impact of this «false» self-employed phenomenon on taxes concerning both individuals and entities will be studied in this report.

Keywords: «false» self-employed; income taxation; VAT.

Citation: Fernández López, R. I. (2020). Las implicaciones tributarias de la regularización laboral del falso trabajo autónomo. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 446, 5-40.



Sumario

1. Introducción
2. La diferenciación entre el trabajador autónomo económicamente dependiente y el falso autónomo
 - 2.1. Cuestiones preliminares
 - 2.2. Los elementos de contraste
 - 2.3. La reconstrucción de la realidad jurídica
3. Consecuencias tributarias de la recalificación del falso autónomo como trabajador por cuenta ajena
 - 3.1. Consideraciones generales
 - 3.2. Efectos para la persona física prestadora del servicio
 - 3.2.1. En el IRPF
 - 3.2.2. En el IVA
 - 3.3. Repercusiones para la empresa empleadora
 - 3.3.1. En la imposición sobre la renta
 - 3.3.2. En el IVA

Referencias bibliográficas

1. Introducción

Las nuevas formas de economía, en las que los usuarios o consumidores contratan los servicios que precisan a través de *apps* o aplicaciones informáticas, han dado lugar en los últimos años a una proliferación de ofertas de trabajo por las plataformas digitales que intervienen en dicho mercado de servicios (transporte, mensajería, repartos a domicilio, etc.)¹. Desde la Inspección de Trabajo y la Seguridad Social se ha considerado conveniente afrontar esta realidad determinando, en primer lugar, qué tratamiento ha de darse al personal al servicio de esas plataformas que desarrollan su actividad en el ámbito de la economía colaborativa y, en segundo término, detectando nuevas vías de fraude a resultas de la posible relación laboral que subyace entre las empresas intermediarias u oferentes de servicios y las personas que los prestan materialmente a los usuarios de los mismos.

En síntesis, se pretende averiguar si esas personas –habitualmente afiliadas al Régimen Especial de Trabajadores Autónomos– actúan o no como verdaderos empleados laborales de las plataformas o empresas oferentes para, finalmente y en caso afirmativo, proceder a un correcto encuadramiento de trabajadores y empresas en el sistema correspondiente de la Seguridad Social². Piénsese que dicha anomalía conlleva una importante merma de ingresos para la Tesorería General de la Seguridad Social (TGSS), toda vez que las empresas dejan de abonar las cotizaciones que les corresponderían como empleadoras –con el

¹ Según un informe de la Comisión Europea publicado en 2019, España es el país de la Unión Europea con el mayor porcentaje de trabajadores dependientes de plataformas digitales. *Vid.* Urzú Brancati, Pesole y Fernández-Macías (2019, p. 9).

² Si bien es cierto que el sector de la economía digital o de la llamada *gig economy* es el ámbito en el que más predomina el desempeño artificioso o incluso simulado de un trabajo por cuenta propia, desde luego no es el único. El abanico de posibilidades para que una persona, que se encuentre inscrita en el Régimen Especial de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos en la Seguridad Social, preste en realidad sus servicios como un trabajador por cuenta ajena, es decir como asalariado, es muy amplio. En efecto, no son extraños o poco frecuentes casos de falsos trabajadores autónomos que operan para empresas de transporte, medios de comunicación, entidades privadas de formación, como *freelance* de programación o traducción, o incluso en el ámbito de las profesiones liberales (arquitectura, abogacía, etc.).

consiguiente ahorro de costes laborales– y los trabajadores hacen lo propio con las que deberían soportar como empleados por cuenta ajena. Es decir, se crea una realidad jurídico-formal a cuyo amparo las empresas evitan las contribuciones que deberían satisfacer a la Seguridad Social derivadas de su condición de empleadoras. En tal escenario, una de las líneas de actuación de la Inspección de Trabajo ha sido, precisamente, combatir el «falso trabajo autónomo» de tres formas: a) Elaborando protocolos y guías de actuación que permitan su descubrimiento y localización. b) Estableciendo un nuevo método de detección mediante cruce de datos con la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y la TGSS. c) Diseñando un sistema para la búsqueda de empresas interpuestas que favorezcan esta tipología de fraude³.

Pues bien, en el presente estudio nos proponemos analizar las consecuencias que origina en la esfera tributaria la regularización de las personas físicas que pasan a ser calificadas por la Administración laboral como trabajadores por cuenta ajena de las plataformas digitales y entidades prestadoras de servicios a través de aplicaciones informáticas. Es decir, se trata de averiguar si una relación jurídica que la Inspección de Trabajo encuadra en la categoría del contrato de trabajo, a veces con ratificación posterior por los órganos jurisdiccionales del orden social, conlleva o debe implicar una regularización tributaria de las partes afectadas (empleador y empleado) bien por iniciativa propia o a instancia de la AEAT. Sin embargo, antes de abordar dicha cuestión como núcleo central de este análisis es necesario acometer, como paso previo, una delimitación de las diferentes categorías subjetivas que condicionan el encuadramiento en un determinado régimen de cotización de la Seguridad Social, para luego incidir en la correcta sujeción a las normas tributarias que resulten aplicables en función de esa categorización previa.

2. La diferenciación entre el trabajador autónomo económicamente dependiente y el falso autónomo

2.1. Cuestiones preliminares

Hasta la promulgación de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del Trabajo Autónomo (LETA), las referencias a la figura del trabajador autónomo en el ordenamiento español se encontraban dispersas en normas sectoriales, destacadamente en el ámbito de la

³ Vid. Línea de Actuación 84 de la Resolución de 11 de abril de 2018, de la Subsecretaría de Empleo y Seguridad Social, por el que se aprueba el Plan Estratégico de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social para el periodo 2018-2020 (BOE de 19 de abril de 2018). A su vez, la Línea de Actuación 88 de la citada resolución pone el foco de atención en la economía digital, al indicar que es preciso definir de manera específica un procedimiento operativo de trabajo en relación con las empresas que operan a través de plataformas en internet.

seguridad social y de la prevención de riesgos. Ello generaba, en no pocas ocasiones, ciertos desajustes o distorsiones regulatorias cuando a un mismo sujeto se le aplicaban disposiciones que incidían sobre diferentes aspectos atinentes al tráfico jurídico y a la realidad social propia de tales empresarios o profesionales. Así las cosas, si bien la mencionada ley ha pretendido crear un marco jurídico que sirva de referencia general para la categoría del trabajador autónomo, no puede llegar a considerarse una regulación completa, unitaria y sistemática de las múltiples cuestiones que afectan a este colectivo, aunque tampoco hay que restarle el mérito de abordar diferentes problemas de los autónomos desde ópticas distintas, especialmente desde el punto de vista laboral (Vega Vega, 2018, p. 30).

Al objeto del tema que nos ocupa, es oportuno traer a colación la definición descriptiva que ofrece del autónomo el artículo 1.1 de la LETA. De acuerdo con dicho precepto, el perfil de esta figura es el de una persona física que realiza de forma habitual, personal, directa, por cuenta propia y fuera del ámbito de dirección y organización de otro sujeto, una actividad económica o profesional a título lucrativo, siendo indiferente que dicha actividad pueda conllevar o no la ocupación de trabajadores por cuenta ajena o que pueda desarrollarse a tiempo completo o a tiempo parcial. Si se analiza con detenimiento el concepto anterior puede observarse que condensa la mayoría de las notas identificativas de los factores que generan rendimientos de actividades económicas a la luz del artículo 27.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas... (LIRPF). En efecto, de conformidad con la normativa propia de dicho tributo, el factor trabajo combinado con el factor capital, o cualquiera de ellos por separado, convierten a una persona física en titular de una actividad económica siempre que, además, cumpla dos requisitos: que realice una ordenación por cuenta propia de medios de producción (bienes afectos) y de recursos humanos (trabajadores por cuenta ajena) o de uno solo de ambos, lo que comporta actuar fuera del ámbito de dirección de otra persona, es decir, desarrollar una actividad empresarial o profesional de forma independiente, personal y directa sin la interferencia organizativa de un tercero; y que tal actividad se desempeñe con el fin de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios en el mercado, lo que requiere un mínimo de habitualidad con el objetivo de obtener un lucro continuado en el tiempo.

Menor grado de afinidad existe, en cambio, entre el autónomo definido por el artículo 1.1 de la LETA y el concepto de empresario o profesional que ofrece el artículo 5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA). Es cierto que el apartado 2 de este precepto define las actividades empresariales y profesionales de modo cuasiidéntico a como lo hacen los artículos 11.4 y 27.1 de la LIRPF, pero las diferencias saltan a la vista si la comparativa se hace con el artículo 5.º de la LIVA, del cual se infieren los siguientes aspectos de interés: 1.º Frente a lo que ocurre en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) por su naturaleza de impuesto personal, en el impuesto sobre el valor añadido (IVA) es empresario o profesional no solo la persona individual sino también las personas jurídicas e incluso las comunidades de bienes, lo que por lo demás se aparta de la configuración propia del autónomo como persona física. En este sentido, el artículo 1.2 b) de la LETA reconoce como posibles autónomos a los comuneros de las comunidades de bienes y a los

socios de sociedades civiles irregulares, en el bien entendido de que siempre que los comuneros o socios sean personas naturales, salvo que su actividad se limite a la mera administración de los bienes puestos en común. 2.º Los arrendadores de bienes son considerados empresarios a efectos del IVA, en tanto que en el IRPF el arrendamiento de inmuebles únicamente genera rendimientos de actividades económicas cuando se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. 3.º La habitualidad, aun siendo una característica de contornos un tanto imprecisos, se erige como un elemento consustancial al concepto legal de autónomo, pero en cambio no constituye una nota imprescindible al configurar el aspecto subjetivo del hecho imponible del IVA. Así se desprende, entre otros, del artículo 4 de su ley reguladora el cual, al definir el presupuesto de hecho del tributo, se refiere a las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas «con carácter habitual u ocasional»; lo mismo ocurre, por citar otro ejemplo, con la calificación legal como empresario del urbanizador de terrenos y del promotor o constructor de edificaciones, que lo será, aun que dichas actividades se efectúen «ocasionalmente» (art.5.Uno d) LIVA).

Por lo demás, lo que determina que una prestación de servicios realizada por una persona física se encuentre sujeta al IVA es que sea desarrollada por cuenta propia, razón por la cual el artículo 7.5.º de la LIVA dispone que no estarán sujetos «los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial». Esta norma interna se apoya, a su vez, en lo establecido en el artículo 9.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, a tenor del cual, «serán considerados sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad»; por su parte, el artículo 10 de la mencionada directiva aclara que:

[...] la condición de que la actividad económica se realice con carácter independiente contemplada en el apartado 1 del artículo 9, excluye del gravamen a los asalariados y a otras personas en la medida en que estén vinculadas a su empresario por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario.

Por consiguiente, la ausencia de dependencia y ajenidad o, por decirlo de otro modo, el carácter independiente con que se desarrolla una concreta actividad económica constituye uno de los requisitos esenciales que determinan la sujeción al IVA⁴.

⁴ Dos ejemplos que afectaron al ordenamiento español en los que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) apreció la concurrencia del ejercicio independiente o por cuenta propia de una profesión u oficio, y por lo tanto la sujeción al IVA, han sido los atinentes a los servicios prestados por los recaudadores municipales y por los registradores-liquidadores a las comunidades autónomas.

En suma, los distintos preceptos anteriormente citados de la LETA, la LIRPF y la LIVA conforman un bloque normativo unitario que permite perfilar al autónomo como aquella persona física titular de una actividad económica que, tras haber causado alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores de la AEAT, vendrá obligado a cumplir las obligaciones que le correspondan como sujeto pasivo del IRPF y del IVA. A partir de ahí, una vez se le haya asignado el epígrafe correspondiente de las tarifas del impuesto sobre actividades económicas (IAE) en el que se encuadre la actividad a desarrollar –al margen de que las personas físicas estén exentas de dicho tributo–, procede cursar la afiliación al Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos (RETA), lo que le otorga formalmente a ese sujeto carta de naturaleza como autónomo ante dicho ente público⁵.

Respecto a los primeros, la Sentencia del TJUE (STJUE) de 25 de julio de 1991 (asunto C-202/90 –NFJ006850–) argumentó que, si bien los recaudadores municipales –en este caso del Ayuntamiento de Sevilla– mantenían lazos evidentes con dicho ente territorial a quien prestaban sus servicios, fundamentadas en la impartición por este de instrucciones o el ejercicio de un control disciplinario, tales circunstancias no eran suficientes para considerar una relación de dependencia empleador-empleado que implicara la no sujeción de los servicios de recaudación prestados. Para el Tribunal de Luxemburgo, lo determinante para conocer la naturaleza jurídica de la relación contractual es que los recaudadores municipales soportan el riesgo económico de su actividad, en la medida en que el beneficio que obtienen trae causa no solo del premio de cobranza que le abona el Ayuntamiento de Sevilla en función de la recaudación efectuada, sino también de los gastos en que incurren por el empleo de recursos humanos y de capital afectos a su actividad, así como que los medios de producción (personal, equipo, material necesario) para realizar la actividad son propios, restando peso o dejando en un plano más residual la posible responsabilidad derivada de la actividad, que parece recae en el ayuntamiento.

En la misma línea, la STJUE de 12 de noviembre de 2009 (asunto C-154/08 –NFJ035917–) concluye que los servicios prestados a las comunidades autónomas por los registradores-liquidadores españoles deben estar sujetos al IVA en virtud del artículo 2 de la Directiva 2006/112/CE, toda vez que tales personas físicas actúan como profesionales que organizan de modo autónomo e independiente los recursos humanos y materiales en el marco de una prestación de servicio (art. 9.1 de la mencionada directiva). Esto es así, razona la sentencia, ya que no concurren las notas de subordinación y dependencia que resultan esenciales para que los servicios en cuestión puedan considerarse prestados con el carácter dependiente a que se refiere el artículo 10 de la directiva y, en tal supuesto, no sujetos al impuesto.

⁵ A tenor del artículo 305.1 del Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social (TRLGSS):

[...] estarán obligatoriamente incluidas en el campo de aplicación del Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos las personas físicas mayores de dieciocho años que realicen de forma habitual, personal, directa, por cuenta propia y fuera del ámbito de dirección y organización de otra persona, una actividad económica o profesional a título lucrativo, den o no ocupación a trabajadores por cuenta ajena, en los términos y condiciones que se determinen en esta ley y en sus normas de aplicación y desarrollo.

A este respecto, la Administración de la Seguridad Social también ha querido atajar posibles situaciones de fraude, obligando a darse de alta en el RETA, cuando, a su juicio, la persona física desempeña realmente un trabajo por cuenta propia. Es lo que ha sucedido con la facturación que algunas cooperativas han venido realizando por cuenta de sus clientes o cooperativistas. Sin embargo, en tal hipótesis, no han faltado pronunciamientos judiciales que han rechazado esa obligatoria afiliación al RETA defendida por la Seguridad Social, basándose en que no concurría el elemento de la habitualidad, entendida como

2.2. Los elementos de contraste

Llegados a este punto, procede dilucidar si resulta factible establecer disimilitudes sustanciales entre aquellos trabajadores que, a pesar de concurrir *de facto* en ellos los elementos propios de un vínculo laboral y, por tanto, aun debiendo estar encuadrados *de iure* en el Régimen General de la Seguridad Social como empleados por cuenta ajena, cotizan en el RETA y aquellos otros que se acogen voluntariamente a este último, si bien desempeñan sus tareas casi en exclusiva para un solo sujeto de derecho, por lo que se les califica como trabajadores autónomos económicamente dependientes (TRADE). En el primer caso hay un encuadre formal en el RETA, pero el trabajador opera materialmente como empleado por cuenta ajena bajo las órdenes y directrices de un tercero. En cambio, en el segundo supuesto nos encontramos ante una persona física con una aparente autonomía funcional en el desempeño de una actividad por cuenta propia, aunque con una fuerte dependencia económica de un empresario que se convierte en el único o prioritario cliente que le contrata (por ej., el sector del transporte de mercancías por carretera).

Pues bien, no es posible deducir una regla inequívoca cuya aplicación conduzca a resultados objetivos en todos los casos analizados y que, además, permita una clara categorización conceptual entre los dos tipos de trabajadores enunciados⁶. Antes bien, es preciso acudir a una serie de indicios que, a juicio de la Inspección de Trabajo y de los pronunciamientos de la jurisdicción social, sirven para apuntalar la tesis de que una persona formalmente en situación de alta en el RETA en realidad está incurso en una relación laboral por

continuidad o periodicidad en el tiempo de desarrollo de la actividad económica, en las entregas realizadas o en los servicios prestados por los cooperativistas. *Vid.* <<https://www.arrabeasesores.es/blog/laboral/varapalo-seguridad-social-falsos-autonomos>> (Consultado el 3 de febrero de 2020). Además de la falta de habitualidad, otro factor que se ha valorado para excluir la obligatoriedad de la afiliación al RETA ha sido que el trabajador no perciba anualmente retribuciones superiores al salario mínimo interprofesional (SMI).

⁶ Como señala la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (STSJ) de Madrid de 19 de septiembre de 2019 (rec. núm. 195/2019 –NSJ060629–), que a su vez cita la Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 3 de noviembre de 2014 (rec. núm. 739/2013 –NSJ050755–):

[...] la línea divisora entre el contrato de trabajo y otros vínculos de naturaleza análoga (particularmente la ejecución de obra y el arrendamiento de servicios), regulados por la legislación civil o mercantil, no aparece nítida ni en la doctrina, ni en la legislación, ni siquiera en la realidad social. Y ello es así, porque en el contrato de arrendamiento de servicios el esquema de la relación contractual es un genérico intercambio de obligaciones y prestaciones de trabajo con la contrapartida de un «precio» o remuneración de los servicios, en tanto que el contrato de trabajo es una especie del género anterior, consistente en el intercambio de obligaciones y prestaciones de trabajo, pero en este caso dependiente, por cuenta ajena y a cambio de retribución garantizada. En consecuencia, la materia se rige por el más puro casuismo, de forma que es necesario tomar en consideración la totalidad de las circunstancias concurrentes en el caso, a fin de constatar si se dan las notas de ajenidad, retribución y dependencia, en el sentido en que estos conceptos son concebidos por la jurisprudencia.

cuenta ajena⁷. En otras palabras, tomando como modelo de contraste una serie de pautas de actuación a las que aludiremos de inmediato, resulta factible inferir distintos grados de autonomía funcional y económica en la prestación de un servicio para otro: desde el grado máximo (autónomo en sentido propio) hasta el grado mínimo (autónomo en sentido impropio o TRADE), quedando fuera de esta escala aquellos sujetos en los que su vinculación con un tercero es en realidad, a pesar del *nomen iuris* del contrato y de su inclusión formal en el RETA, mucho más cercana o afín a la de un empleado con su patrono (relación laboral) que a la de un empresario o profesional con su cliente (relación mercantil). Como vamos a ver, las dos primeras categorías (autónomo en sentido propio y en sentido impropio) están –con mayor o menor fortuna– plenamente asumidas por el ordenamiento español, en tanto que la tercera (falso autónomo) es una creación puramente artificial de los sujetos intervinientes en la relación jurídica, operando en la práctica como una simulación, por lo que en este último caso hay una verdad material que deberá prevalecer sobre la realidad formal; y es justamente en este punto donde la Administración de la Seguridad Social y, en su caso, la jurisdicción laboral salen al paso de una situación en la que, analizando las circunstancias concurrentes en la prestación del servicio de que se trate, concluyen que existen claros indicios de laboralidad con la subsiguiente recalificación de dicha relación jurídica como un contrato de trabajo.

En el primer estadio (autónomo en sentido propio) se encuentra aquel sujeto cuya prestación de servicios se acopla perfectamente a la ya apuntada definición del artículo 1.1 de la LETA: persona física que de modo habitual, personal, directo, por cuenta propia y fuera del ámbito de dirección y organización de un tercero, desarrolla una actividad económica o profesional a título lucrativo, y ello al margen de que le dé o no ocupación a trabajadores por cuenta ajena o de que desempeñe esa actividad a tiempo completo o a tiempo parcial. Si tomamos como pauta medible la capacidad directiva sobre el negocio desarrollado, en un escalón por debajo del anterior se situaría el TRADE (autónomo en sentido impropio). Las características esenciales de este último figuran enumeradas en el artículo 11.1 de la LETA, donde destaca el hecho de que esa mayor dependencia económica viene determinada por la circunstancia de que al menos el 75 % de sus ingresos por rendimientos de trabajo y de actividades económicas o profesionales proceden de un único cliente, que normalmente es otro empresario⁸.

⁷ Vid., a este respecto, la STS de 9 de diciembre de 2004 (rec. núm. 5319/2003 –NSJ016591–) y la más reciente STS de 29 de octubre de 2019 (rec. núm. 1338/2017 –NSJ061209–), ambas de la Sala de lo Social.

⁸ Adicionalmente, el artículo 11.2 de la LETA exige la concurrencia de los siguientes requisitos para el desempeño de una actividad económica o profesional como trabajador autónomo económicamente dependiente:

- a) No tener a su cargo trabajadores por cuenta ajena ni contratar o subcontratar parte o toda la actividad con terceros, tanto respecto de la actividad contratada con el cliente del que depende económicamente como de las actividades que pudiera contratar con otros clientes. Esta prohibición queda desvirtuada si se dan determinadas circunstancias de naturaleza familiar o personal en el TRADE.
- b) No ejecutar su actividad de manera indiferenciada con los trabajadores que presten servicios bajo cualquier modalidad de contratación laboral por cuenta del cliente.
- c) Disponer de infraestructura productiva y material propios, necesarios para el ejercicio de la actividad e independientes de los de su cliente, cuando en dicha actividad sean relevantes económicamente.

Ello exige realizar una comparativa con los ingresos totales obtenidos por esa persona física de su actividad empresarial o profesional, incluyendo además otros posibles trabajos por cuenta ajena que desempeñe. Quedarían así fuera de los elementos económicos a contrastar otras eventuales fuentes de renta del TRADE como, por ejemplo, rendimientos de capital o ganancias patrimoniales derivadas de la gestión de su patrimonio personal o empresarial.

Por lo demás, el trabajador autónomo que reúna las condiciones establecidas en el citado artículo 11.1 de la LETA podrá solicitar a su cliente la formalización de un contrato de trabajador autónomo económicamente dependiente a través de una comunicación fehaciente. En el supuesto de que el cliente se niegue a la formalización del contrato, o cuando transcurrido un mes desde la comunicación no se haya formalizado dicho contrato, el trabajador autónomo podrá solicitar el reconocimiento de la condición de TRADE ante los órganos jurisdiccionales del orden social⁹. Esta previsión legal sirve para reforzar los factores diferenciales que presenta el TRADE frente al resto de los trabajadores autónomos o por cuenta propia, otorgándole un reconocimiento exclusivo frente a terceros que va más allá de la relación jurídico-mercantil trabada con su cliente prioritario.

En otras palabras, estamos ante una figura a la que el ordenamiento le dispensa una protección jurídica mayor que a la de un autónomo en sentido estricto, dada la naturaleza cuasilaboral de la relación creada entre el TRADE y el sujeto al que presta sus servicios de manera única o preferente. Prueba de ello es que sea la jurisdicción social la competente para el conocimiento de las pretensiones derivadas del contrato suscrito entre el TRADE y su cliente, lo mismo que para resolver cuestiones litigiosas relacionadas con el régimen profesional del TRADE (por ej., reclamaciones de responsabilidad que tengan su causa en accidentes de trabajo y enfermedades profesionales), o –por citar un último ejemplo– con la necesidad de intentar la conciliación o mediación previa al ejercicio de las acciones judiciales en la vía laboral ante el órgano administrativo competente¹⁰.

De todos modos, y no obstante los elementos diferenciadores apuntados, tanto el autónomo en sentido propio como el TRADE quedan sometidos al mismo régimen de afiliación y cotización a la Seguridad Social. En efecto, a tenor del artículo 1.2 d) de la LETA, el TRADE no pierde la condición de trabajador autónomo, lo que trae como consecuencia que, de acuerdo con el artículo 305.2 f) del TRLGSS, habrá de estar obligatoriamente incluido en el RETA. Esto significa que los TRADE deben cotizar al RETA en los mismos términos que los demás trabajadores autónomos, optando pues por una base de cotización que se encuen-

- d) Desarrollar su actividad con criterios organizativos propios, sin perjuicio de las indicaciones técnicas que pudiese recibir de su cliente.
- e) Percibir una contraprestación económica en función del resultado de su actividad, de acuerdo con lo pactado con el cliente, y asumir el riesgo y ventura de aquella.

⁹ Vid. artículo 11 bis de la LETA.

¹⁰ Vid. artículos 17 y 18 de la LETA.

tre entre la mínima y la máxima¹¹. La obligatoria afiliación a dicho régimen de la Seguridad Social, junto con otros indicios probatorios suficientemente sólidos (contratación en nombre y por cuenta propia con proveedores de bienes y servicios, asunción del riesgo y ventura en el resultado de la actividad desempeñada, etc.), permiten deducir que ambos perfiles de cotizantes –los autónomos en general y los TRADE en particular– son titulares de una actividad económica a efectos del IRPF. Esta inferencia en el caso del TRADE queda confirmada además por el artículo 32.2.2.º de la LIRPF, al prever una reducción específica para este colectivo de contribuyentes en sus rendimientos netos de las actividades económicas¹².

Pues bien, la naturaleza un tanto singular del TRADE –por encontrarse a medio camino entre un autónomo en sentido propio y quien presta sus servicios a otro en régimen de dependencia laboral– lleva a plantear hasta qué punto su estatus jurídico puede llegar a confundirse o quedar subsumido en ocasiones en el de aquel otro sujeto que, *de iure*, debería formalizar su vinculación jurídica con un tercero por medio de un contrato de trabajo, con la consiguiente alta en el Régimen General de la Seguridad Social como trabajador por cuenta ajena, toda vez que su situación *de facto* se asimila a este último, a pesar de que formalmente cotice en el RETA. Como ya hemos avanzado, en esta hipótesis se encuentran quienes se han dado en llamar «falsos autónomos», ya que desempeñan un «falso trabajo autónomo». Así las cosas,

¹¹ Lo cual no impide que, de acuerdo con el artículo 25.2 de la LETA, la ley pueda establecer bases de cotización diferenciadas para los trabajadores autónomos económicamente dependientes.

¹² En concreto, el mencionado precepto permite aplicar una reducción de 2.000 euros sobre el rendimiento neto de la actividad económica en el IRPF (que puede incrementarse cuando el rendimiento neto no supere una determinada cuantía o el contribuyente tenga una discapacidad), siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) El rendimiento neto de la actividad económica deberá determinarse con arreglo al método de estimación directa. En caso de aplicarse la estimación directa simplificada la citada reducción es incompatible con la deducción del 5 % del rendimiento neto en concepto de provisiones y gastos de difícil justificación.
- b) La totalidad de las entregas de bienes o prestaciones de servicios del sujeto pasivo deben efectuarse a una única persona, física o jurídica, no vinculada en los términos del artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), o bien que el contribuyente tenga la consideración de TRADE, conforme a lo dispuesto en el capítulo III del título II de la LETA, y el cliente del que dependa económicamente no sea una entidad vinculada en los términos del susodicho precepto de la LIS.
- c) El conjunto de gastos deducibles correspondientes a todas las actividades económicas del sujeto pasivo no puede exceder del 30 % de sus rendimientos íntegros declarados.
- d) Deberán cumplirse durante el periodo impositivo todas las obligaciones formales previstas en el artículo 68 del Reglamento del IRPF.
- e) El sujeto pasivo no podrá percibir rendimientos del trabajo en el periodo impositivo. No obstante, no se incumple este requisito cuando se perciban durante el periodo impositivo prestaciones por desempleo o cualesquiera de las enunciadas en el artículo 17.2 a) de la LIRPF, siempre que su importe no sea superior a 4.000 euros anuales.
- f) Que al menos el 70 % de los ingresos del periodo impositivo estén sujetos a retención o ingreso a cuenta.
- g) Que el sujeto pasivo del IRPF no sea miembro de ninguna entidad en régimen de atribución de rentas que realice actividades económicas.

corresponde ahora fijar las señas de identidad de este perfil de personas físicas que prestan servicios en exclusiva para un tercero con un grado de dependencia funcional, organizativa y económica que, según veremos a continuación, es incluso mayor que la de los TRADE.

2.3. La reconstrucción de la realidad jurídica

Como apuntamos anteriormente, la figura del falso autónomo solo se puede construir a partir de una serie de elementos concurrentes en cada supuesto concreto, por lo que aquí resulta crucial conocer el pronunciamiento de los tribunales de justicia del orden social y, en su caso, los informes de la Inspección de Trabajo sobre la materia en cuestión. Así, para la STSJ de Madrid de 27 de noviembre de 2019 (rec. núm. 588/2019 –NSJ060651–) el falso autónomo no cumple con los requisitos que el artículo 11 de la LETA estipula para el TRADE, tales como disponer de infraestructura productiva y material propios, necesarios para el ejercicio de la actividad e independientes de los de su cliente.

Sirva también de muestra, por haber sido en su día una resolución pionera y afectar a un colectivo de personas de creciente importancia en el actual mercado digital de bienes y servicios, el supuesto analizado por la Sentencia 244/2018 del Juzgado de lo Social n.º 6 de Valencia, de 1 de junio de 2018 (rec. núm. 633/2017 –NSJ058529–)¹³. En el mencionado asunto litigioso la Inspección de Trabajo había levantado un acta de liquidación a una empresa, por considerar a una serie de personas como prestadoras a la misma de servicios laborales sin haber sido dadas de alta en el Régimen General de la Seguridad Social como trabajadores por cuenta ajena. Uno de ellos era un repartidor que demandó a la empresa por despido improcedente, alegando esta última la incompetencia de la jurisdicción social al no existir –a su entender– una relación laboral. Pues bien, aun tratándose de una resolución de instancia –como tal revisable ante órganos jurisdiccionales superiores–, el interés del citado fallo judicial estriba en que evalúa si en el caso enjuiciado concurren o no las características propias de la prestación laboral derivadas del artículo 1 del Estatuto de los Trabajadores: trabajo voluntario, personal, dependiente, subordinado, por cuenta ajena y retribuido, al margen de la forma o denominación que las partes, errónea o interesadamente, quieran darle a dicha relación jurídica. Destaca en el razonamiento de la citada Sentencia 244/2018 el énfasis que pone en algunas de estas notas distintivas como herramienta de contraste para confirmar o descartar si se está ante una verdadera relación laboral. De todas ellas consideramos oportuno resaltar dos: la dependencia y la ajenidad.

La dependencia ha sido entendida como:

[...] el equivalente a la existencia de órdenes ajenas al trabajador sobre el modo de ejecución del trabajo, si bien no ha de entenderse como un concepto necesaria-

¹³ Dicha sentencia ha sido comentada por Álvarez Cuesta (2018, pp. 280-293).

mente rígido, como subordinación estricta en todos los aspectos y circunstancias de tiempo, lugar y modo, sino que también, en su modalidad flexible, es acomodación de la actividad laboral a los condicionamientos y programas de la organización productiva en la que aquella se inserta¹⁴.

En el caso que nos ocupa, la dependencia queda acreditada porque el trabajador afectado prestaba sus servicios siguiendo las instrucciones de la empresa y bajo las condiciones impuestas unilateralmente por la misma¹⁵.

Por su parte, siguiendo a Álvarez Cuesta (2018, p. 287), los tribunales han trazado como indicios demostrativos de la ajenidad, entre otros, los siguientes¹⁶: a) la entrega o puesta a disposición por parte del trabajador al empresario de los productos elaborados o de los servicios realizados; b) la adopción por parte del empresario y no del trabajador de las decisiones concernientes a las relaciones de mercado o de las relaciones con el público, como fijación de precios o tarifas, selección de clientela, indicación de personas a atender, etc.; c) el carácter fijo o periódico de la remuneración del trabajo; y d) el cálculo de la retribución o de los principales conceptos de la misma con arreglo a un criterio que guarde una cierta proporción con la actividad prestada, sin el riesgo y sin el lucro especial que caracterizan a la actividad del empresario o al ejercicio libre de las profesiones. Pues bien, con base en los parámetros anteriores, la mencionada Sentencia 244/2018 también aprecia la concurrencia de ajenidad en el asunto enjuiciado. En concreto, se constata que el repartidor afectado prestaba sus servicios bajo marca ajena y sin capacidad de organización empresarial, por cuanto quien recogía los datos del usuario o cliente final los almacenaba y los utilizaba para mejorar el negocio de la empresa titular de la plataforma digital que operaba a través de una aplicación informática.

Por todo ello, el mencionado pronunciamiento judicial concluye que la relación entre el trabajador y la empresa titular de la plataforma informática era de tipo laboral, con todas las consecuencias que ello implica en la Seguridad Social –inclusión en el Régimen General– y en la calificación de la ruptura de la relación jurídica como despido improcedente –derecho a la indemnización legal máxima estipulada para estos casos por la legislación laboral.

La tesis del Juzgado de Valencia ha sido confirmada en buena medida por otros pronunciamientos posteriores, entre los que cabe citar el voto particular formulado por el Magistrado Sr. Enrique Juanes Fraga a la STSJ de Madrid (Sala de lo Social) de 19 de septiembre de 2019

¹⁴ Vid. STSJ de Madrid de 26 de junio de 2015 (rec. núm. 320/2015 –NSJ061221–), citada por Álvarez Cuesta (2018, p. 284).

¹⁵ Así, aunque medie una cláusula contractual que recoja la libertad de la persona física para prestar los servicios requeridos, tal libertad de decisión no existe en realidad si la empresa sanciona encubiertamente la conducta del individuo con medidas de tipo económico, coercitivo o, incluso, con la resolución del contrato. Vid. Jalil Naji (2018, p. 6).

¹⁶ Vid. SSTS de 16 de noviembre de 2017 (rec. núm. 2806/2015 –NSJ057769–) y de 8 de febrero de 2018 (rec. núm. 3389/2015 –NSJ058369–).

(rec. núm. 195/2019 –NSJ060629–)¹⁷, y las SSTSJ de Madrid (Sala de lo Social) de 27 de noviembre de 2019 (rec. núm. 588/2019 –NSJ060651–, caso «Glovo»), la cual rectifica el criterio de la anterior, y de 17 de enero de 2020 (rec. núm. 1323/2019 –NSJ061117–, caso «Deliveroo»).

En el asunto enjuiciado por la susodicha STSJ de Madrid de 27 de noviembre de 2019 (rec. núm. 588/2019 –NSJ060629–) se daba la circunstancia de que el trabajador que actuó como parte recurrente había suscrito en su día con la entidad demandada un contrato para la realización de actividad profesional como TRADE, lo que aparentemente inducía a pensar que la relación era de naturaleza mercantil y no laboral. Sin embargo, para la sentencia los hechos probados conducen a otra conclusión, ya que:

[...] no es posible encuadrar la prestación de servicios de quien hoy recurre en la figura del TRADE, desde el mismo momento que no acredita buena parte de las condiciones determinantes a que hace méritos el artículo 11.2 de la Ley del Estatuto del Trabajo Autónomo, tales como «disponer de infraestructura productiva y material propios, necesarios para el ejercicio de la actividad e independientes de los de su cliente, cuando en dicha actividad sean relevantes económicamente» [párrafo c)], para lo que es suficiente comparar los avanzados instrumentos tecnológicos de los que es titular la demandada (plataforma digital y aplicaciones informáticas), y los medios tan poco significativos que aporta el actor (teléfono móvil y motocicleta). Tampoco concurre el requisito de «desarrollar su actividad con criterios organizativos propios, sin perjuicio de las indicaciones técnicas que pudiese recibir de su cliente» [párrafo d)], capacidad de autoorganización que en su caso se demuestra prácticamente inexistente, sin que sea preciso insistir en lo ya argumentado para llegar a tal conclusión. Asimismo, tampoco asume el riesgo y ventura de su actividad [párrafo e)] (FJ 41.º).

Por consiguiente, la apariencia formal de una operativa económica como TRADE (existencia de un contrato de tal naturaleza, alta en el RETA, etc.) tampoco constituye un componente decisivo para rechazar de plano la calificación de la relación jurídica como de

¹⁷ El mencionado voto particular, luego de fijarse en la ajenidad y la dependencia como características sustanciales a la relación laboral, aprecia además dos circunstancias relevantes en el supuesto enjuiciado:

- 1.ª «No resulta dudoso que el actor percibía un salario como contraprestación por sus servicios, en este caso fijado por cada entrega realizada, es decir, por unidad de obra, como permite el artículo 26.3 del Estatuto de los Trabajadores, más una cantidad por kilometraje y tiempo de espera, habiendo percibido un montante anual de unos 18.000 euros. Es sabido que la elaboración de facturas con IVA, y la inclusión en el RETA, no son datos determinantes en la calificación de la relación».
- 2.ª «Tampoco es decisivo, dada la indisponibilidad de los derechos laborales –art. 3.5 ET– el hecho de que se concertase a instancias del actor un contrato como TRADE. En todo caso, el actor no cumple el criterio del artículo 11.b) de la Ley 20/2007, no ejecutar su actividad de manera indiferenciada con otros trabajadores que prestan sus servicios mediante contratación laboral con el cliente, ni el del artículo 11.d), desarrollar su actividad con criterios organizativos propios».

naturaleza laboral, pues la falta de concurrencia de las exigencias previstas en el artículo 11 de la LETA puede conducir precisamente a la conclusión contraria¹⁸.

Más clara ha sido, si cabe, la STSJ de Madrid de 17 de enero de 2020 (rec. núm. 1323/2019 –NSJ061117–), la cual considera que, a la luz del artículo 11 de la LETA, la dependencia que rodea al TRADE es exclusivamente de naturaleza económica, lo que se traduce en que al menos el 75 % de sus ingresos proceda de un solo cliente. A partir de ahí, la citada resolución judicial entiende que, frente a esto:

[...] en el ámbito jurídico laboral el concepto de «dependencia» tiene un significado propio, que no se refiere solo a dependencia económica, sino que implica la sujeción o subordinación del trabajador a las órdenes e instrucciones del empresario, con incardinación en el ámbito rector, organizativo y de dirección de dicho empleador. Por consiguiente, para que pueda predicarse la existencia de una relación jurídica de «trabajador autónomo económicamente dependiente» (TRADE), será preciso que entre el TRADE que presta el servicio y quien lo recibe no concorra una situación de dependencia laboral: esto es, que el TRADE no quede sujeto al ámbito rector, organizativo y de dirección del empresario; y ello porque el TRADE posea su propia organización. [...] La realización por el TRADE de su actividad fuera del ámbito de dirección y organización de otra persona, comporta que el propio TRADE debe disponer de una organización propia y autónoma para el desempeño de su actividad (FJ 12.º).

En suma, las dos notas reseñadas de forma reiterada por la doctrina y los tribunales, dependencia y ajenidad, sirven de contrapunto a sendos elementos diferenciadores que, de conformidad con el artículo 11.2 de la LETA, son claramente identificativos de los TRADE:

- a) Capacidad decisoria y organizativa autónoma sobre medios materiales propios, necesarios para el ejercicio de la actividad e independientes de los de su cliente.
- b) Asunción del riesgo y ventura de la actividad, percibiendo una contraprestación en función del resultado de la misma. Así pues, si es una de las partes de la relación jurídica la que acuerda o impone lo que se paga, da órdenes de dirección, abastece de medios y decide a qué precio y cuándo se debe ejecutar la tarea, parece lógico concluir que la otra parte solo puede calificarse como trabajador por cuenta ajena y no como TRADE, por lo que la eventual afiliación y cotización de este último en el RETA solo estaría encubriendo una relación laboral entre las partes. En otras palabras, estaríamos ante una posible simulación contractual.

¹⁸ De hecho, tras los primeros reveses judiciales, algunas empresas han intentado eliminar los indicios de dependencia y ajenidad detectados en las resoluciones de la jurisdicción social y han optado por contratar a los trabajadores (muchos de ellos repartidores o *riders*) como TRADE, pero como estamos viendo tampoco esta última formalidad es garantía jurídica suficiente de que la relación subyacente no sea realmente de tipo laboral. *Vid.* Álvarez Cuesta (2018, p. 291).

3. Consecuencias tributarias de la recalificación del falso autónomo como trabajador por cuenta ajena

3.1. Consideraciones generales

Partiendo pues de la premisa de que la mera afiliación al RETA, el cobro de retribuciones por medio de facturas que incluyan el IVA, o incluso la suscripción de una póliza de seguro de responsabilidad civil, no constituyen por sí mismas circunstancias impeditivas de la eventual recalificación de la relación jurídica como de naturaleza puramente laboral, cabe plantearse a continuación qué posibles efectos tributarios pueden generar los pronunciamientos administrativos o judiciales firmes en los que se reconoce la existencia de esa relación. Dicho de otra manera, si la materia que nos ocupa no está ni mucho menos reservada al ámbito de la libre voluntad de las partes, sino que afecta de lleno al interés público por estar en juego ingresos de la TGSS y prestaciones públicas a cargo del Estado (desempleo, bajas laborales, incapacidad por accidente laboral, etc.)¹⁹, procede también analizar los efectos colaterales en los tributos devengados con arreglo a esa nueva reconfiguración jurídica.

Abunda en esta idea la Directiva 2019/1152/UE, al sostener que:

[...] el abuso de la condición de trabajador por cuenta propia conforme lo define la legislación nacional, ya sea a escala nacional o en situaciones transfronterizas, es una forma de trabajo falsamente declarado que se asocia a menudo con el trabajo no declarado. El falso trabajo por cuenta propia se produce cuando una persona es declarada como trabajador por cuenta propia aun cuando se cumplen las condiciones propias de una relación laboral, con el fin de evitar determinadas obligaciones jurídicas o fiscales. [...] La determinación de la existencia de una relación laboral debe guiarse por los hechos relativos al trabajo que realmente se desempeña, y no por la descripción de las partes de la relación²⁰.

¹⁹ Como indica la STSJ de Madrid de 17 de enero de 2020 (rec. núm. 1323/2019 –NSJ061117–):

[...] la calificación de las relaciones jurídicas como por cuenta propia o por cuenta ajena es materia de orden público, no sujeta a la libre autonomía de las partes; de modo que, cuando en una relación jurídica concurren materialmente las notas propias de la laboralidad, esta ha de considerarse una relación por cuenta ajena, aunque las partes la hayan calificado formalmente de otro modo; máxime cuando en dicha correcta catalogación jurídica no concurre solo un interés privado de las partes, sino también un interés público que viene dado por el debido encuadramiento en el sistema de la Seguridad Social y en relación con las cotizaciones y prestaciones de dicho sistema, así como en materia de desempleo, Fondo de Garantía Salarial, etc. (FJ 14.º).

²⁰ *Vid.* antecedente 8 de la Directiva (UE) 2019/1152/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de junio de 2019, relativa a unas condiciones laborales transparentes y previsibles en la Unión Europea (DOUE de 11 de julio de 2019).

Invoca así la directiva la efectividad de la máxima según la cual «los contratos son lo que son y no lo que las partes dicen que son»²¹, lo que exige atender a la naturaleza jurídica que se deriva de su contenido obligacional, todo lo cual no es sino corolario del principio de preferencia del fondo sobre la forma o sobre el *nomen iuris* que, errónea o interesadamente, las partes le hayan dado.

De este modo, surge la incógnita de cómo se articula el tránsito del ámbito laboral a la esfera tributaria en lo atinente a la regularización jurídica de los sujetos afectados (persona física prestadora de servicios y empresa). En principio, en la vertiente de los ingresos públicos, la resolución administrativa o judicial consistente en reconfigurar la relación jurídica como de tipo laboral debería tener efectos inmediatos en el tratamiento aplicable a las contribuciones a la Seguridad Social, por lo que procede regularizar las cotizaciones que el falso trabajador autónomo realizó mientras figuró afiliado al RETA, sustituyéndolas por las que le hubiesen correspondido al Régimen General de los trabajadores por cuenta ajena. Es decir, considerada la prestación de servicios del trabajador dentro del marco de una relación laboral, el siguiente paso consiste en proceder a su afiliación y alta en el citado Régimen General con la ulterior cotización con arreglo a este último –durante el periodo máximo de los últimos cuatro años– tanto por parte del trabajador afectado como por la empresa con la que aparentemente mantenía una relación de tipo mercantil. Respecto al trabajador, lo pertinente será que la TGSS le compense la devolución a que tiene derecho de las cuotas indebidamente abonadas al RETA –como máximo de los cuatro últimos años– con los importes que le correspondería soportar a dicho sujeto por idéntico periodo de tiempo en el Régimen General de los trabajadores por cuenta ajena. Así las cosas, el coste principal de la aportación económica a la TGSS por los servicios prestados y facturados correrá ahora a cargo del empleador, habida cuenta de que el falso autónomo ya vino contribuyendo como afiliado al RETA²². A pesar de que la disposición adicional segunda de la Ley General Tributaria (LGT) establece que «esta ley no será de aplicación a los recursos públicos que correspondan a la Tesorería General de la Seguridad Social, que se regirán por su normativa específica»²³, se ha defendido que las cotizaciones a la Seguridad Social no solo deben encuadrarse entre las prestaciones patrimoniales de carácter público a que alude el artículo 31.3 de la Constitución²⁴, sino que además son asimilables a un tributo dirigido a sostener el complejo siste-

²¹ Proclamada por la STS de 8 de marzo de 1957.

²² Al margen de los posibles recargos e intereses de demora, no deben descuidarse las sanciones pecuniarias de que puede ser merecedora la empresa por no haber dado de alta al trabajador en el Régimen General de la Seguridad Social, según el artículo 40 del texto refundido de la Ley sobre Infracciones y Sanciones en el Orden Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2000, de 4 de agosto.

²³ Es el TRLGSS (arts. 141 a 153) el que se ocupa de regular los aspectos básicos de tales recursos públicos en torno a tres elementos cuantitativos: las bases de cotización, los tipos de cotización y las cuotas de Seguridad Social o cotizaciones sociales.

²⁴ *Vid.* Auto del Tribunal Constitucional (TC) 306/2004, de 20 de julio, y Sentencia del TC 44/2011, de 11 de abril (NCJ054804).

ma de prestaciones de la Seguridad Social y, más concretamente, a un impuesto que grava a empresarios y trabajadores²⁵.

Más dudas se suscitan sobre las repercusiones en el terreno estrictamente tributario de la recalificación realizada por la Administración (Inspección de Trabajo y TGSS) o por la jurisdicción del orden social de la relación mercantil como de tipo laboral²⁶. La interconexión entre los dos ámbitos –tributario y laboral– parece evidente y, al menos en un plano práctico, así debería ser, pero no hay que desconocer que presupuestariamente la Seguridad Social y la Administración tributaria funcionan con independencia de caja, con la consiguiente separación en la gestión y recaudación de las exacciones públicas percibidas por cada una de dichas entidades. En cualquier caso, consideramos que esa reconstrucción jurídica en la esfera laboral y de la Seguridad Social quedaría huérfana de efectos para el interés público de no haber a la postre una regularización tributaria en el conjunto de los impuestos que afectan tanto a las empresas como a las personas físicas que vinieron prestando sus servicios para las mismas.

En este sentido, tal regularización tributaria puede producirse bien a iniciativa de cualquiera de los dos sujetos intervinientes en la relación prestadora de servicios o bien de oficio por la Administración con la incoación del correspondiente procedimiento de aplicación de tributos.

En el primer caso, los sujetos pasivos afectados podrán presentar, según consideren que existen créditos a favor o en contra de la Administración tributaria, autoliquidaciones complementarias o solicitudes de rectificación de autoliquidaciones, respectivamente. Las autoliquidaciones complementarias tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán instar –dentro del plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria– cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada (art. 122.2 LGT). Al contrario, cuando un obligado tributario considere que autoliquidaciones presentadas han perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá solicitar la rectificación de aquellas de acuerdo con el procedimiento previsto en los artículos 126 a 130 del RGIAT²⁷. Si la rectificación originase la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora que corresponda.

²⁵ Vid. Pérez Royo (2000, pp. 887-888). En la misma línea se sitúan los estudios monográficos de Fernández Pavés (1996), Urquizu Cavallé (1997) y Martínez Azuar (2000). También puede consultarse como trabajo más reciente a Bertrán Girón (2017, pp. 78 y ss.).

²⁶ El *Plan Integral de Prevención y Corrección del Fraude Fiscal, Laboral y a la Seguridad Social* ya apuntó en su momento a la necesidad de compartir «entre la Agencia Tributaria, la Tesorería General y la Inspección de Trabajo la información relevante sobre empleadores, trabajadores, altas, bajas, cotizaciones, rentas del trabajo declaradas, etc., que sea de utilidad inmediata para la prevención y el control del fraude» (2010, p. 56).

²⁷ Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

La otra vía para regularizar la situación tributaria de los sujetos intervinientes en la relación, que pasa a calificarse ahora como de naturaleza laboral, es la instada de oficio por la Administración tributaria. Evidentemente, al no regir aquí un criterio de orden jerárquico, la AEAT no está vinculada por las resoluciones o acuerdos adoptados por la Inspección de Trabajo o la TGSS, pero un lógico principio de unidad de criterio, coordinación y coherencia de actuación dentro del conjunto de la Administración del Estado apela a la necesidad de que las decisiones adoptadas en un departamento ministerial tengan claros efectos en otro u otros cuando hay identidad de sujeto y objeto afectados sobre la cuestión controvertida. Por otro lado, entendemos que la tantas veces invocada autonomía calificadora del derecho tributario tendría escaso recorrido en el tema que examinamos, pues la permeabilidad interpretativa de determinados conceptos propios del derecho del trabajo y de la Seguridad Social en el ámbito de algunos impuestos como el IRPF, el impuesto sobre sociedades (IS) o el IVA está asumida sin mayor discusión. Pensemos, por citar algunos ejemplos, en expresiones o vocablos que ostentan el mismo significado en ambos sectores del ordenamiento jurídico como relación laboral, sueldos y salarios, cotizaciones a la Seguridad Social, etc.²⁸

Más clara semeja la vinculación de la Administración tributaria cuando la recalificación del falso autónomo como trabajador por cuenta ajena ha sido dictada mediante decisión judicial firme en el ámbito de la jurisdicción laboral. A tal efecto, la AEAT podrá apoyarse en la motivación de la resolución firme adoptada por la Administración laboral o por los tribunales del orden social para justificar la necesidad de reajustar los tributos liquidados o pendientes de liquidación por las dos partes de la aparente relación mercantil. También con base en esa labor probatoria previa desplegada por la Inspección de Trabajo o acreditada ante la jurisdicción laboral, cabe la posibilidad de que en el procedimiento de liquidación incoado por la Administración tributaria se pueda utilizar bien la facultad de calificación jurídica prevista en el artículo 13 de la LGT o bien la declaración de simulación regulada en su artículo 16²⁹. En ambos casos, aun secundando las tesis de los órganos propios del orden laboral, la Administración tributaria carece de la potestad para declarar por sí sola la nulidad del contrato formalizado o aparente, pues esta es una prerrogativa exclusiva de los órganos jurisdiccionales. Cuestión distinta es que el sujeto activo del tributo considere acreditada la falsedad de la relación mercantil y que, con base en la norma antielusoria del artículo 16 de la LGT, proceda a exigir los impuestos que correspondan con arreglo a la relación laboral realmente existente, pero sin que dicha calificación jurídica produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios. Desde luego, habrá supuestos en los que no resultará excesivamente complejo apelar o acudir a la figura de la simulación relativa en el tema que estamos examinando, toda vez que la verdadera causa negocial que estaría detrás del contrato aparente (relación mercantil simulada) sería la del contrato de trabajo (negocio oculto o disimulado).

²⁸ *Id.* artículos 17 y 19.2 de la LIRPF, artículo 15 i) de la LIS o artículo 7.5.º de la LIVA.

²⁹ Sobre la controvertida recepción en el ámbito tributario del concepto de simulación del derecho civil puede consultarse el trabajo de Ramírez Gómez (2017, pp. 6 y ss.).

Desde el punto de vista procedimental, conviene subrayar que la Administración deberá proceder a una regularización íntegra de los sujetos pasivos y de los impuestos que afectan a esas dos partes de la –ahora declarada o reconocida– relación laboral³⁰. Dicho de otra manera, en aras del principio de seguridad jurídica y para evitar un enriquecimiento injusto del sujeto activo del tributo, la AEAT no puede limitarse a aplicar un procedimiento de comprobación solo en aquel sujeto pasivo o en aquella figura tributaria de la que derive una liquidación a su favor, sino que deberá abarcar en su función regularizadora a todos los tributos que inciden sobre esas dos partes de la relación contractual, facilitando así la devolución de los ingresos indebidos que resulten procedentes o el ejercicio de derechos a favor de dichos sujetos, con posibles resultados cuantitativos de signo contrario e importe igual al de la citada liquidación tributaria³¹. En este sentido, pueden traerse a colación las Sentencias de la Audiencia Nacional de 3 de febrero de 2010 (rec. núm. 30/2008 –NFJ052797–) y de 26 de marzo de 2012 (rec. núm. 28/2011 –NFJ046601–), en las que se corrobora la interconexión existente entre el IRPF, el IS y el IVA a los efectos de completar el objeto comprobado en cada uno de ellos cuando hay dos o más sujetos afectados por esa interrelación impositiva³². Así pues, la Administración tributaria deberá actuar con coherencia en el ejercicio de su potestad comprobadora y liquidadora, incidiendo tanto en lo que beneficia como en lo que perjudica al crédito tributario público, de modo que si soslaya la regularización íntegra del obligado tributario –por ej., no instando la devolución de ingresos indebidos, omitiendo la ampliación de actuaciones inspectoras o rechazando una posible revocación–, dicho sujeto podrá invocar el referido principio en el curso del procedimiento de aplicación de tributos.

Parece, pues, oportuno abordar a continuación las posibles implicaciones en los impuestos que recaen sobre la persona física prestadora del servicio y sobre la empresa respecto a la cual aquella pasa a ser considerada un trabajador por cuenta ajena sujeto a una relación laboral.

³⁰ Recordemos que, a tenor del artículo 103.1 de la LGT, «la Administración tributaria está obligada a resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos, así como a notificar dicha resolución expresa». Dicho precepto hunde sus raíces en el artículo 103.1 de la Carta Magna, que obliga a la Administración a servir con objetividad a los intereses generales, y a su vez compele a esta última a actuar con neutralidad de criterio, lo que implica el deber de valorar y examinar todas las circunstancias concurrentes en el procedimiento de regularización tributaria.

³¹ Sobre la construcción doctrinal y jurisprudencial del principio de regularización tributaria íntegra pueden consultarse, entre otros, los siguientes trabajos: Bas Soria (2015, pp. 156 y ss.), García Moreno (2015), López Candela (2015, pp. 107 y ss.) y Miguel Canuto (2016, pp.19-22).

³² Citando ambas sentencias de la Audiencia Nacional, López Candela (2015, p. 111) señala que:

[...] la recalificación de una actuación del obligado tributario como actividad económica, laboral o la obtención de una renta de capital mobiliario requerirá siempre de una coherente calificación respecto de los demás impuestos afectados, sin que en modo alguno pueda invocarse el denostado y manido principio de la estanqueidad tributaria, de modo que la Inspección deberá realizar los ajustes necesarios, sin dejar de regularizar a favor del obligado tributario aquello que en coherencia le viene a favorecer como consecuencia de una regularización tributaria, como consecuencia de la aplicación del principio de respeto a los actos propios.

3.2. Efectos para la persona física prestadora del servicio

3.2.1. En el IRPF

Por el tiempo que se haya mantenido la aparente relación de naturaleza mercantil entre el falso autónomo y la empresa para la que prestó sus servicios es altamente probable que el primero haya determinado los rendimientos netos de su actividad económica bien en el régimen de estimación directa –normal o simplificada– o bien en el régimen de estimación objetiva. En este último, y como regla general, hasta el momento han estado excluidas las actividades profesionales.

Aun tratándose de un método opcional, la aplicación de la estimación objetiva por signos, índices o módulos está condicionada, entre otras exigencias, por la naturaleza de la actividad económica desarrollada por el sujeto pasivo del IRPF –la cual deberá estar expresamente incluida en la orden anual aprobada por el Ministerio de Hacienda– y por la necesidad de no superar unos determinados indicadores objetivos: volumen de operaciones, número de trabajadores, importe de las compras, superficie de las explotaciones y activos fijos utilizados³³.

En los supuestos analizados a lo largo de este trabajo, en los que la jurisdicción del orden social ha calificado la relación jurídica como de tipo laboral, cabe descartar como posible factor condicionante de la aplicación de la estimación objetiva la existencia de personas asalariadas a cargo del falso autónomo, pues hemos visto que este último suele prestar el servicio con unos mínimos medios materiales y con una ausencia total de recursos humanos dependientes de él. Más dudas se podrían suscitar con la premisa cuya concurrencia resulta inexcusable para que proceda el método de determinación del rendimiento neto de la actividad económica que nos ocupa, a saber, la inclusión de la respectiva actividad prestadora de servicios en la disposición ministerial que se dicta anualmente para regular las concretas especificaciones sobre la forma de aplicar el citado régimen estimativo de bases imponibles.

Por ser la más reciente, si tomamos como referencia la Orden HAC/1164/2019, de 22 de noviembre³⁴, se observa que algunas de las actividades en las que los órganos jurisdiccionales del orden social rechazaron la afiliación al RETA, por considerar el servicio prestado como un falso trabajo autónomo (esencialmente, repartidores a domicilio), figuran incluidas en dicha disposición ministerial. Es el caso, por citar un ejemplo, del «transporte de mensajería y recadería, cuando la actividad se realice exclusivamente con medios de transporte propios» (epígrafe 849.5 de las Tarifas del IAE)³⁵. Así pues, no es descartable que algunos trabajadores que,

³³ Vid. artículo 31.1.4.ª de la LIRPF.

³⁴ Por la que se desarrollan para el año 2020 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 30 de noviembre de 2019 –Orden de módulos–).

³⁵ Resulta llamativo que el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, no describa de igual manera

de iure, debieran estar encuadrados en el Régimen General de la Seguridad Social de los empleados por cuenta ajena hayan tributado en el IRPF en el método de la estimación objetiva.

En cualquier caso, tanto si se ha determinado el rendimiento neto de la actividad económica en estimación objetiva como si lo ha sido en estimación directa, resulta evidente que habrá que recalcular el importe de los ingresos computados y de los gastos deducidos en ese componente de la base imponible del IRPF ajustándolo a las cuantías que correspondan con arreglo a la recalificación de las rentas como rendimientos del trabajo.

Desde el punto de vista de la imputación temporal, si los importes realmente facturados por el falso autónomo a la empresa en ejercicios pasados fuesen equivalentes en términos cuantitativos a los sueldos y salarios que esta debiese abonarle al primero, esas contraprestaciones que se recalifican ahora como rendimientos de trabajo se atribuirán a los periodos impositivos en que fueron exigibles por su perceptor. Es decir, a nuestro juicio, procede aplicar la regla general de imputación temporal prevista en el artículo 14.1 a) de la LIRPF, incluso en el caso de que la persona física percibiese con retraso unos mayores rendimientos de trabajo con respecto a los rendimientos de actividades económicas satisfechos por la empresa a la que le prestó sus servicios. Así se desprende del inciso inicial del artículo 14.2 b) de la LIRPF, conforme al cual «cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo se perciban en periodos impositivos distintos a aquellos en que fueron exigibles, se imputarán a estos». De igual modo, en la vertiente de los gastos deducibles, las diferencias positivas o negativas surgidas de las distintas cuantías de las cuotas sociales a favor de la TGSS (sustitución de cotizaciones al RETA por cotizaciones al Régimen General) se imputarán a los periodos impositivos de los respectivos devengos de tales cuotas³⁶.

Cuestión distinta es que exista una resolución judicial firme dictada en el orden social en la que se disponga que la persona física tiene derecho a percibir salarios atrasados por el tiempo que le facturó a la empresa como falso autónomo (por ej., porque el sujeto pasivo del IRPF cobró un importe inferior al SMI, por existir vacaciones devengadas y no disfrutadas, etc.). En

la actividad comprendida en el epígrafe 849.5, pues hace referencia a «Servicios de mensajería, recaería, reparto y manipulación de correspondencia», sin exigir el requisito adicional de que se efectúen «con medios de transporte propios». Es decir, la Orden de módulos está restringiendo sin amparo jurídico que lo justifique el ámbito material de la actividad descrita por el Real Decreto Legislativo regulador del IAE, máxime cuando la primera es una disposición de rango reglamentario que, además, establece en su artículo 1.2 que «la determinación de las operaciones económicas incluidas en cada actividad deberá efectuarse de acuerdo con las normas del Impuesto sobre Actividades Económicas».

³⁶ En este sentido, la Resolución de la Dirección General de Tributos (DGT) de 24 de septiembre de 2019 (V2609/2019 -NFC073812-) consideró que, ante el caso de un autónomo a quien la Inspección de Trabajo le exigía unas mayores cotizaciones al RETA por haber disfrutado indebidamente de una tarifa plana en la afiliación a dicho régimen especial, «tanto las cuotas como las diferencias de cuota del Régimen Especial de Trabajadores Autónomos que la consultante adeuda a la Tesorería General de la Seguridad Social se imputarán a los periodos impositivos de los respectivos devengos de aquellas cuotas, con independencia del momento en que se efectúe su pago».

tales casos, entendemos que la norma aplicable es la regla especial del artículo 14.2 a) de la LIRPF, con lo que el trabajador por cuenta ajena deberá imputar esos mayores sueldos y salarios al periodo impositivo en que dicha resolución judicial adquiera firmeza³⁷.

Así pues, la inclusión de la persona física en el Régimen General de la Seguridad Social, como consecuencia de una resolución de la Inspección de Trabajo o de un fallo judicial firme del orden social, en la medida en que implique la existencia de una relación laboral entre dicho sujeto y la empresa para la que prestaba sus servicios, tendrá una clara incidencia tributaria en los rendimientos por él percibidos, los cuales fueron considerados por las partes como rendimientos de una actividad económica durante la vigencia de esa relación contractual (art. 27.1 LIRPF), por lo que ahora procederá atribuirles la naturaleza de rendimientos del trabajo, cuantificarlos por los importes facturados a la empresa en el pasado y aplicarles las oportunas reglas de imputación temporal. Con tal planteamiento, la citada persona física deberá incluir en sus declaraciones sustitutivas del IRPF –correspondientes a los periodos impositivos en que actuó como falso trabajador autónomo– los rendimientos íntegros del trabajo obtenidos por los servicios prestados a la empresa contratante, rendimientos que por consiguiente abandonarán en esas declaraciones sustitutivas su previa calificación y cuantificación como rendimientos de actividades económicas³⁸. Entre otros aspectos a regularizar, el sujeto pasivo del IRPF reemplazará los gastos y reducciones que vino aplicando para hallar los rendimientos netos reducidos de actividades económicas –con base en los arts. 30, 31 y 32 LIRPF– por las deducciones y reducciones previstas para los rendimientos de trabajo en los artículos 19 y 20 del mismo texto legal³⁹. Como es de sobra conocido, su artículo 19.2 a) cita expresamente las cotizaciones a la Seguridad Social como gasto deducible para determinar los rendimientos netos de trabajo⁴⁰.

³⁷ A tenor de esta norma, «cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al periodo impositivo en que aquella adquiera firmeza».

³⁸ *Vid.* Resoluciones de la DGT de 4 de julio de 2016 (V3098/2016 –NFC061099–) y de 26 de abril de 2019 (V0908/2019 –NFC071981–).

³⁹ También habrá que tener en cuenta otros posibles beneficios fiscales que el sujeto pasivo del IRPF, en su caso, haya disfrutado en aquellos periodos impositivos en los cuales, al menos aparentemente, actuó como titular de una actividad económica, y que ahora también deberá regularizar al ser considerado como perceptor de rendimientos de trabajo. Pensemos, por ejemplo, en las deducciones en cuota previstas en las normas autonómicas o las reguladas en el artículo 68.2 de la LIRPF. En relación con estos incentivos tributarios puede consultarse el trabajo de Arranz de Andrés (2019).

⁴⁰ Entre las cotizaciones sociales deducibles con arreglo a este precepto no solo están las realizadas al Régimen General de los trabajadores por cuenta ajena sino también, en determinados supuestos, las efectuadas al RETA de la Seguridad Social. Así, por ejemplo, si una sociedad paga las cuotas del RETA del administrador de la misma, declarando además dicha entidad tales cotizaciones como retribución en especie del administrador, este último no solo deberá calificarlas y declararlas en el IRPF como rentas del trabajo en especie sino que, además, podrá aplicarlas como gasto deducible para la determinación de tales rendimientos con arreglo al artículo 19.2 a) de la LIRPF (Resolución de la DGT de 14 de enero de 2019, V0067/2019 –NFC071156–).

Por lo demás, si la compensación de cuotas con la Seguridad Social arroja como saldo un crédito a favor de la persona física (cotizaciones satisfechas por el RETA superiores a cotizaciones adeudadas por el Régimen General), la Tesorería General deberá reintegrarle ese saldo positivo detallándole claramente la parte de la devolución atribuible a cada ejercicio económico regularizado, pues eso le permitirá a dicho sujeto pasivo del IRPF integrar en la base imponible de cada uno de los periodos impositivos afectados la porción correspondiente a tal importe, pero ello siempre y cuando el citado exceso de cotización –que ahora es objeto de devolución por la TGSS– haya sido deducido en esos mismos ejercicios como gasto para la determinación de los rendimientos netos de la actividad económica⁴¹. Por lo demás, la deducción de las cotizaciones al RETA habrá sido posible para los falsos autónomos que se hayan acogido en el IRPF a la estimación directa –normal o simplificada–, pero no para quienes tributaron en la estimación objetiva por signos, índices o módulos, ya que la normativa reguladora de este último régimen no permite deducir las cuotas sociales abonadas por el titular de la actividad económica.

Por citar otro caso, tratándose de una persona física consejera delegada y accionista con más del 25 % de las acciones de una sociedad inactiva, que no percibe rendimientos de la entidad pero que, a pesar de ello, la normativa reguladora de la Seguridad Social le obliga a cotizar por el régimen de autónomos por el desempeño del cargo de consejero o administrador, según la DGT, estas cotizaciones tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación de su rendimiento neto del trabajo, incluso generando rendimientos del trabajo negativos si no se obtienen otras rentas de esta naturaleza de otros empleadores que superen las cuotas abonadas (Resolución de 11 de julio de 2019, V1783/2019 –NFC072757–). Y lo mismo sucede con los socios de una cooperativa de trabajo asociado cuando esta les paga sus cotizaciones al RETA, pues en tal hipótesis esas cotizaciones que corresponde abonar a los socios-trabajadores tendrán para ellos la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del trabajo, «y ello con independencia de si el pago de dichas cotizaciones lo realiza la entidad como simple mediadora de pago o asumiendo su coste, en cuyo caso (asunción del coste) las cotizaciones tendrán además la consideración de retribución en especie para dichos socios» (Resolución de la DGT de 1 de julio de 2019, V1631/2019 –NFC072761–).

⁴¹ En nuestra opinión esa integración en la base imponible de cada uno de los periodos impositivos afectados deberá realizarse como rendimiento de la actividad económica, pues, por el principio de correlación de ingresos y gastos, la deducción realizada en su día en concepto de cotizaciones a la Seguridad Social también se habrá aplicado para determinar los rendimientos netos de esa misma categoría. Más dudas depara la calificación de los intereses de demora, en su caso, abonados por la TGSS, pues siguiendo idéntico criterio podrían considerarse ingresos financieros de la actividad económica o, en otro caso, ganancias patrimoniales del año en que se perciben.

Con análogo razonamiento, la Resolución de la DGT de 3 de mayo de 2013 (V1518/2013 –NFC047753–) consideró que la devolución de las cuotas indebidamente satisfechas a la Seguridad Social no tiene incidencia en el IRPF correspondiente al ejercicio en que haga efectiva dicha devolución. El hecho de tratarse de unos importes indebidamente satisfechos por la persona física –perceptor de rendimientos del trabajo– a la Seguridad Social, y que le deben ser reintegrados, comporta que su incidencia en la liquidación del impuesto tenga lugar en las correspondientes a los ejercicios en que se declararon como gasto. A juicio del mencionado centro directivo, ello implica que dicho sujeto deberá declarar e imputar a los periodos impositivos afectados, en este caso como rendimientos del trabajo, la diferencia entre las cantidades percibidas en cada año y las cotizaciones a la Seguridad Social que resulten procedentes teniendo en cuenta la devolución de cuotas indebidamente satisfechas.

En lo tocante a los ingresos anticipados del IRPF, la correcta facturación por la persona física de los servicios prestados al amparo de una relación supuestamente mercantil, que luego se revela de naturaleza laboral, le da derecho a solicitar de la Administración tributaria los importes excesivamente abonados por las retenciones a cuenta del IRPF indebidamente soportadas en las facturas emitidas a la empresa para la que desempeñó tales servicios⁴². En paralelo será preciso recalcular las retenciones que, sobre las retribuciones percibidas por el contribuyente del IRPF, correspondería haber ingresado a dicha empresa ante la circunstancia de que tales contraprestaciones dinerarias o en especie pasen a calificarse ahora como rendimientos del trabajo⁴³. De todos modos, conviene advertir que la persona física que –judicial o administrativamente– ha sido considerada como parte de una relación de naturaleza laboral, y que ha soportado indebidamente una retención a cuenta sobre rendimientos de actividades económicas en el IRPF, no podrá exigir su restitución cuando el importe de la retención o ingreso a cuenta declarado indebido hubiese sido deducido en una autoliquidación o hubiese sido aplicado por la Administración en una liquidación tributaria previa⁴⁴.

Por último, también es necesario atender a los pagos fraccionados efectuados por el sujeto pasivo del IRPF para proceder a una correcta liquidación del IRPF en cada uno de los periodos impositivos que, dentro del plazo de prescripción, ha estado tributando como titular de una actividad económica y no como perceptor de rendimientos de trabajo, y ello con independencia de que el método de determinación de la base imponible hubiese sido la estimación directa –normal o simplificada– o la estimación objetiva⁴⁵. Ahora bien, por tener la misma naturaleza de ingresos anticipados que las retenciones, sirve aquí también la misma puntualización realizada en relación con estas últimas, a saber, que no procede-

⁴² Así, de conformidad con el artículo 129.2 del RGIAT:

[...] los obligados tributarios que hubiesen soportado indebidamente retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas podrán solicitar y obtener la devolución de acuerdo con lo previsto en el artículo 14 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. Para ello, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación en la que se realizó el ingreso indebido conforme al apartado 4 de este artículo.

⁴³ Repárese en que la empresa deberá pagar al trabajador cuanto le hubiera correspondido a este por la naturaleza laboral de la relación, a partir de lo cual se determinará la cotización de ambos al Régimen General de la Seguridad Social y las retenciones a cuenta del IRPF que debería haber soportado el segundo (art. 101.1 LIRPF). Además, el empresario abonará la diferencia con el SMI si el empleado cobraba menos, pero también el finiquito junto, en su caso, con las vacaciones devengadas y no disfrutadas.

⁴⁴ *Vid.* artículo 14.2 b) del citado Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

⁴⁵ *Vid.* artículo 101.11 de la LIRPF. Los únicos contribuyentes del IRPF que, obteniendo rendimientos de actividades económicas, están excluidos de la obligación de efectuar pagos fraccionados trimestrales son los que desarrollen actividades profesionales, agrícolas, ganaderas o forestales cuando, en el año natural anterior, al menos, el 70 % de los ingresos de la actividad hubieran estado sujetos a retención o ingreso a cuenta (art. 109 del RD 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas...).

rá exigir el reintegro de los pagos fraccionados efectuados cuando se hubiesen deducido en la autoliquidación del IRPF presentada en su momento por el sujeto pasivo del tributo.

3.2.2. En el IVA

Ya hemos avanzado en otro momento que las prestaciones de servicios sujetas a este impuesto se rigen por unas reglas que no son del todo coincidentes con aquellas que permiten acotar el concepto de titular de una actividad económica o de autónomo en la LIRPF y en la LETA. Con todo, lo que no ofrece ninguna duda es que los servicios ofrecidos por personas físicas en régimen de dependencia derivado de una relación laboral no están sujetos al IVA, lisa y llanamente porque quien los presta no está actuando como empresario o profesional⁴⁶.

⁴⁶ Vid. artículo 7.5.º de la LIVA.

Analizando el caso enjuiciado por la STJUE de 18 de octubre de 2007 (asunto C-355/06 –NFJ026440–, van der Steen) es posible colegir si están o no presentes las características que permiten calificar una relación como de dependencia laboral.

En dicho pronunciamiento, el Tribunal de Luxemburgo consideró que:

[...] a efectos de la aplicación del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, una persona física que realiza todas las actividades en nombre y por cuenta de una sociedad sujeto pasivo en cumplimiento de un contrato de trabajo que le vincule a dicha sociedad, [...], no es sujeto pasivo del IVA en el sentido del artículo 4, apartado 1, de la referida Directiva.

Concretamente, la citada sentencia presta especial atención en sus apartados 21 a 26 a si la relación jurídica entablada entre las partes conlleva lazos de subordinación con efectos en las condiciones laborales y retributivas de la persona física prestadora del servicio, y lo hace en los siguientes términos:

21. En este sentido, procede constatar que, en una situación como la del litigio principal, debe admitirse que existe una relación de subordinación entre las dos personas de que se trata.

22. En efecto, ha de señalarse, en primer lugar, que, si bien la actividad de limpieza de la sociedad era realizada tan solo por el Sr. van der Steen, los contratos de limpieza eran celebrados por la sociedad, la cual abonaba al interesado un sueldo mensual y una paga fija de vacaciones anual. La sociedad retenía de su sueldo el impuesto sobre la renta y las cotizaciones a la seguridad social. En consecuencia, el Sr. van der Steen dependía de la sociedad para la determinación de sus condiciones retributivas.

23. En segundo lugar, debe observarse que, cuando el Sr. van der Steen prestaba sus servicios como empleado, no actuaba en su nombre, por su propia cuenta y bajo su exclusiva responsabilidad, sino por cuenta de la sociedad y bajo la responsabilidad de esta.

24. En tercer lugar, el Tribunal de Justicia ha declarado que, por lo que atañe a las condiciones retributivas, no existe una relación de subordinación cuando los interesados soporten el riesgo económico de su actividad (véase la sentencia de 25 de julio de 1991, C 202/90, Ayuntamiento de Sevilla, Rec. p. I 4247, apartado 13).

25. Sobre este particular, el órgano jurisdiccional remitente especifica que el Sr. van der Steen no soportaba riesgo económico alguno cuando intervenía en calidad de administrador de la sociedad y cuando ejercía sus actividades en el marco de las operaciones realizadas por la sociedad con terceras personas.

A partir de ahí es oportuno distinguir si la persona física prestadora del servicio desempeñó su actividad para la empresa en el régimen general o en el régimen especial simplificado del IVA.

En el primer caso, al emitir facturas en las que se detallaba el IVA repercutido, procede la rectificación de las mismas, ya que al tratarse de una actividad desarrollada en régimen de dependencia laboral nunca debió haberse devengado cuota alguna con ocasión de los servicios desempeñados. Así las cosas, la persona física está facultada para modificar la base imponible, con la subsiguiente rectificación de las repercusiones efectuadas, tal y como señalan los artículos 80.Dos y 89 de la LIVA. A partir de ahí podrá obtener la devolución de los importes ingresados por este impuesto⁴⁷.

En concreto, el fundamento legal para modificar la base imponible se halla en el primero de los preceptos mencionados, a tenor del cual:

[...] cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente.

En el tema que nos ocupa, lo más habitual es que las operaciones gravadas resulten totalmente ineficaces desde la óptica del IVA, al no haber sujeción de las mismas a dicho tributo, y que la resolución judicial o administrativa firme que declare la inexistencia de relación mercantil provenga de los tribunales del orden social o de la Administración laboral, respectivamente.

Por pura lógica, la modificación de la base imponible traerá consigo la necesidad de rectificar las cuotas devengadas. Así, el artículo 89.Uno de la LIVA habilita al sujeto pasivo del tributo para:

[...] efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta ley, dan lugar a la modificación de la base imponible. La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se

26. De ello se desprende que un trabajador por cuenta ajena que se encuentra en la situación del demandante en el asunto principal no puede ser considerado sujeto pasivo a efectos del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva.

⁴⁷ *Vid.* sobre un caso similar la Resolución de la DGT de 25 de mayo de 2016 (V2321/2016 –NFC060726–).

devengó el impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80⁴⁸.

Desde el punto de vista documental, la rectificación comporta la emisión por la persona física de una nueva factura que deje sin efecto la factura originaria por anulación total de la operación realizada. Con dicha factura rectificativa –que seguirá una serie específica–, el empresario para quien la persona física prestó los servicios podrá, a su vez, corregir la deducción del IVA soportado que aplicó en su momento al presentar su autoliquidación⁴⁹. Se

⁴⁸ En cuanto al modo de computar los plazos para la rectificación de las cuotas repercutidas, resulta oportuno traer a colación la STS de 5 de febrero de 2018 (rec. núm. 646/2017 –NFJ069443–), la cual extrae las siguientes conclusiones de interés sobre cómo debe interpretarse el artículo 89 de la LIVA:

3. Una vez rectificada la cuota, y no antes ni simultáneamente, el sujeto pasivo debe regularizar su situación tributaria (apartado Cinco). Aquí el legislador sí que distingue:

3.1. Si la rectificación de las cuotas implica un aumento de las inicialmente repercutidas, y no ha mediado requerimiento previo, debe realizar el ingreso, con los correspondientes recargos e intereses (salvo que sea consecuencia de un error fundado en Derecho o de alguna de las causas del artículo 80 LIVA), en la liquidación-declaración del periodo en que deba efectuarse la rectificación (párrafos primero y segundo).

3.2. Si la rectificación implica una reducción de las cuotas, el sujeto pasivo puede optar entre solicitar la devolución de ingresos indebidos o regularizar su situación en el plazo de un año (párrafo tercero).

4. Existen pues dos plazos sucesivos: uno primero, para rectificar las cuotas impositivas repercutidas, que es de cuatro años, con independencia de si la rectificación es al alza o a la baja, y otro, para que el sujeto pasivo regularice su situación tributaria, en cuyo caso, si la rectificación implica una minoración de las cuotas repercutidas y opta por llevar a cabo la regularización mediante declaración-liquidación, dispone de un año para obtener la devolución de las cuotas ingresadas en exceso en las arcas públicas, cuotas que, por lo demás, debe reintegrar al destinatario de la operación en cuanto implicaron un exceso, según precisa el artículo 89.Cinco LIVA, párrafo tercero, letra b), *in fine* (FJ 5.º).

Con base en todo lo anterior, el Alto Tribunal considera que:

[...] el artículo 89 LIVA debe interpretarse en el sentido de que la rectificación de las cuotas del IVA repercutidas como consecuencia de la modificación de la base imponible con arreglo a lo dispuesto en el artículo 80 LIVA debe efectuarse en el plazo de cuatro años que preceptúa el apartado Uno de aquel primer precepto. Una vez producida tal rectificación, si supone una modificación de las cuotas repercutidas a la baja, cuenta con un plazo de un año para regularizar su situación tributaria, sin perjuicio de que opte por instar un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, en virtud de lo dispuesto en el apartado Cinco, párrafo tercero, de dicho artículo 89 (FJ 6.º).

⁴⁹ En este sentido, el artículo 24.1 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RD 1624/1992, de 29 de diciembre) establece que:

En los casos a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto, el sujeto pasivo estará obligado a expedir y remitir al destinatario de las operaciones una nueva factura en la que se rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida, en la forma prevista en el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. En los supuestos del apartado tres del artículo 80 de la Ley del Impuesto,

podrá efectuar la rectificación de varias facturas previas en un único documento rectificativo, siempre que se identifiquen todas las facturas rectificadas y se describa la causa que motiva la rectificación.

Como quiera que la rectificación de las facturas va a suponer una anulación de las operaciones reflejadas en las mismas y efectuadas en su día por el falso trabajador autónomo, este último deberá instar el procedimiento de rectificación de las autoliquidaciones en las que se hubiera producido indebidamente un ingreso por IVA a favor de la Hacienda Pública⁵⁰, de quien cabrá esperar la devolución a favor de aquel de las cantidades indebidamente abonadas por tal concepto tributario⁵¹. A este respecto, si bien es cierto que el artículo 89.Cinco b) de la LIVA también contempla otra alternativa para rectificar las cuotas de IVA inicialmente repercutidas, consideramos que no resultará viable en el tema que estamos examinando, ya que presupone la continuidad del sujeto pasivo del tributo como titular de una actividad económica, circunstancia descartable desde el momento en que la persona

deberá expedirse y remitirse asimismo una copia de dicha factura a la administración concursal y en el mismo plazo.

La disminución de la base imponible o, en su caso, el aumento de las cuotas que deba deducir el destinatario de la operación estarán condicionadas a la expedición y remisión de la factura que rectifique a la anteriormente expedida. En los supuestos de los apartados tres y cuatro del artículo 80 de la Ley del Impuesto, el sujeto pasivo deberá acreditar asimismo dicha remisión.

⁵⁰ Vid. artículo 89.Cinco a) de la LIVA. Dicho procedimiento de rectificación de autoliquidaciones se encuentra desarrollado por los artículos 126 a 129 del RGIAT. En concreto, este último dispone lo siguiente:

1. Cuando una autoliquidación presentada hubiese dado lugar a un ingreso indebido de retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas a otros obligados tributarios, la legitimación para solicitar la rectificación, así como el derecho a obtener su devolución, se regulará por lo dispuesto en los artículos 32 y 221.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en las disposiciones reglamentarias dictadas en su desarrollo.

2. Los obligados tributarios que hubiesen soportado indebidamente retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas podrán solicitar y obtener la devolución de acuerdo con lo previsto en el artículo 14 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. Para ello, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación en la que se realizó el ingreso indebido conforme al apartado 4 de este artículo.

A efectos del requisito previsto en el artículo 14.2.c).4.º del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, se entenderá que el obligado tributario no tiene derecho a la deducción de las cuotas soportadas, cuando en un procedimiento de comprobación o inspección se declare que no procede la deducción de dichas cuotas por haber sido indebidamente repercutidas y el acto que hubiera puesto fin a dicho procedimiento hubiera adquirido firmeza. [...].

⁵¹ La devolución de ingresos indebidos, que deberá ser solicitada por el falso trabajador autónomo a través del procedimiento de rectificación de autoliquidación, está desarrollada en los artículos 14 a 16 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. La solicitud de devolución deberá instarse dentro del plazo de prescripción de cuatro años.

física prestadora del servicio ha pasado a calificarse –si se nos permite «con efectos retroactivos»– como trabajador por cuenta ajena⁵².

De todos modos, no podemos olvidar que una de las características esenciales del IVA es su neutralidad, lo que se traduce en el hecho de que, si la persona física prestadora de servicios tiene derecho a que se modifiquen, rectifiquen y, en definitiva, anulen las cuotas de IVA repercutidas a su cliente –con la apuntada consecuencia de la devolución que corresponda–, por idéntica razón tampoco podría haber deducido el IVA soportado de sus proveedores o satisfecho en sus adquisiciones, pues la pérdida de la condición de sujeto pasivo –al encuadrarse su estatus jurídico en el marco de una relación laboral– afecta a la totalidad de ese eslabón de la cadena de producción o distribución de bienes y servicios en el mercado. En otras palabras, dejaría de ser sujeto pasivo del IVA no solo frente a su único cliente (la empresa contratante) sino también ante sus proveedores de bienes y servicios. Ello conduce a sostener que la regularización del IVA de quien actuó como sujeto pasivo –sin serlo en realidad a la vista de una resolución judicial o administrativa firme– debería hacerse efectiva tanto en relación con las cuotas de IVA indebidamente repercutidas como respecto a las cuotas de IVA soportadas o satisfechas e, indebidamente también, deducidas.

La segunda situación que planteábamos al inicio sería aquella en la que la persona física, cuya relación contractual con la empresa ha sido calificada *a posteriori* como de naturaleza laboral, haya estado tributando en el IVA dentro del régimen especial simplificado con la simultánea aplicación en el IRPF de la estimación objetiva por signos, índices o módulos. En esta hipótesis, las cuotas de IVA repercutidas a los clientes –a quienes solo se les emitirá factura cuando sean empresarios o profesionales con derecho a deducir el IVA soportado– no coinciden con las que se toman en consideración para calcular el impuesto a ingresar en la Hacienda Pública. En efecto, como es sabido, en el régimen simplificado se aplican unas cuotas devengadas de IVA que se obtienen a partir de las unidades de módulos utilizadas en la actividad económica de que se trate, con el resultado de que siempre habrá una cuota mínima a ingresar, al menos en las tres primeras liquidaciones trimestrales. En realidad, solo en la última autoliquidación –la realizada al término del año natural– se puede deducir el IVA soportado a lo largo de todo el año, con la posibilidad de que esa regulari-

⁵² En efecto, de conformidad con el citado precepto legal, la segunda alternativa consiste en:

[...] regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

Como decimos, ello implicaría que la persona física continuase cumpliendo las obligaciones materiales y formales que le correspondiesen como sujeto pasivo del IVA, pues solo así se podría deducir en una posterior autoliquidación del impuesto el importe que hubiese ingresado de más en el pasado como consecuencia de una repercusión que nunca debería haberse producido, con la ulterior restitución de ese importe al destinatario de la operación.

zación determine una diferencia negativa cuyo importe –al igual que en el régimen general– podrá ser objeto de solicitud de devolución o de compensación en liquidaciones futuras.

Pues bien, lo cierto es que los preceptos legales que regulan el régimen especial simplificado en la LIVA (arts. 122 y 123) no contienen referencia alguna a la eventual aplicación en el mismo de los artículos 80.Dos y 89 del mismo cuerpo legal, que como hemos visto son los que permiten la modificación de la base imponible y la rectificación de cuotas repercutidas cuando, en el tema que nos ocupa, el sujeto pasivo ha tributado en el régimen general. La razón de fondo estriba en que las operaciones declaradas a la Administración tributaria en el régimen simplificado no son las realmente efectuadas con los clientes, sino una mera estimación objetiva de las mismas en aras de facilitar la liquidación del impuesto, por lo que no se puede proceder a la modificación de la base imponible correspondiente a una operación que no ha sido declarada como tal⁵³. Por consiguiente, no concurren aquí los requisitos necesarios para que la persona física pueda instar y obtener la devolución de los importes ingresados por IVA en tanto estuvo vigente la aparente relación mercantil con su cliente.

3.3. Repercusiones para la empresa empleadora

3.3.1. En la imposición sobre la renta

Una vez encuadrada la prestación de servicios de la persona física dentro del marco de una relación laboral, el siguiente paso consiste en hacer efectiva su afiliación y alta en el Régimen General de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta ajena, con la correspondiente cotización con arreglo a este último –durante el periodo máximo de los últimos cuatro años– tanto por parte de ese trabajador afectado como por la empresa con la que aparentemente mantuvo una relación de tipo mercantil. A esta última se le exigirán por la TGSS, al margen de las cotizaciones devengadas y no abonadas por el periodo regularizado, los posibles recargos e intereses de demora más, en su caso, las sanciones pecuniarias de que pueda ser merecedora dicha entidad por no haber dado de alta al trabajador en el mencionado Régimen General.

No todos los conceptos anteriores tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible en la base imponible del IS del que es sujeto pasivo la citada entidad mercantil. Los sueldos y salarios atrasados que esta última le adeude en su caso al trabajador, por derechos de contenido laboral reconocidos y no satisfechos (vacaciones no disfrutadas, diferencias positivas entre los importes facturados y el SMI, etc.), sí tendrán la naturaleza de gasto deducible en el citado impuesto, lo mismo que las cotizaciones devengadas a favor de la TGSS. Pero no es eso lo que sucede con las multas y sanciones –penales y adminis-

⁵³ *Id.* Resolución de la DGT de 31 de mayo de 2013 (V1797/2013 –NFC048062–).

trativas–, los recargos del periodo ejecutivo y los recargos por declaración extemporánea, respecto a los cuales el artículo 15 c) de la LIS declara expresamente su no deducibilidad. Estos últimos conceptos generarán, en consecuencia, la necesidad de realizar ajustes positivos sobre el resultado contable –pues sí son computables como gastos en la contabilidad–, lo que determinará una diferencia permanente en la base imponible que, como tal, no revertirá en ejercicios futuros. Idéntico tratamiento reciben en el IS todos aquellos gastos derivados de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico⁵⁴.

Mención aparte merecen los intereses de demora. Recordemos que estos tienen un carácter meramente indemnizatorio que trae causa de un retraso o dilación en el pago de una deuda, en el caso que nos ocupa con la TGSS. Estamos, pues, ante desembolsos de naturaleza financiera que, por otra parte, ni son contrarios al ordenamiento jurídico ni aparecen expresamente mencionados en la susodicha letra c) del artículo 15 de la LIS. Por consiguiente, teniendo en cuenta que los intereses de demora tienen la calificación de gastos financieros y el artículo 15 de la LIS no prevé especificidad alguna para los mismos, deben considerarse como gastos fiscalmente deducibles dentro de los límites de deducibilidad establecidos en el artículo 16 del mencionado cuerpo legal⁵⁵.

Desde el punto de vista de la imputación temporal, el criterio general que se aplica en el IS es el de devengo, que también se sigue en la contabilidad. Esto significa que los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al periodo impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros⁵⁶. Así las cosas, la empresa deberá atribuir los importes adeudados a la TGSS a los ejercicios económicos en que se devengaron para dicha entidad, con independencia del periodo impositivo en que se abonen, por lo que el sujeto pasivo deberá revisar y corregir las autoliquidaciones del IS correspondientes a dichos ejercicios afectados por tales conceptos.

⁵⁴ Vid. artículo 15 f) de la LIS.

⁵⁵ En este sentido, la Resolución de la DGT de 21 de diciembre de 2015 (V4080/2015 –NFC057227–) concluye señalando lo siguiente:

Por último, debe tenerse en cuenta la norma específica de imputación temporal prevista en el artículo 11.3 de la LIS, en relación con los intereses de demora. Respecto de los gastos del ejercicio son deducibles con los límites establecidos en el artículo 16 de la LIS. Respecto de los intereses de demora correspondientes a ejercicios anteriores, de acuerdo con el artículo 11.3 de la LIS serán deducibles en el periodo impositivo en que se registren contablemente con cargo a reservas [...], siempre que de ello no se derive una tributación inferior.

De todos modos, los intereses de demora derivados de actas de inspección y devengados bajo la vigencia de la Ley 43/1995 y del Real Decreto Legislativo 4/2004 no han sido considerados como gastos deducibles por el Informe de la AEAT de 7 de marzo de 2016 (Informe N1/8/16 de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica).

⁵⁶ Vid. artículo 11.1 de la LIS.

En conclusión, tras la regularización efectuada en el ámbito laboral, los mayores o menores gastos deducibles e imputables a los periodos impositivos respecto a los cuales la empresa actuó como cliente de la persona física y no como su empleadora, originarán en esa entidad el derecho a instar la rectificación de las autoliquidaciones presentadas por el IS –si considera que tales autoliquidaciones han perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos– o, por el contrario, la obligación de presentar autoliquidaciones complementarias por idéntico tributo –en los términos del art. 122.2 LGT–, respectivamente.

Sirvan también las consideraciones anteriores para el caso de que la empresa sea sujeto pasivo del impuesto sobre la renta de no residentes cuando opere en nuestro país mediante establecimiento permanente, pues en esa hipótesis el régimen general aplicable para la determinación de la base imponible imputable a dicho establecimiento es el mismo que se utiliza en el IS⁵⁷. Mayores problemas se plantearían si la entidad careciese en España de un establecimiento permanente, máxime si no es posible atribuirle en territorio español un lugar fijo de negocios y si tampoco tuviese aquí un agente dependiente, lo que en último término provocaría que la renta neta obtenida por dicha entidad no pudiese gravarse en nuestro país, toda vez que los convenios de doble imposición no suelen contemplar este tipo de situaciones⁵⁸.

3.3.2. En el IVA

Tanto si la persona física, cuyo servicio ha sido considerado –por resolución judicial o administrativa firme– propio de una relación laboral, ha operado en el régimen general como si lo ha hecho en el régimen especial simplificado del IVA, en ambos casos habrá expedido facturas a su cliente con unas cuotas de IVA que para esa empresa serán soportadas y, en principio, deducibles.

Pues bien, si la persona física obtuvo la devolución por la Administración tributaria de las cuotas indebidamente repercutidas o si la empresa a la que se las repercutió ha podido deducir el IVA soportado en tanto duró la aparente relación mercantil, ello determina que dicha entidad carezca del derecho a obtener de la Hacienda Pública la devolución del ingreso indebidamente realizado por la persona física que le prestó sus servicios.

⁵⁷ Vid. artículo 18.1 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

⁵⁸ Ante tal escenario, Falcón y Tella (2014, p. 3) plantea la necesidad de:

[...] modificar los convenios de doble imposición (y la ley interna) para ampliar el concepto de establecimiento permanente a efectos de imposición sobre la renta, de modo que se incluyan supuestos como el que nos ocupa, en que no existe un lugar fijo de negocios, ni un agente dependiente, pero sí acuerdos con otras personas residentes que permiten prestar de modo continuado los servicios que se ofertan.

Tal conclusión se desprende del artículo 14.2 c) del mencionado Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. Dicha disposición reconoce que tendrá derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos la persona o entidad que haya soportado la repercusión, cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades, pero únicamente si concurren los siguientes requisitos:

- 1.º Que la repercusión del importe del tributo se haya efectuado mediante factura cuando así lo establezca la normativa reguladora del tributo.
- 2.º Que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas. Cuando la persona o entidad que repercute indebidamente el tributo tenga derecho a la deducción total o parcial de las cuotas soportadas o satisfechas por la misma, se entenderá que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas cuando dicha persona o entidad las hubiese consignado en su autoliquidación del tributo, con independencia del resultado de dicha autoliquidación.

No obstante lo anterior, en los casos de autoliquidaciones a ingresar sin ingreso efectivo del resultado de la autoliquidación, solo procederá devolver la cuota indebidamente repercutida que exceda del resultado de la autoliquidación que esté pendiente de ingreso, el cual no resultará exigible a quien repercutió en el importe concurrente con la cuota indebidamente repercutida que no ha sido objeto de devolución.

La Administración tributaria condicionará la devolución al resultado de la comprobación que, en su caso, realice de la situación tributaria de la persona o entidad que repercute indebidamente el tributo.

- 3.º Que las cuotas indebidamente repercutidas y cuya devolución se solicita no hayan sido devueltas por la Administración tributaria a quien se repercutieron, a quien la repercutió o a un tercero.
- 4.º Que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas. En el caso de que el derecho a la deducción fuera parcial, la devolución se limitará al importe que no hubiese resultado deducible.

En suma, la posible falta de concurrencia de las dos últimas exigencias (devolución de cuotas indebidamente repercutidas por la persona física que prestó el servicio y derecho a la deducción de las mismas por la empresa que las soportó) determina que esa empresa a la que la persona física prestó el servicio no podrá instar la devolución del IVA indebidamente ingresado por esta última.

Referencias bibliográficas

- Álvarez Cuesta, H. (2018). La lucha contra los «falsos autónomos» en la prestación de servicios vía *app*. El caso «Deliveroo». *IUS-Labor*, 2.
- Arranz de Andrés, C. (2019). Medidas fiscales a favor del trabajador autónomo emprendedor en el IRPF. Una revisión crítica. *Quincena Fiscal*, 4 [BIB 2019/690].
- Bas Soria, J. (2015). El procedimiento de comprobación como procedimiento tendente a la íntegra regularización de la situación del obligado tributario. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 387.
- Bertrán Girón, M. (2017). Las cotizaciones sociales y la imposición sobre la renta en el ordenamiento jurídico español. Un nuevo paradigma. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 417.
- Falcón y Tella, R. (2014). La tributación de UBER (plataforma de servicios de transporte en vehículos particulares). *Quincena Fiscal*, 13 [BIB 2014/2229].
- Fernández Pavés, M.^a J. (1996). *Las cotizaciones a la Seguridad Social. Análisis jurídico tributario*. Madrid: Marcial Pons.
- García Moreno, V. A. (2015). Obligaciones conexas y principio de regularización integral. *Carta Tributaria*, 8.
- Jalil Najj, M. (2018). Digitalización y subcontratación: falsos autónomos. En VV. AA., *Descentralización productiva: nuevas formas de trabajo y organización empresarial. XXVIII Congreso de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social*. Madrid: Ediciones Cinca (Anexo en CD).
- López Candela, J. E. (2015). El principio de íntegra regularización tributaria: su alcance y efectos con especial referencia al IVA. *Actum Fiscal*, 106.
- Martínez Azuar, J. A. (2000). *Régimen fiscal de las cotizaciones a la Seguridad Social*. Madrid: Edersa.
- Miguel Canuto, E. de. (2016). Obligaciones tributarias conexas a la obligación regularizada por la Administración. *Quincena Fiscal*, 15 [BIB 2016/80142].
- Pérez Royo, F. (2000). Ingresos tributarios de la Seguridad Social. En J. J. Ferreiro Lapatza, J. Martín Queralt, F. Clavijo Hernández, F. Pérez Royo y J. M. Tejerizo López, *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*. (16.^a ed.). Madrid-Barcelona: Marcial Pons.
- Ramírez Gómez, S. (2017). La simulación en el ámbito tributario: estado de la cuestión en la doctrina y la jurisprudencia reciente. *Quincena Fiscal*, 8 [BIB 2017\11025].
- Urquiza Cavallé, A. (1997). *Las cotizaciones a la Seguridad Social*. Madrid: Marcial Pons.
- Urzí Brancati, C.; Pesole, A.; Fernández-Macías, E. (2019). *Digital Labour Platforms in Europe: Numbers, Profiles, and Employment Status of Platform Workers*. Luxembourg: EUR 29810 EN - Publications Office of the European Union (doi: 10.2760/16653, JRC117330).
- Vega Vega, J. A. (2018). Concepto y caracterización general del autónomo. En J. A. Vega Vega (Dir.), *Régimen jurídico de los autónomos. Aspectos mercantiles, administrativos, laborales y fiscales*. Madrid: Reus.
- VV. AA. (2010). *Plan Integral de Prevención y Corrección del Fraude Fiscal, Laboral y a la Seguridad Social*. Recuperado de <https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Sala_de_Prensa/Plan_int_prev_corr_fraude.pdf> (Consultado el 4 de febrero de 2020).



El impuesto sobre sociedades en 2019

Eduardo Sanz Gadea

Inspector de Hacienda del Estado (jubilado)

Extracto

Ante la ausencia de normas publicadas en el año precedente, relativas al impuesto sobre sociedades, este año el artículo habitual de novedades del referido impuesto se ha centrado en analizar las sentencias del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional más relevantes emitidas en 2019, especialmente las concernientes a operaciones financieras, de reestructuración y vinculadas, por cuanto, en buena parte, afectarán a la interpretación de los preceptos de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Palabras clave: impuesto sobre sociedades; novedades 2019; operaciones financieras; operaciones de reestructuración; operaciones vinculadas.

Cómo citar: Sanz Gadea, E. (2020). El impuesto sobre sociedades en 2019. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 446, 41-96.



The Spanish Corporate Income Tax in 2019

Eduardo Sanz Gadea

Abstract

In the absence of new Corporate Income Tax regulations in the last year, this year our regular paper on Corporate Income Tax novelties is focused on analyzing the most important Spanish Supreme Court and Spanish National Court decisions issued in 2019, especially those concerning financial transactions, reorganizations and transfer pricing, since they will affect the interpretation of the articles of the Spanish Corporate Income Tax Act (Law 27/2014).

Keywords: Corporate Income Tax; novelties 2019; financial transactions; reorganizations; transfer pricing.

Citation: Sanz Gadea, E. (2020). El impuesto sobre sociedades en 2019. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 446, 41-96.

Sumario

1. Introducción
2. Operaciones financieras
 - 2.1. Diferencia de fusión. *Leveraged-buy-out* –LBO– (SAN de 11 de enero de 2019, rec. núm. 315/2016 –NFJ073261–)
 - 2.1.1. Hechos y objeto controvertido
 - 2.1.2. Argumentación de la Sala
 - 2.1.3. Comentario crítico
 - 2.2. Préstamo participativo (SAN de 15 de julio de 2019, rec. núm. 252/2017 –NFJ075075–)
 - 2.2.1. Hechos y objeto controvertido
 - 2.2.2. Argumentación de la Sala
 - 2.2.3. Comentario crítico
 - 2.3. Gastos financieros (SAN de 5 de abril de 2019, rec. núm. 635/2016 –NFJ073939–)
 - 2.3.1. Hechos y objeto controvertido
 - 2.3.2. Argumentación de la Sala
 - 2.3.3. Comentario crítico
 - 2.4. Adquisición de acciones propias (SAN de 7 de febrero de 2019, rec. núm. 611/2016 –NFJ073562–)
 - 2.4.1. Hechos y objeto controvertido
 - 2.4.2. Argumentación de la Sala
 - 2.4.3. Comentario crítico
 - 2.5. Juros (SAN de 11 de noviembre de 2019, rec. núm. 363/2016 –NFJ075958–)
 - 2.5.1. Hechos y objeto controvertido
 - 2.5.2. Argumentación de la Sala
 - 2.5.3. Comentario crítico
 - 2.6. Derivados (SAN de 25 de febrero de 2019, rec. núm. 166/2015 –NFJ073051–)
 - 2.6.1. Hechos y objeto controvertido
 - 2.6.2. Argumentos de la Sala
 - 2.6.3. Comentario crítico
 - 2.7. Gastos financieros (SAN de 29 de marzo de 2019, rec. núm. 656/2015 –NFJ073557–)
 - 2.7.1. Hechos y objeto controvertido
 - 2.7.2. Argumentación de la Sala
 - 2.7.3. Comentario crítico

- 2.8. Recuperación de valor (SAN de 14 de noviembre de 2019, rec. núm. 238/2016 –NFJ076445–)
 - 2.8.1. Hechos y objeto controvertido
 - 2.8.2. Argumentación de la Sala
 - 2.8.3. Comentario crítico
 - 2.9. Eliminación de la doble imposición (SAN de 17 de abril de 2019, rec. núm. 384/2015 –NFJ074420–)
 - 2.9.1. Hechos y objeto controvertido
 - 2.9.2. Argumentación de la Sala
 - 2.9.3. Comentario crítico
 - 2.10. Gastos financieros. Procedimiento amistoso (SAN de 22 de abril de 2019, rec. núm. 688/2015 –NFJ073832–)
3. Operaciones de reestructuración
 - 3.1. Diferencia de fusión (SAN de 23 de octubre de 2019, rec. núm. 196/2016 –NFJ076105–)
 - 3.1.1. Hechos y objeto controvertido
 - 3.1.2. Argumentación de la Sala
 - 3.1.3. Comentario crítico
 - 3.2. Aportación no dineraria (SAN de 21 de marzo de 2019, rec. núm. 71/2017 –NFJ 073361–)
 - 3.2.1. Hechos y objeto controvertido
 - 3.2.2. Argumentación de la Sala
 - 3.2.3. Comentario crítico
 - 3.3. Subrogación en el derecho a la compensación de bases imposables negativas (SAN de 14 de octubre de 2019, rec. núm. 316/2016 –NFJ076108–)
 - 3.3.1. Hechos y objeto controvertido
 - 3.3.2. Argumentación de la Sala
 - 3.3.3. Comentario crítico
 - 3.4. Diferencia de fusión (SAN de 3 de abril de 2019, rec. núm. 91/2017 –NFJ076947–)
 - 3.4.1. Hechos y objeto controvertido
 - 3.4.2. Argumentación de la Sala
 - 3.4.3. Comentario crítico
 4. Operaciones vinculadas y asimilados
 - 4.1. Valor de mercado (SAN de 9 de mayo de 2019, rec. núm. 133/2017 –NFJ074040–)
 - 4.1.1. Hechos y objeto controvertido
 - 4.1.2. Argumentación de la Sala
 - 4.1.3. Comentario crítico

- 4.2. Sociedad profesional (SAN de 18 de julio de 2019, rec. núm. 424/2016 –NFJ075469–)
 - 4.2.1. Hechos y objeto controvertido
 - 4.2.2. Argumentación de la Sala
 - 4.2.3. Comentario crítico
- 4.3. Sociedades de profesionales (STS de 17 de diciembre de 2019, rec. núm. 6108/2017 –NFJ075741–)
 - 4.3.1. Hechos y objeto controvertido
 - 4.3.2. Argumentación de la Sala
 - 4.3.3. Comentario crítico
- 4.4. Principio de regularización íntegra (STS de 13 de noviembre de 2019, rec. núm. 1675/2018 –NFJ075575–)
 - 4.4.1. Hechos y objeto controvertido
 - 4.4.2. Argumentación de la Sala
 - 4.4.3. Comentario crítico
- 5. Otros
 - 5.1. Presunción de renta (SAN de 20 de febrero de 2019, rec. núm. 788/2015 –NFJ073257–)
 - 5.1.1. Hechos y objeto controvertido
 - 5.1.2. Argumentos de la Sala
 - 5.1.3. Comentario crítico
 - 5.2. Empresas de reducida dimensión (STS de 18 de julio de 2019, rec. núm. 5873/2017 –NFJ074245–)
 - 5.2.1. Hechos y objeto controvertido
 - 5.2.2. Argumentación de la Sala
 - 5.2.3. Comentario crítico

Referencia bibliográfica

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

1. Introducción

El CEF.- ha tenido, desde hace bastante tiempo, la amabilidad de permitirme comentar la legislación relativa al impuesto sobre sociedades (IS) aprobada en el año precedente. Las circunstancias políticas han impedido la aprobación de normas fiscales en 2019. Por esta razón, la presente colaboración se centra en las sentencias más relevantes de la Audiencia Nacional (AN) y del Tribunal Supremo (TS), emitidas en 2019, lo que ha exigido una labor preliminar de selección para espigar las más relevantes¹.

En este sentido, han sido preferidas las sentencias concernientes a operaciones financieras, de reestructuración y vinculadas, por cuanto, en buena parte, afectarán a la interpretación de los preceptos de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014). Por lo mismo, no se ha prestado atención a las, bastante numerosas, concernientes al régimen fiscal de las sociedades patrimoniales o a la deducción por reinversión.

2. Operaciones financieras

2.1. Diferencia de fusión. *Leveraged-buy-out* -LBO- (SAN de 11 de enero de 2019, rec. núm. 315/2016 -NFJ073261-)

2.1.1. Hechos y objeto controvertido

Los hechos fueron los típicamente determinantes de la operación conocida como *leveraged-buy-out* (LBO), o adquisición apalancada de sociedades. A tal efecto, se constituyó

¹ El CENDOJ, bajo la voz IS, proyectada sobre la AN, da cuenta de que las sentencias emitidas en 2019, todas por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso, se elevaron a 228, ofreciendo los textos de las 200 primeras. Si se descuentan de estas últimas aquellas que se referían al impuesto sobre la renta de no residentes y a otras materias no estrictamente relacionadas con el IS, el número de sentencias se reduce a 172, de las cuales fueron desestimatorias 92, distribuyéndose el resto entre estimaciones y estimaciones parciales. En buena parte de las sentencias se debatieron, junto a las cuestiones de fondo, las de carácter procedimental. Por razones exclusivamente procedimentales se produjeron 16 estimaciones, contra 24 desestimaciones.

una sociedad instrumental que, tras adquirir la participación sobre una entidad operativa mediante la financiación recibida de una entidad de crédito, se fusionó con ella.

El objeto controvertido fue determinar si la amortización de la diferencia de fusión, o fondo de comercio de fusión, era fiscalmente deducible. Por tanto, la sentencia no versó sobre la pertinencia de la deducción de los intereses inherentes a esa financiación.

2.1.2. Argumentación de la Sala

La sentencia reprodujo la argumentación de dos Sentencias anteriores de la AN, de 16 y 30 de noviembre de 2018 (recs. núms. 318/2015 –NFJ072667– y 311/2016 –NFJ072724–, respectivamente), centrándose en determinar si la operación de fusión podía acogerse, o no, al régimen fiscal especial del capítulo VIII del título VII del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), en cuanto presupuesto para la deducción de la amortización del fondo de comercio de fusión.

La Administración tributaria no consideró probado que, como consecuencia de la operación, se hubiese producido una racionalización o reestructuración de actividades económicas, sino que lo buscado fue el incentivo fiscal de la amortización del fondo de comercio, constitutivo de una ventaja fiscal, apenas neutralizada por la tributación en sede de las personas de las que se adquirió la participación.

La Sala, tras invocar algunas sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) y del TS concernientes a la materia, a la vista de que la operación tuvo su origen en una decisión de la Comisión Europea ordenando el cambio en la composición del accionariado por motivos de competencia, y de que la fusión formaba parte de los pactos relativos a la financiación obtenida, concluyó que aun cuando de la operación se derivara la afloración de un fondo de comercio «lo razonable es concluir que, al margen del efecto fiscal generador de la operación, en este caso concreto fue económico», de manera tal que era pertinente la aplicación del régimen fiscal especial del capítulo VIII del título VII del TRLIS y, por ende, la deducción de la amortización del fondo de comercio.

2.1.3. Comentario crítico

Varias son las cuestiones que se derivan de la controversia que resuelve la sentencia. He aquí las más relevantes: ¿Es la deducción de la amortización de un fondo de comercio surgido como consecuencia de una fusión impropia una ventaja fiscal? ¿Lo es cuando la fusión impropia constituye un eslabón de la operación de LBO o adquisición apalancada? ¿Es necesario acreditar la concurrencia de motivos económicos válidos para disfrutar de la aplicación del régimen fiscal especial? ¿Envuelve la operación LBO una asistencia finan-

ciera mercantilmente prohibida? ¿Ha resuelto la Ley 27/2014 las posibles incertidumbres en torno a esta figura financiera?

La ventaja fiscal es un término impreciso. En su sentido más amplio, una ventaja fiscal es toda deducción, sea de la base imponible o de la cuota íntegra. Un sentido más restringido cabe dar a este término cuando se utiliza en el contexto de una norma antiabuso que es, justamente, donde aparece como tal, tanto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) –art. 15–, como en la Ley 27/2014 –art. 89.3–. En dicho contexto, que es el apropiado al caso, la ventaja fiscal es esa deducción alcanzada vulnerando el espíritu y finalidad de la norma.

La finalidad de la amortización de la diferencia de fusión es neutralizar el exceso de imposición que se produciría en otro caso, en cuanto su importe hubiere sufrido una previa imposición en cabeza de los transmitentes de la participación. Esa neutralización también es pertinente en el caso de las operaciones LBO.

Sobre las operaciones LBO pesa el debate de la asistencia financiera, prohibida por el artículo 150 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC). Las sentencias del TS de 12 de noviembre de 2012 (rec. núm. 4299/2010 –NFJ049297–) y de 25 de abril de 2013 (rec. núm. 5431/2010 –NFJ076951–) han descartado que el LBO implique necesariamente un supuesto de asistencia financiera, pues el artículo 35 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, habría venido a dar cobertura a las fusiones apalancadas.

El referido precepto se sustenta, esencialmente, en la modificación que de la Segunda Directiva 77/91/CEE efectuó la Directiva 2006/68/CE, en cuyo considerando quinto se lee que «los Estados miembros deben poder permitir que las sociedades anónimas concedan ayuda financiera para la adquisición de sus acciones por terceros, en el límite de sus reservas distribuibles...». Por tanto, puede descartarse la presencia de asistencia financiera cuando el importe del endeudamiento asumido mediante la fusión por parte de la entidad operativa no exceda de la suma de su capital y reservas libres.

Medie o no asistencia financiera, lo cierto es que, por causa de la fusión, la entidad adquirida se hace cargo del pago de los intereses y de la devolución del préstamo concertado para su propia adquisición. Esta circunstancia, puesta de relieve por la inspección tributaria, fue acogida como determinante de una irregularidad por la Sentencia de la AN de 7 de mayo de 2007 (rec. núm. 313/2004 –NFJ025984–). Con todo, dichos intereses habrían de ser deducibles en la entidad adquirente instrumental y hechos efectivos, fiscalmente, en sede del régimen de los grupos fiscales, ¿o tal vez en sede de los socios de la entidad adquirente instrumental? Nótese que dichos socios últimos podrían ser residentes en el extranjero.

Sea como fuere, el artículo 16.5 de la Ley 27/2014 ha venido a aliviar las incertidumbres sobre la materia, pues el límite específico que establece está claramente dirigido a las ope-

raciones LBO, y la exención de las plusvalías de cartera establecida en su artículo 21.3 ha traído, como consecuencia lógica, la supresión tácita de la deducción de la amortización de la diferencia de fusión.

2.2. Préstamo participativo (SAN de 15 de julio de 2019, rec. núm. 252/2017 -NFJ075075-)

2.2.1. Hechos y objeto controvertido

Una entidad residente en territorio español transmitió la participación sobre varias entidades operativas residentes en territorio español a otra entidad también residente en territorio español, creada al efecto (R, antes N), quedando el precio aplazado. Posteriormente la participación sobre R fue transmitida a dos entidades residentes en los Países Bajos, las cuales también adquirieron el activo financiero inherente al precio aplazado, el cual fue sustituido por un préstamo participativo. En consecuencia, los intereses que venía pagando la sociedad instrumental a la entidad residente en territorio español comenzaron a ser pagados a las dos sociedades residentes en los Países Bajos. Los hechos afectaron a los periodos impositivos de 2010, 2011 y 2012.

La inspección tributaria calificó el préstamo participativo como fondos propios y, consecuentemente, negó la deducción de los intereses, en tanto que la entidad recurrente sostuvo la existencia de un préstamo, con origen en la transmisión de las participaciones sobre las sociedades operativas. El objeto del conflicto fue, por tanto, dilucidar si el préstamo participativo, cuyo origen estaba en la sustitución del precio aplazado debía, o no, ser calificado como integrante de los fondos propios.

2.2.2. Argumentación de la Sala

Para la Sala, lo relevante no fue la configuración del préstamo como participativo, sino el origen o causa del mismo. En efecto, la Sala estimó que no había existido una transmisión real de las participaciones sobre las sociedades operativas, por cuanto la sociedad transmitente participaba plenamente en la sociedad instrumental formalmente adquirente de dichas participaciones, de manera tal que:

[...] la venta no origina un desplazamiento de la propiedad de las participaciones de las sociedades operativas fuera del patrimonio de E... G..., ya que le siguen perteneciendo indirectamente a través de N..., ni tampoco E... G... puede considerarse en puridad titular de un activo realizable derivado de la venta de las participaciones, ya que es a la vez acreedora y deudora (como poseedora del 100 % del capital social de N...) del crédito por aplazamiento del precio de venta de las participaciones.

En suma, la Sala niega la existencia tanto de la transmisión de las participaciones como del crédito, y de ahí concluye en la pertinencia de la calificación como fondos propios del pasivo financiero formalizado como préstamo participativo, en el sentido propugnado por la inspección tributaria.

2.2.3. Comentario crítico

La argumentación de la Sala se aproxima al análisis propio de la simulación, en cuanto niega la existencia de los negocios formalizados.

Una argumentación propia de la calificación hubiera descansado sobre las normas mercantiles que establecen los criterios para distinguir entre fondos propios y pasivos financieros contenidos, básicamente, en el artículo 36 del Código de Comercio, la norma de registro y valoración 9.^a del Plan General de Contabilidad y el artículo 3 de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), de 5 de marzo de 2019. Este tipo de argumentación no se despliega formalmente en la sentencia, aun cuando puede atisbarse en la negación de que EG pueda considerar titular de un activo realizable, en cuanto poseedora del 100 % del capital de R (antes N). Ahora bien, el punto final de ese argumento conduce al desconocimiento de la personalidad jurídica de R (antes N), regresándose así al análisis típico de la simulación.

Desde luego, parece claro que el propósito comercial último no era otro que la transmisión de las participaciones sobre las sociedades operativas a un tercero. Sin embargo, de ahí no se sigue, necesariamente, la simulación. Bien se podría sostener que la transmisión a la sociedad instrumental (N, después R) no fue sino un eslabón para alcanzar el negocio efectivamente querido, esto es, la transmisión a un tercero de las participaciones en las entidades operativas.

Dicho esto, es lo cierto que la forma en cómo se alcanzó ese propósito comercial es aquel que provoca el mayor quebranto para la Hacienda Pública.

Véase: Se ha generado una deuda en una entidad residente en territorio español (R, antes N), de la que se derivan unos intereses a cargo de la misma que, desde el momento en que se sitúan en la posición acreedora unas entidades no residentes en territorio español, serán ingreso gravable en otra jurisdicción fiscal (Países Bajos). Ahora bien, cuando se minorra la base imponible mediante un conjunto de negocios que sean notoriamente artificiosos respecto del resultado querido y obtenido, se está transitando por la figura del conflicto en aplicación de la norma tributaria, en el sentido del artículo 15 de la LGT.

Como se ha indicado, los hechos se produjeron en 2010-2012. Tras el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público (Real Decreto-Ley 12/2012), con efectos

para los periodos impositivos iniciados el día 1 de enero de 2012, no son deducibles los intereses derivados de deudas contraídas con entidades del grupo mercantil, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, destinadas a la adquisición de participaciones a otras entidades del propio grupo. Sin embargo, la inspección tributaria no aplicó ese precepto, consecuente con su posición de recalificar el pasivo como fondos propios.

Tras la Ley 27/2014, la remuneración de los préstamos participativos otorgados entre entidades pertenecientes al mismo grupo mercantil se considera que remuneran los fondos propios. Sin embargo, como se ha indicado, lo relevante, para la sentencia, no fue la sustitución del precio aplazado de la compraventa por un préstamo participativo, sino la desconsideración del *iter* negocial conducente al negocio último deseado.

¿Ha escrito la Sala derecho con renglones... opinables?

2.3. Gastos financieros (SAN de 5 de abril de 2019, rec. núm. 635/2016 -NFJ073939-)

2.3.1. Hechos y objeto controvertido

Entidades pertenecientes al grupo multinacional S transmitieron, en los años 1999 y 2001, a SI, entidad dominante de un grupo fiscal español, la participación sobre entidades integradas en aquel, residentes en Portugal, Argentina y Brasil. Estas adquisiciones se financiaron, básicamente, mediante préstamos facilitados por una entidad del propio grupo multinacional, residente en Bélgica y, a la sazón, acogida al régimen fiscal de los centros de coordinación, determinante de una tributación efectiva muy reducida.

El objeto controvertido consistió en determinar si la operación descrita era determinante de un fraude de ley en el sentido del artículo 24 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (LGT de 1963) o de conflicto en aplicación de la norma tributaria en el de la LGT, de manera tal que, en caso afirmativo, los intereses de los referidos préstamos no serían fiscalmente deducibles. Se trató, por tanto, de un caso más del conflicto conocido como «gastos financieros».

Antes de entrar en el fondo del asunto, la Sala debió examinar si era pertinente la declaración de fraude o conflicto cuando los negocios jurídicos concernidos se habían producido en periodos impositivos no susceptibles de comprobación por causa de la prescripción.

2.3.2. Argumentación de la Sala

En lo concerniente a la prescripción, la Sala se limitó a recordar la doctrina sentada por el TS en Sentencias de 5 de febrero y 23 de marzo de 2015 (recs. núms. 4075/2013

–NFJ057615– y 682/2014 –NFJ057861–, respectivamente), a cuyo tenor «el derecho a comprobar e investigar no prescribe... la Administración puede usar dichas facultades para liquidar periodos no prescritos, pudiendo para ello comprobar e investigar operaciones realizadas en periodos que sí lo están, pero que sigan produciendo efectos...».

Una vez superado el escollo de la prescripción, la Sala se enfrentó al fondo del asunto, apoyándose en la jurisprudencia concerniente a la figura del fraude a ley tributaria, para concluir que:

[...] no se aprecia concurrencia de razón económica en la reestructuración del grupo mediante un préstamo intragrupo, al margen de la ventaja fiscal, pues la operación de financiación a través de un préstamo intragrupo, no es necesaria, desde el punto de vista económico, para una reestructuración de titularidad de participaciones meramente formal. A esta conclusión llegamos examinando la jurisprudencia del tribunal... no olvidemos que la jurisprudencia viene considerando que el préstamo intragrupo no es necesario desde un punto de vista económico, cuando la misma finalidad podía alcanzarse mediante una ampliación de capital, y anuda la opción por el préstamo a un comportamiento elusivo en cuanto da origen a la deducción tributaria que en el caso de ampliación de capital no existiría...

Señalando al artículo 10.3 del TRLIS como norma de cobertura y al artículo 4 del mismo texto legal como norma defraudada o eludida, y rechazando la pertinencia de enfocar la cuestión bajo el prisma de la subcapitalización, por cuanto:

[...] el que contemplamos no es un problema de subcapitalización, sino de utilización de una operativa tendente a eludir el pago del impuesto mediante la realización de una operación crediticia que es innecesaria y una transmisión formal de participaciones entre empresas vinculadas.

Así pues, transmisión puramente formal y operación crediticia innecesaria, diseñadas con una finalidad puramente fiscal, fueron los elementos determinantes de la irregularidad.

En fin, la Sala también rechazó que la regularización practicada por la inspección tributaria implicase una discriminación que infringiera el derecho comunitario habida cuenta de que, respecto de un grupo puramente nacional, también se hubiera podido apreciar la concurrencia de fraude o conflicto, puesto que:

[...] el requisito de la justificación económica de la operación, no puede quedar reducido al supuesto de grupos transfronterizos y no nacionales... por lo tanto, no existe obstáculo alguno de Derecho europeo para concluir que la falta del requisito de motivo económico válido en la operación, impide la deducción de intereses en préstamos intragrupo...

2.3.3. Comentario crítico

La sentencia se inscribe en la línea que los tribunales de justicia han venido manteniendo en relación con el conflicto de los gastos financieros. Varias decenas de sentencias, en su mayor parte confirmatorias de las regularizaciones tributarias practicadas, pueden ser resumidas así:

- La constatación de la existencia de unas operaciones que carecen de motivos económicos válidos y que persiguen exclusivamente finalidades fiscales, con violación del principio de capacidad económica, constituye un supuesto fáctico suficiente para apreciar el fraude a la ley tributaria o el conflicto en aplicación de la ley tributaria.
- La norma defraudada es el artículo 4 del TRLIS, relativo al hecho imponible, en tanto que la norma de cobertura es el artículo 10.3 del mismo texto legal, que acepta como elemento nuclear de la base imponible al resultado contable el cual queda afectado por los intereses derivados de los préstamos concertados para adquirir las participaciones.
- La controversia no ha de resolverse en sede de la normativa antisubcapitalización ni de la concerniente a las operaciones vinculadas. En efecto, no es aplicable el artículo 20 del TRLIS, en su redacción anterior al Real Decreto-Ley 12/2012, por cuanto no existen necesidades reales de financiación, como tampoco lo es el artículo 16 del TRLIS, por cuanto no se combate el importe de los intereses, sino que se rechaza, en sí misma, el conjunto de la operación.
- Aun cuando el efecto práctico de la regularización practicada provoque objetivamente discriminación o perjuicio de una libertad comunitaria, ello no sería contrario al ordenamiento comunitario ni a los convenios bilaterales para evitar la doble imposición, por cuanto aquella tiene por objeto combatir el abuso de derecho.
- Los convenios bilaterales para evitar la doble imposición no se oponen a las regularizaciones practicadas, por cuanto las mismas no crean obligaciones para los no residentes, ni pueden considerarse discriminatorias.
- La restricción a la deducción de intereses introducida por el Real Decreto-Ley 12/2012 no interfiere en la apreciación del fraude o conflicto. Con esta modificación normativa el legislador no habría venido sino a respaldar el criterio ya sustentado por la Administración.

Como se ha visto, la sentencia ha admitido la posibilidad de declarar el fraude de ley en relación con hechos habidos en un periodo prescrito, pero que determinaban efectos en otro u otros no prescritos.

En este punto, ha de ser citada la Sentencia del TS de 30 de septiembre de 2019 (rec. núm. 6276/2017 –NFJ075107–), la cual, resolviendo el recurso contra la Sentencia de la AN

de 1 de junio de 2017 (rec. núm. 123/2014 –NFJ069504–), entendió, de una parte, que las normas aplicables concernientes a la facultad de comprobación eran las vigentes en el periodo de origen de los hechos (2002, 2003), por tanto las establecidas en la LGT de 1963, y de otra, que estas normas, concretamente el artículo 109, no permitían tal comprobación, cuando, por el contrario, sí la permitían las normas de la LGT, concretamente el artículo 115.

Se notará que, con esta sentencia, el TS se aparta del criterio sentado en sus Sentencias de 5 de febrero de 2015 (rec. núm. 4075/2013 –NFJ057615–), 23 de marzo de 2015 (rec. núm. 682/2014 –NFJ057861–), 26 de octubre de 2015 (rec. núm. 3261/2014), 16 de marzo de 2016 (rec. núm. 3162/2014 –NFJ062529–) y 22 de junio de 2016 (rec. núm. 2218/2015 –NFJ063727–), para dar fuerza al sentado en las Sentencias de 26 de mayo de 2016 (rec. núm. 569/2015) y 17 de octubre de 2016 (rec. núm. 2875/2015 –NFJ069506–).

La mencionada Sentencia de la AN de 1 de junio de 2017 resume las alternancias habidas en la jurisprudencia, indicando que:

[...] la posición del Tribunal Supremo fue, inicialmente que si las actuaciones inspectoras se iniciaban con posterioridad al 1 de julio de 2004 era posible examinar la operación aunque fuese anterior a dicha fecha –criterio procedimental–; posteriormente el tribunal optó por aplicar el criterio sustantivo, que es el actualmente predominante y, por lo tanto, solo es posible que la Administración analice la operación prescrita que, como hemos indicado, produce efectos jurídicos en ejercicios posteriores, cuando la misma se haya realizado con posterioridad al 1 de julio de 2004.

La doctrina sentada por la citada Sentencia del TS de 30 de septiembre de 2019 admite ciertas observaciones, por cuanto, de una parte, las normas relativas a la comprobación tienen naturaleza procedimental, lo que implica que, por razón del tiempo, tradicionalmente se hayan venido entendiendo aplicables las vigentes en el lapso temporal en el que se desarrollan los procedimientos, y de otra que, aun cuando debieran entenderse aplicables las normas relativas a la comprobación vigentes en el periodo en el que se produjeron los hechos, esto es, las normas de la LGT de 1963, la literatura de los artículos 109 de la LGT de 1963 y 115 de la LGT, no presenta una diferencia sustancial, de manera tal que no se advierte la razón del tratamiento dispar.

En fin, resta por ver si esta jurisprudencia será válida a raíz del nuevo párrafo introducido en el artículo 115.1 de la LGT por la Ley 34/2015 (de modificación parcial de la LGT), ya que el mismo habilita explícitamente la comprobación de «hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en ejercicios o periodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66 a) citado en el párrafo anterior, hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido», sin establecer limitación alguna en relación con el tiempo en el que se produjeron esos hechos.

En rigor, este párrafo no implica una novedad, sino que ha venido a clarificar la cuestión controvertida. En este sentido, la exposición de motivos de la Ley 34/2015, indica que:

[...] la reforma incorpora una aclaración de carácter trascendente, explicitando en el texto positivo la interpretación del conjunto normativo que regula el derecho a comprobar e investigar por parte de la Administración... la prescripción del derecho a liquidar no trasciende, en ninguno de sus aspectos, al derecho a comprobar e investigar, derecho que solo tendrá las limitaciones recogidas en la ley en los supuestos en los que expresamente se señalan en el propio texto legal...

La liquidación tributaria derivada de un procedimiento tributario está sujeta a prescripción, pero la comprobación desplegada en el mismo debería poder proyectarse respecto de todos los hechos relevantes al efecto, cualquiera que fuere el tiempo en el que se produjeron. Sea como fuere, el puro paso del tiempo irá dejando atrás, paulatinamente, los supuestos disruptivos.

2.4. Adquisición de acciones propias (SAN de 7 de febrero de 2019, rec. núm. 611/2016 -NFJ073562-)

2.4.1. Hechos y objeto controvertido

En ejecución de un acuerdo de reducción del capital, por un valor nominal de 4 millones de euros, la entidad procedió a la adquisición de acciones propias para su amortización, desembolsando algo más de 30 millones de euros, surgiendo una reserva negativa que, sin embargo, fue inmediatamente neutralizada mediante la percepción de dividendos distribuidos por entidades controladas. Para financiar la operación se contrajo un préstamo, cuyos intereses, en cuanto gasto contable, minoraron el resultado contable y, por ende, la base imponible.

La inspección tributaria negó la deducción de los intereses por no estar correlacionados con los ingresos, con fundamento en el artículo 14.1 e) del TRLIS, en tanto que la entidad recurrente sostuvo la deducción en la existencia indiscutible de un gasto contable, debidamente registrado, con fundamento en el artículo 10.3 del TRLIS, alegando, al tiempo, la legitimidad de la operación y su carácter mercantil, al margen de cualquier liberalidad.

2.4.2. Argumentación de la Sala

El objeto controvertido ya había sido abordado, en relación con periodos impositivos precedentes, por la Sentencia de la propia AN de 6 de marzo de 2014 (rec. núm. 124/2011 -NFJ054264-), la cual fue confirmada por la Sentencia del TS de 9 de julio de 2015 (rec.

núm. 2464/2014 –NFJ076946–). Por esta razón, la argumentación de la Sala reprodujo los contenidos esenciales de esta sentencia.

Dicha argumentación descansó, básicamente, en la relación de accesoriadad de los intereses respecto de la operación para la cual se contrajo el préstamo de los que aquellos traían causa, de manera tal que no determinando tal operación rentas para la entidad, de acuerdo con lo establecido en el artículo 15.10 del TRLIS, tampoco los intereses podrían determinarla, lo que se traducía en su carácter no deducible. Por tanto, «si la operación de crédito tenía por objeto llevar a cabo esa adquisición de la propia cartera... y tal operación no generaba rentas positivas o negativas... el mismo régimen jurídico debe seguir la naturaleza de los gastos contraídos para hacerla efectiva...».

Adicionalmente, sostuvo que la operación, en sí misma, era ajena a toda manifestación de riqueza gravable en sede de la entidad y, por ende, a la actividad empresarial propiamente dicha, «lo que significa que el gasto financiero debido a la entidad bancaria prestamista para financiar la operación no tiene naturaleza deducible, conforme al artículo 14.1 e)...».

2.4.3. Comentario crítico

El artículo 140.1 b) del TRLSC autoriza a la sociedad a adquirir sus propias acciones a los efectos de hacer efectivo un acuerdo de reducción del capital social. La norma de registro y valoración 9.^a 4 del Plan General de Contabilidad establece que las transacciones de la empresa con sus propios instrumentos de patrimonio se registrarán como una variación de fondos propios sin que pueda registrarse resultado alguno en la cuenta de pérdidas y ganancias, y los gastos inherentes a estas transacciones deberán reflejarse como menores reservas. Los artículos 5.3, 7.4 y 20 de la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019 desarrollan la norma contable precedente.

Las operaciones de adquisición de acciones propias para su amortización implican la devolución a los socios de sus aportaciones y la distribución de las reservas correspondientes. Esa devolución y distribución suponen la disminución del activo o, si la entidad desea mantenerlo a fin de continuar el curso normal de sus actividades, la concertación de un pasivo financiero. Este ha sido el caso de la operación examinada por la sentencia. Desde esta consideración, los intereses relativos a ese pasivo financiero son necesarios para la realización de las actividades mercantiles de la entidad.

Véase: Si una entidad financia la operación mediante el dinero obtenido en la transmisión de unos activos, reales o financieros, no soportará intereses, pero perderá el rendimiento de esos activos, en tanto que si la financia mediante el dinero obtenido en la concertación de un préstamo retendrá ese rendimiento, pero soportará intereses. Las dos operaciones deberían tener el mismo tratamiento fiscal, de manera tal que, si los intereses se consideran no deducibles, habría de considerarse gravable el rendimiento desdeñado, lo cual, bien se comprende, sería incorrecto.

La reducción al absurdo muestra que la argumentación de la Sala, y por ende de la inspección tributaria, seguramente correcta desde la perspectiva de la regla de que lo accesorio ha de seguir a lo principal, no lo sería desde la perspectiva estrictamente económica.

Dicho esto, ha de matizarse que cuando el precio pagado a los accionistas excede del valor teórico de la acción, no solamente se devuelven aportaciones y distribuyen beneficios acumulados, sino que también se distribuyen beneficios no realizados, pero que se espera realizar en el futuro. Pues bien, la parte de los intereses que corresponde a la porción del préstamo imputable al exceso del precio sobre el valor teórico no debería ser deducible en sede de la sociedad, pues aun cuando el préstamo haya sido concertado por la entidad, los verdaderos beneficiarios son los accionistas, los cuales hacen suyos unos activos correspondientes a unos beneficios que todavía no ha realizado la sociedad. Estos intereses constituyen, por la razón expuesta, una remuneración de los accionistas, fiscalmente no deducible en los términos del artículo 14.1 a) del TRLIS y del artículo 15 a) de la Ley 27/2014.

La consulta núm. 3 del ICAC, de diciembre de 1999 (BOICAC núm. 40 –NFC010556–) dio respuesta a esa situación habilitando una reserva de signo negativo, y la Sentencia del TS 20 de mayo de 2010 (rec. núm. 2970/2005 –NFJ039290–) la explicó indicando que:

[...] si la sociedad no tiene reservas suficientes para aplicarlas en la reducción del capital, en tal caso el exceso del precio de adquisición de las acciones propias sobre el valor del nominal del capital amortizado y las reservas expresas objeto de reducción, a efectos contables, no representan un gasto sino que se recoge en una cuenta de reservas con saldo negativo (saldo deudor) que minorra los fondos propios de la sociedad. Dicho saldo representa la parte de las reservas tácitas de la sociedad que **afiorarán en el futuro** a las cuales no renuncia el socio que ve amortizada su participación (la negrita es nuestra).

La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 8 de octubre de 2015 (RG 4085/2013 –NFJ060457–), ante un supuesto de adquisición de acciones propias para su amortización, indicó:

[...] que no se esta negando por este tribunal ni por la Inspección la deducibilidad de los gastos financieros asociados a cualquier distribución de beneficios, sino solo la de los «intereses computados por el obligado tributario por el préstamo participativo obtenido de la sociedad vinculada HD, SARL, en el importe correspondiente a los fondos propios negativos derivados de la operación de compra y amortización de participaciones propias, hasta el momento en que se restaura el equilibrio patrimonial de la entidad con la ampliación de capital producida el 28 de octubre de 2008, por constituir retribución a los socios que tienen la consideración de gasto fiscalmente no deducible...

Así pues, la inspección tributaria, en el caso abordado por la aludida resolución del TEAC, no negó la deducción de los intereses correspondientes a préstamos tomados para distribuir beneficios, sino solamente de aquellos imputables a la generación de una reserva negativa. El TEAC lo explica de manera convincente indicando que:

[...] frente a las alegaciones del obligado, debe señalarse que ambas situaciones (deducción de intereses relativos a pasivos financieros tomados para financiar una distribución de reservas y deducción de intereses imputables a reservas negativas) son completamente diferentes. La distinción radica en la determinación de los beneficiarios últimos de dicha financiación. Cuando una sociedad dispone de reservas susceptibles de reparto, existen en su balance una serie de activos que constituyen la contrapartida contable de esos fondos propios (pasivo) instrumentados bajo la forma de reservas. En consecuencia, cabría realizar el reparto de dichas reservas mediante la atribución a los socios de esos activos-contrapartida en la debida proporción... en el supuesto aquí analizado, no existen activos en sede de la sociedad en importe suficiente para proceder al reparto de reservas. O lo que es lo mismo, no existen reservas positivas suficientes para absorber el pago a efectuar a los accionistas. Ello determina que el recurso al endeudamiento externo no tiene como finalidad, en la parte correspondiente a esa retribución de fondos propios, proporcionar a la sociedad la posibilidad de seguir disfrutando de activos que, de otra forma, hubieran acabado en manos de los socios como reparto efectivo de reservas. No hay beneficio alguno para la sociedad directamente imputable a esa financiación externa. El beneficio es, en este supuesto, para los socios «salientes» que perciben esos beneficios anticipados con cargo a dicha financiación. Ahí radica la diferencia entre situaciones que la reclamante pretende equivalentes.

La doctrina precedente capta certeramente la significación de los intereses de los préstamos tomados para efectuar distribuciones a los socios a través de una operación de adquisición de acciones propias: solamente los correspondientes a la generación de una reserva negativa deben ser no deducibles. Como corolario, los relativos a préstamos asociados a distribuciones de beneficios deben ser deducibles.

2.5. Juros (SAN de 11 de noviembre de 2019, rec. núm. 363/2016 -NFJ075958-)

2.5.1. Hechos y objeto controvertido

La entidad, residente en territorio español, recibió ingresos financieros procedentes de su filial residente en Brasil, bajo el concepto de juros, y sufrió gastos derivados de la financiación recibida de su matriz, residente en Luxemburgo, a título de préstamo participativo.

El objeto controvertido consistió en calificar los ingresos y gastos referidos, sea como dividendos o intereses, ya que de esa calificación dependía la tributación.

2.5.2. Argumentación de la Sala

En lo concerniente a los ingresos derivados de la filial brasileña, la Sala se limitó a recordar casos precedentes resueltos por la misma, mediante las Sentencias de 27 de febrero y 22 de octubre de 2015 (recs. núms. 232/2011 –NFJ053848– y 463/2012 –NFJ061175–, respectivamente), confirmadas por las Sentencias del TS de 16 de marzo y 15 de diciembre de 2016 (recs. núms. 1130/2014 –NFJ062303– 3949/2015 –NFJ065187–, respectivamente), en el sentido de calificar tales ingresos como dividendos, respecto de los que se cumplían las condiciones del artículo 21 del TRLIS para disfrutar de exención. Por tanto, la argumentación sobre el fondo del asunto estaba, más bien, contenida en las sentencias de referencia. En este sentido, la citada sentencia del TS de 16 de marzo de 2016 afirmó que los ingresos concernidos «proceden de la existencia de beneficios de la filial brasileña y el título que da derecho a su percepción es la participación de socio en el capital social mediante la tenencia de acciones».

Por lo que se refiere a los gastos relativos a la matriz luxemburguesa, la Sala confirmó el criterio de la inspección tributaria, a cuyo tenor los mismos debían ser calificados como participación en beneficios, por cuanto, aun reconociendo la figura del préstamo participativo, en el caso examinado no se había fijado un plazo preciso para el reembolso del préstamo, y además la matriz tenía la facultad de transformar el préstamo participativo en capital, a su voluntad.

2.5.3. Comentario crítico

Sean los juros intereses o dividendos, es lo cierto que respecto de los mismos no se podía producir un supuesto de doble imposición, por cuanto la legislación fiscal brasileña los excluía de tributación. Sin embargo, las sentencias de los tribunales no han concedido importancia a tal circunstancia, y ello a pesar de que el artículo 21 del TRLIS llevaba por título «Exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español».

Tal vez una interpretación del artículo 21 del TRLIS atendiendo a su objeto y finalidad hubiera debido llevar a rechazar la exención. Sin embargo, la sentencia que se comenta desechó esta posibilidad, por cuanto, a su entender:

[...] lo pretendido por el legislador del art. 21 TRLIS fue no solo eliminar la doble imposición sino también impulsar la internacionalización de las empresas españolas... sin que las diferencias entre el impuesto de sociedades del Estado de residencia de la filial y el impuesto de sociedades de la matriz, puedan afectar a la aplicación de la exención.

En realidad, poco margen de decisión quedaba a la Sala, habida cuenta de las mencionadas sentencias del TS.

¿Cambiará el criterio de los tribunales a la vista del penúltimo párrafo del artículo 21.1 de la Ley 27/2014, que deniega la aplicación de la exención «respecto del importe de aquellos beneficios o participaciones en beneficios cuya distribución genere un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora»?

Seguramente podrá ayudar a ello el bagaje del proyecto BEPS (erosión de la base imponible y traslado de beneficios), en particular la recomendación de que ninguna renta debe escapar, simultáneamente, a la tributación de las dos jurisdicciones fiscales concernidas.

Por lo que se refiere a la distinción entre fondos propios y pasivos financieros, se está ante un tema clásico de la imposición sobre los beneficios, por cuanto la remuneración de los primeros no es fiscalmente deducible.

En la actualidad, esta distinción debe efectuarse tomando en consideración lo previsto en el artículo 36 b) del Código de Comercio, a cuyo tenor se consideran pasivos las «obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, cuya extinción es probable que dé lugar a una disminución de recursos que puedan producir beneficios económicos». A partir de este mandato, los capítulos I y II de la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019 establecen los pertinentes desarrollos. A su tenor, los préstamos participativos deben considerarse como pasivos financieros.

Sin embargo, el artículo 15 a) de la Ley 27/2014 les confiere, a efectos fiscales, la consideración de fondos propios, en cuanto se hubieren constituido entre entidades del mismo grupo mercantil en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio. Coherentemente, los correspondientes rendimientos disfrutarán de exención en sede del perceptor, excepto si hubieren constituido un gasto fiscalmente deducible, lo que podrá acontecer cuando la entidad prestataria no sea residente en territorio español.

La sentencia, relativa a periodos impositivos anteriores a la Ley 27/2014, no niega a los préstamos participativos la consideración de pasivo financiero, sino que, analizando las cláusulas contractuales de la operación financiera concernida, halla en ella las notas distintivas de los fondos propios.

¿Por qué las partes, entre sí vinculadas por la relación matriz-filial, concertaron la operación financiera en términos tan débiles frente a la deducción fiscal cuando, sin duda, hubieran podido hacerlo en forma más resistente?

Desde luego esta pregunta no se puede responder, con visos de acierto, desde el observatorio de un tercero. Con visos especulativos se podría apuntar al objetivo de lograr, al tiempo, la deducción en España y la no tributación en Luxemburgo, bajo la normativa de

exención-participación, circunstancia esta última que efectivamente sucedió. Se podría, incluso, extender la especulación ligando las dos operaciones financieras concernidas. Así, el régimen de los juros anularía la tributación brasileña, y no motivaría la española, y las rentas del préstamo participativo pretenderían la deducción española y ganarían la exención luxemburguesa. Es una pura especulación sobre lo que pudo pasar y no pasó, por virtud de la no deducción de los intereses del préstamo participativo.

2.6. Derivados (SAN de 25 de febrero de 2019, rec. núm. 166/2015 -NFJ073051-)

2.6.1. Hechos y objeto controvertido

De entre las diversas controversias examinadas, la más relevante consistió en la adquisición en el mercado de valores de acciones de entidades residentes en territorio español a entidades extranjeras, y simultánea contratación de un *equity swap* en cuya virtud las acciones serán vendidas por un precio igual al precio de compra más una parte sustancial del dividendo percibido.

El objeto controvertido consistió en determinar si la operación referenciada ameritaba la deducción para evitar la doble imposición de dividendos del artículo 30 del TRLIS, así como la imputación de la retención, como era pertinente en relación con los dividendos, o, por el contrario, la conjunción de los dos contratos determinaba una renta financiera en el importe de la diferencia entre las cantidades entregadas (compraventa) y las recibidas (*equity swap*), ajena tanto a la deducción como a la imputación.

La Administración tributaria observó que:

[...] aunque formalmente se han producido las compraventas de acciones y los contratos de derivados (*equity swap*), del resultado práctico derivado de la celebración conjunta de los mismos, se percibe que la finalidad pretendida no era la transmisión de la cosa vendida, sino que existía una motivación fiscal consistente en poder cobrar Bankinter el dividendo, para lo cual se instrumentalizó una titularidad transitoria, y los derivados se instrumentalizaron para poder poner a disposición de la entidad no residente el dividendo cobrado por Bankinter, libre de tributación por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

En tanto que para la entidad recurrente:

[...] los negocios jurídicos realizados por Bankinter se enmarcan en las típicas operaciones de compra y venta de valores en el mercado de contado y la contratación de derivados de cobertura, en las que Bankinter intercambia riesgos de un

determinado activo financiero por riesgos diferentes (vg. tipos de interés, tipo de cambio, etc.) con su contraparte, obteniendo una rentabilidad neta de mercado, acorde con la práctica habitual de los mercados.

De manera tal que rechaza «que hubo un acuerdo de voluntades entre Bankinter y los distintos operadores internacionales, para burlar el carácter ciego del mercado de valores, como instrumento para conseguir un efecto fiscal favorable».

En suma, el objeto controvertido se centró en la calificación de los contratos en presencia, ya que de la misma dependen las consecuencias fiscales.

2.6.2. Argumentos de la Sala

La regularización tributaria se hizo eco de la Resolución del TEAC de 16 de septiembre de 2005, confirmada por la Sentencia de la AN de 18 de diciembre de 2008 (rec. núm. 633/2005 –NFJ031330–), la cual, a su vez, fue ratificada por la Sentencia del TS de 15 de diciembre de 2011 (rec. núm. 668/2009 –NFJ076952–).

Los elementos esenciales de la operación examinada en esas sentencias consistieron en la transmisión de la participación sobre una entidad residente en territorio español a otra entidad también residente en dicho territorio por parte de una entidad no residente en territorio español y posterior retrocesión, en virtud de opciones cruzadas de compra y venta. La mencionada Sentencia de la AN de 18 de diciembre de 2008 concluyó que no había una auténtica adquisición de las acciones, sino más bien un mandato para cobrar el dividendo y transferirlo al no residente bajo la forma de diferencia entre los dos precios.

La Sala, tomando razón de ese antecedente, realizó un análisis comparativo de las dos situaciones, esto es, la examinada en la citada Sentencia de 18 de diciembre de 2008, y aquella que constituía el objeto controvertido, con los siguientes resultados:

- Adquisición de las acciones en el mercado, sin que exista obligación de recompra, frente a la adquisición bilateral con un acuerdo de recompra.
- Pluralidad de partes contractuales, frente a dualidad de partes contractuales.
- No relación temporal de la operación respecto de la distribución del dividendo, frente a específica y demostrada relación temporal.
- Permuta financiera común en el mercado, frente a opción cruzada de compra-venta entre las partes de la adquisición de acciones bilateral.
- Variedad en la mecánica de ejecución de las operaciones, con remuneraciones normales según el mercado, frente a patrón único de ejecución.
- Riesgos financieros de volatilidad, frente a riesgos mínimos.

Por tanto:

[de] este análisis objetivo no cabe sino concluir que el argumento de autoridad que para la resolución del TEAC, que ahora fiscalizamos, supuso la anterior resolución del TEAC de 16 de septiembre de 2005 y nuestra sentencia de 18 de diciembre de 2008, no es hábil para sustentar un juicio de valor o calificación coincidente, porque los supuestos de hecho no son coincidentes, sino que muestran las diferencias sustanciales apuntadas.

Salvado el obstáculo del precedente, la Sala rechaza que la causa de las operaciones realizadas sea la obtención de una ventaja fiscal consistente en obtener la deducción por doble imposición y la imputación de la retención, respecto de unos dividendos que no se han integrado efectivamente en la base imponible, por cuanto:

[...] la mecánica de las operaciones, narrada por la demanda, tiene toda la lógica: las operaciones de compraventa de acciones se realizan a través de *brokers* residentes en España, con gran implantación en el mercado en este tipo de operaciones (Ahorro Corporación, BBVA, etc.). Este intermediario español, como es práctica habitual, trataría de asegurar el buen fin de la operación bursátil con un bróker global, que son los que cuentan con una cartera de clientes de tamaño suficiente para realizar estas operaciones; son los operadores bursátiles (*brokers*) los que negocian entre sí, a través de los diferentes sistemas, sin que exista contacto directo entre comprador y vendedor, para así garantizar la formación regular y transparente de los precios del mercado, que por eso recibe la calificación de «ciego», salvo que se trate de la operativa que recibe el nombre de «aplicaciones», en las que las partes se ponen de acuerdo, pero quedan sujetas a obligaciones de información para no quebrantar la transparencia y el buen funcionamiento de los mercados. Pues bien, no consta que la compraventa de acciones examinada se hiciera a través de aplicaciones, o, al menos nada ha dicho la Administración Tributaria. De esta operativa no se puede concluir, si no existe otra prueba, que estos *brokers* le comunicaran a Bankinter quiénes podrían ser los tenedores últimos de las acciones objeto de la compraventa...

2.6.3. Comentario crítico

Si es cierto que las operaciones examinadas son distintas de aquellas analizadas en la Sentencia de 18 de diciembre de 2008, no lo es menos que en la base imponible del IS se integraron, de una parte, los dividendos procedentes de las acciones adquiridas, y de otra, los resultados inherentes a las permutas financieras concertadas respecto de esas acciones, de manera tal que la renta correspondiente a ese conjunto de operaciones fue muy inferior al importe del dividendo.

La Sentencia de la AN de 26 de octubre de 2018 (rec. núm. 585/2016 –NFJ072162–) examinó una situación en la que, respecto de una cartera de valores cotizados, se había contratado una cobertura en cuya virtud, mediante el pago de una prima, se garantizaba la estabilidad del valor de las acciones. Pues bien, a su tenor, la deducción para evitar la doble imposición de dividendos solo se podía admitir en la porción de los dividendos que excedían del importe de la prima, ya que:

[...] si no hay doble imposición, no hay derecho a la deducción; y esa falta de doble imposición se puede producir tanto porque el dividendo no se lleve a la base imponible, como porque, junto con este y simultáneamente, se lleve a la misma un gasto por el mismo importe y que traiga causa de su percepción.

Existe contradicción entre esta sentencia y la que se comenta, en la medida en que se entienda que el pago correspondiente a los contratos de cobertura implica un gasto que trae causa de la percepción del dividendo. La cobertura lo es de la inversión financiera, y el dividendo es su rendimiento. En este sentido, podría defenderse la relación causal.

Sobre el dividendo, en cuanto rendimiento de una inversión financiera, pueden mediar determinadas circunstancias que matizan su integración en la base imponible. Así, entre otras:

- La obligación de transferirlo en virtud de un contrato de préstamo de valores.
- La obligación de pagar intereses respecto de la financiación imputable a la adquisición de las acciones de las que procede el dividendo.
- La obligación de efectuar un pago en virtud de un contrato relativo a las acciones de las que procede el dividendo o a otras homogéneas.
- La obligación de permutar con el rendimiento de otra inversión financiera.
- La contabilización del dividendo como recuperación del valor de adquisición de la participación.

En el primer caso, el artículo 21.2.3.º de la Ley 27/2014 establece que la exención se practicará, bajo el cumplimiento de ciertos requisitos, en sede de la entidad beneficiaria de la transmisión del dividendo o propietario económico de las acciones, en tanto que en el último no ha lugar a la exención por cuanto no hay integración de renta en la base imponible. En ausencia de una norma restrictiva parece que en los restantes casos es procedente la exención del dividendo. Por otra parte, su exclusión provocaría doble imposición, en la medida en que los intereses o las otras rentas, han debido tributar en sede de la entidad que las haya percibido. Sin embargo, cuando esa entidad no sea residente en territorio español, el efecto que produce la exención es la no tributación de otras rentas que pudiera haber obtenido la entidad perceptora del dividendo. El equilibrio se restablece mediante la tributación de la entidad no residente por el IRNR, lo que no siempre será posible debido a las exenciones previstas en el mismo.

2.7. Gastos financieros (SAN de 29 de marzo de 2019, rec. núm. 656/2015 -NFJ073557-)

2.7.1. Hechos y objeto controvertido

Los hechos fueron los típicos de una operación de adquisición de participación interna mediante financiación interna, si bien en el contexto de la unificación de dos grupos multinacionales, con presencia en España. La Sentencia del TS de 26 de febrero de 2015 (rec. núm. 4072/2013 -NFJ058191-) anuló la declaración de fraude a la ley tributaria declarada, mediante Resolución de 4 de junio de 2009, respecto de los periodos impositivos 2002-2004. La Resolución de 28 de septiembre de 2012 declaró el fraude a la ley tributaria, respecto de los periodos impositivos 2006-2009, sobre la base de los mismos hechos, con la única diferencia de que el préstamo interno había sido renovado y ligeramente ampliado. La Resolución del TEAC de 2 de julio de 2015, por tanto, ya conociendo la sentencia del TS, mantuvo la declaración de fraude a la ley tributaria.

El objeto controvertido consistió en determinar si la sentencia del TS produjo el efecto de cosa juzgada.

2.7.2. Argumentación de la Sala

La Sala advirtió que el supuesto fáctico de las dos declaraciones de fraude de ley era el mismo, lo que se derivaba no solo de los hechos en presencia, sino que la refinanciación fuera un elemento diferenciador significativo, sino también de que el procedimiento se sustanció de acuerdo con el artículo 24 de la LGT de 1963, de acuerdo con las normas transitorias de la LGT, justamente por haberse producido los hechos supuestamente fraudulentos antes de su entrada en vigor.

En consecuencia, la Sala apreció la existencia de cosa juzgada, por cuanto las operaciones concernidas:

[...] son las mismas, y si aquellas no fueron [fraudulentas] para los ejercicios 2002 a 2004, porque así lo declaró una sentencia firme, no hay posibilidad alguna en este procedimiento de afirmar otra cosa para los ejercicios 2006 a 2009, aun cuando los intereses a deducir en estos últimos años arranquen del préstamo de 2006.

2.7.3. Comentario crítico

Lo relevante de la sentencia está, no tanto en ella, sino en la sentencia del TS que declaró la inexistencia de fraude a la ley tributaria. Esta sentencia supuso una quiebra en el

sendero de sentencias favorables a la Administración tributaria. Vale la pena, pues, detenerse en la misma.

El supuesto fáctico tuvo como trasfondo la unificación de dos grupos multinacionales, dando lugar al grupo GISK, y a la subsiguiente agrupación en España de las entidades pertenecientes a los mismos en un único grupo fiscal, a cuyo efecto, la entidad dominante adquirió la participación total sobre la entidad GW, de una entidad del grupo mercantil, residente en Luxemburgo, la cual fue financiada mediante un préstamo concedido por la misma.

La sentencia de la AN entresaca de la sentencia del TS el siguiente texto:

[...] sin embargo, si consideramos el contexto en el que se produce las operaciones controvertidas, proceso de reestructuración, las circunstancias tenidas en cuenta por la Administración Tributaria para llegar a las conclusiones expuestas, son susceptibles de lecturas diferentes, como la que se ofrece en el informe pericial, al punto que en modo alguno resulta claro que con dicha operación solo se buscara la ventaja fiscal. No parece intrascendente que en un proceso de unificación y reestructuración se quedara fuera del Grupo 120/98 una de las sociedades cabeceras del Grupo, lo que se consiguió mediante la compra de sus acciones... El que se hubiera podido llevar a cabo la reestructuración mediante una aportación no dineraria, en lugar de la compra, lo que indica es que en definitiva la operación de unificación de las sociedades resultaba necesaria, por lo que cabe descubrir en la compra, al perseguir dicho objetivo, que no solo eran razones fiscales las únicas tenidas en cuenta en la operación... Entendemos que en este caso la Administración no ha despejado las dudas existentes, pues no ha llegado a justificar y acreditar que, aun admitiendo que las consideraciones de ahorro fiscal hayan sido tenidas en cuenta por la parte demandante, las razones fiscales hayan sido las únicas determinantes para la realización de las operaciones controvertidas.

El TS analiza el trasfondo económico de la operación y, aún reconociendo que procura un ahorro fiscal, concluye que no ha quedado probado que la motivación fiscal haya sido determinante. Así pues, el ahorro fiscal no será dirimente si forma parte de una operación con sustrato económico.

Bien se comprende que la apreciación del sustrato económico encierra bastantes incertidumbres. En el caso presente parece haber pesado bastante el que la operación estuviera comprendida en el contexto de una unificación de dos grupos multinacionales, lo que, a su vez, acarrearía la necesidad de recomponer el grupo fiscal español, de manera tal que la utilización a tal efecto de una compra apalancada determinante de carga financiera en lugar de una aportación que no la determinaría, tendría una significación secundaria.

Si se contemplasen todas estas operaciones desde una perspectiva financiera, se llegaría a la conclusión de que lo rechazable es que, por causa de las mismas, el subgrupo es-

pañol soportase un ratio de endeudamiento superior al que soporta el grupo multinacional en su conjunto. Y esa contemplación estaría libre de incertidumbre, en cuanto fundamentada en un algoritmo contable.

2.8. Recuperación de valor (SAN de 14 de noviembre de 2019, rec. núm. 238/2016 -NFJ076445-)

2.8.1. Hechos y objeto controvertido

Tras la adquisición, en 2001, de dos entidades residentes en Argentina por importe de 261.075.922,60 euros, la entidad efectuó una corrección de valor, con efecto sobre la base imponible, por importe de 67.340.117,68 euros. Posteriormente, aportó las acciones adquiridas a una entidad, totalmente participada, residente en Alemania, registrando una pérdida contable por importe de 23.053.755,27 euros. En los ejercicios 2005, 2006 y 2007, una de las entidades residentes en Argentina obtuvo beneficios determinantes del aumento de su valor patrimonial.

El objeto controvertido consistió en determinar si era procedente el aumento de la base imponible por el concepto de recuperación de valor del artículo 19.6 del TRLIS, considerando que cuando tal recuperación se produjo, la participación era propiedad de una entidad residente en el extranjero, si bien totalmente controlada.

2.8.2. Argumentación de la Sala

Tras una detallada exposición de las posiciones de las partes, la Sala entró en la interpretación del artículo 19.6 del TRLIS, advirtiendo que la recuperación de valor produce un ingreso imputable al periodo impositivo en el que el mismo se produce, con independencia de que el activo se halle bajo el control de la entidad que sufrió el gasto por deterioro o la pérdida por transmisión o en otra vinculada con la misma, de manera tal que las dos situaciones pueden darse pero, enfatiza la Sala:

[...] lo que no resulta admisible es que pueda ser una u otra entidad, indistintamente, y a su libre elección, la que pueda imputarse dicha recuperación, pues ello, en suma, dejaría en manos de las partes que han intervenido en la operación la aplicación del precepto, y en último lugar, la decisión de tributar.

Observó la Sala que el artículo 19.6 del TRLIS «tiene una finalidad antielusoria pues está dirigido a evitar supuestos de defectos de desimposición... es decir, la norma establece una regla contra esas operaciones de "lavado del ingreso"», que es, justamente, lo que se produciría si prosperase la pretensión de la entidad recurrente. Por tanto, «la recuperación de valor cuando se transmite el elemento que ha sido objeto de corrección a una entidad vinculada debe integrarse, en todo caso, en la entidad que practicó la corrección y sufrió la pérdida...».

2.8.3. Comentario crítico

La Sala revisa su propio criterio, mantenido en sentencias precedentes. Así, en la Sentencia de 20 de diciembre de 2010 (rec. núm. 611/2007 –NFJ076953–) dijo que debía ser la entidad que ostentaba la titularidad del elemento cuando se producía la recuperación de valor, en el caso de autos residente en los Países Bajos, la que debía computar el ingreso inherente a la recuperación de valor, por cuanto, además de así desprenderse de la norma interna, el artículo 14 del convenio para evitar la doble imposición hispano-neerlandés otorgaba la competencia para gravar las plusvalías mobiliarias al país de la residencia de la persona que las obtenía y, a mayor abundamiento, de lo contrario, se podría producir una discriminación adversa al derecho comunitario.

No eran argumentos desdeñables, si bien abrían la puerta a maniobras de ubicación del ingreso derivado de la recuperación de valor en sede de entidades extranjeras controladas afectas al método de exención-participación, de manera tal que el gasto o la pérdida fiscal causaría efecto, en tanto que el ingreso no lo haría.

Si se contempla la operación desde la perspectiva contable, la recuperación de valor de la participación incide tanto en la entidad no residente titular de la misma como en la entidad residente que la controla. Las cuentas individuales recogerán el ingreso correspondiente con ocasión de la transmisión de la participación sobre la entidad no residente titular de la participación. Lo que hace el artículo 19.6 del TRLIS es anticipar la tributación correspondiente al periodo impositivo en el que se produce la recuperación de valor.

Desde esta perspectiva, la sentencia que analizamos de la AN, de 14 de noviembre de 2019, tiene, también, un fundamento sólido. Y es cierto que podría presentarse un supuesto de doble imposición, pero, justamente, el convenio bilateral para eliminar la doble imposición es el instrumento preciso para resolver el incidente en forma apropiada. En este sentido, el artículo 27 del convenio para evitar la doble imposición hispano-neerlandés, al igual que muchos otros, establece, en el contexto del procedimiento amistoso, que las autoridades competentes «también podrán ponerse de acuerdo para tratar de evitar la doble imposición en los casos no previstos en el mismo».

No es difícil intuir que, en un caso en el que, como indica la sentencia analizada, se ha producido un «lavado del ingreso», el acuerdo entre jurisdicciones fiscales sería factible.

2.9. Eliminación de la doble imposición (SAN de 17 de abril de 2019, rec. núm. 384/2015 –NFJ074420–)

2.9.1. Hechos y objeto controvertido

Aun cuando la sentencia versó sobre varios conflictos, el más relevante fue el relativo a la eliminación de la doble imposición de dividendos.

La entidad recurrente percibió, en los periodos impositivos 2006, 2007 y 2008, dividendos procedentes de una entidad residente en Países Bajos, participada en el 33,33 %, cuyos beneficios, en su mayor parte, procedían, a su vez, de rentas obtenidas por sus entidades de segundo y tercer nivel derivadas de actividades económicas realizadas en España.

La inspección tributaria rechazó la eliminación de la doble imposición económica mediante la aplicación de los artículos 21 y 30 del TRLIS, ambos fundamentados en el método de exención, y admitió dicha eliminación por el método de imputación del artículo 32 del mismo texto legal, lo que implicó una deuda tributaria adicional debido a que el tipo efectivo de gravamen soportado por las rentas concernidas era inferior al tipo nominal de gravamen del IS.

2.9.2. Argumentación de la Sala

Con apoyo en sentencias precedentes, en particular la Sentencia del TS de 16 de febrero de 2017 (rec. núm. 255/2016 –NFJ067278–), la Sala enjuició el tema debatido, antes que mediante la interpretación de las normas del TRLIS relativas a la eliminación de la doble imposición económica, tomando en consideración las exigencias derivadas de las libertades del derecho de la Unión Europea, tal y como las mismas habían sido delimitadas, en relación con la tributación de los dividendos, por ciertas Sentencias del TJUE, en particular la Sentencia de 12 de diciembre de 2006 (asunto C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation* –NFJ024425–), interpretada por la Sentencia de 13 de noviembre de 2012 (asunto C-35/11 –NFJ049182–).

La sentencia del TS observó que los dividendos internos disfrutaban, por razón de lo previsto en el artículo 30 del TRLIS, de un régimen de exención, en tanto que los dividendos extranjeros que no reunían los requisitos para acogerse al artículo 21 del TRLIS estaban sujetos al método de imputación del artículo 32 del mismo texto legal, lo que daba lugar a la pérdida de «las desgravaciones y ventajas fiscales de que hubiese disfrutado la entidad generadora del beneficio que daba origen a los dividendos distribuidos, efecto este que no se producía en el supuesto del art. 30», lo que era manifiestamente contrario a la sentencia del Tribunal de Justicia en el caso *Test Claimants in the FII Group Litigation*, a cuyo tenor:

[...] los artículos 49 TFUE y 63 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una legislación de un Estado miembro que aplica el método de exención a los dividendos de origen nacional y el método de imputación a los dividendos de origen extranjero, si se acredita, por un lado, que el crédito fiscal de que disfruta la sociedad beneficiaria de los dividendos en el marco del método de imputación es equivalente a la cuantía del impuesto efectivamente pagado por los beneficios subyacentes a los dividendos repartidos y, por otro, que el nivel efectivo de tributación de los beneficios de las sociedades en el Estado miembro de que se trate es generalmente inferior al tipo impositivo nominal establecido.

La Sala estimó que había quedado acreditado, de una parte, que la deducción prevista en el artículo 32 del TRLIS coincidía con el impuesto efectivamente pagado por los beneficios subyacentes, y de otra, que el tipo de gravamen efectivo del IS era inferior al tipo de gravamen nominal, y de ahí la discriminación adversa al derecho de la Unión Europea, que debía resolverse aplicando a los dividendos el método de exención del artículo 30 del TRLIS, en la línea pretendida por la entidad recurrente.

2.9.3. Comentario crítico

Como quiera que la argumentación de la Sala se centró en la Sentencia 12 de diciembre de 2006 (asunto C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*–NFJ024425–), interpretada por la Sentencia de 13 de noviembre de 2012 (asunto C-35/11 –NFJ049182–), el comentario debe versar sobre la misma.

El Reino Unido eximía los dividendos pagados por una sociedad residente, en tanto que gravaba los dividendos pagados por una sociedad no residente si bien, cuando la participación era igual o superior al 10 %, imputaba el impuesto extranjero que soportaron los beneficios con cargo a los cuales habían sido pagados.

La sentencia observó que la situación interna y la situación transfronteriza eran comparables a la vista del objetivo perseguido por las normas aplicables, por cuanto, en efecto, tanto los dividendos internos como los transfronterizos estaban afectados por el fenómeno de la doble imposición. En consecuencia, resultaría discriminatorio establecer un método para eliminar la doble imposición respecto de los dividendos internos y no hacerlo igualmente respecto de los dividendos externos.

Ahora bien, el método de eliminación aplicable a unos y a otros no tenía por qué ser el mismo, aun cuando sí debía producir un tratamiento equivalente, de manera tal que:

[...] los artículos 49 TFUE y 63 TFUE obligan a un Estado miembro que dispone de un sistema para evitar la doble imposición económica en el supuesto de dividendos que los residentes perciben de sociedades residentes a conceder un trato equivalente a los dividendos que los residentes perciben de sociedades no residentes.

La cuestión reside en determinar cuándo la aplicación del método de exención para los dividendos internos y el de imputación para los dividendos externos determina un resultado equivalente o, de otra manera, determinar las situaciones que rompen la equivalencia. La sentencia identifica dos situaciones en las que se produce tal ruptura. En primer lugar, cuando el tipo nominal de gravamen de la sociedad residente pagadora es inferior al tipo nominal de gravamen de la sociedad perceptora, por cuanto:

[...] en efecto, la aplicación del método de exención dará lugar a que los beneficios de origen nacional distribuidos tributen al tipo impositivo nominal inferior aplicable a la sociedad que reparte dividendos, mientras que la aplicación del método de imputación a los dividendos de origen extranjero dará lugar a que los beneficios distribuidos tributen al tipo impositivo nominal superior aplicable a la sociedad que percibe los dividendos.

En segundo lugar, cuando el tipo efectivo de gravamen de las sociedades pagadoras residentes es, por regla general y no de manera excepcional, inferior al tipo nominal de gravamen de la sociedad residente perceptora, por cuanto, en efecto:

[...] la exención fiscal de los dividendos de origen nacional no da lugar a carga fiscal alguna en sede de la sociedad residente que percibe dichos dividendos con independencia del nivel efectivo de tributación aplicado a los beneficios con cargo a los cuales se pagaron los dividendos. En cambio, la aplicación del método de imputación a dividendos de origen extranjero conducirá a una carga fiscal adicional en sede de la sociedad beneficiaria residente si el nivel efectivo de tributación aplicado a los beneficios de la sociedad que reparte dividendos no alcanza el tipo impositivo nominal al que se sujetan los beneficios de la sociedad residente beneficiaria de los dividendos....

Correspondiendo al órgano jurisdiccional remitente «determinar el carácter excepcional o no de la diferencia entre el nivel efectivo de tributación y el tipo impositivo nominal». En los dos casos de referencia se produce una quiebra de la equivalencia entre los métodos de exención e imputación.

Así las cosas, aquel Estado miembro que deseara mantener el método de exención para los dividendos internos y el de imputación para los dividendos transfronterizos debiera, o bien prescindir de los beneficios fiscales que determinan la caída del tipo efectivo por debajo del tipo nominal o bien aplicar el método de imputación tomando en consideración el tipo nominal de gravamen de la sociedad no residente pagadora de los dividendos, de manera tal:

[...] que para garantizar la coherencia del régimen tributario de que se trate, una normativa nacional que tuviera en cuenta, también en el marco del método de imputación, el tipo impositivo nominal que se aplicó a los beneficios subyacentes a los dividendos repartidos sería adecuada para evitar la doble imposición económica de los beneficios distribuidos y para garantizar la coherencia interna del régimen tributario, y atendería menos contra la libertad de establecimiento y la libre circulación de capitales.

El legislador de la Ley 27/2014 ha decidido aplicar el método de exención tanto a los dividendos internos como a los transfronterizos, exigiendo respecto de estos últimos una

tributación a un tipo nominal no inferior al 10% o, en su defecto, que medie un convenio bilateral para eliminar la doble imposición con cláusula de intercambio de información.

El método de exención estimula la deslocalización de actividades hacia jurisdicciones fiscales de baja tributación, y facilita las operaciones irregulares mediante híbridos. Sin embargo, es el más extendido, en particular tras la reforma de la administración Trump, porque no obstaculiza la repatriación de beneficios y procura la igualdad de trato entre las entidades que operan en el mercado que corresponde a la misma jurisdicción fiscal. Con todo, si el proyecto GloBE de la OCDE llega a buen fin, cabe esperar que, a medio plazo, se produzca un acercamiento de los tipos nominales de gravamen, de manera tal que se suavizaría el efecto deslocalizador.

2.10. Gastos financieros. Procedimiento amistoso (SAN de 22 de abril de 2019, rec. núm. 688/2015 -NFJ073832-)

Respecto de esta sentencia, concerniente al conflicto de los gastos financieros y, en particular, a la cuestión de la pertinencia de la apertura del procedimiento amistoso, se remite al lector a mi análisis jurisprudencial que realicé en esta Revista sobre esta sentencia (Sanz Gadea, 2019, pp. 153-172).

3. Operaciones de reestructuración

3.1. Diferencia de fusión (SAN de 23 de octubre de 2019, rec. núm. 196/2016 -NFJ076105-)

3.1.1. Hechos y objeto controvertido

La entidad recurrente, Ad, adquirió la participación sobre la entidad H procediendo posteriormente a su absorción. La participación había sido adquirida de una entidad residente en territorio español, la cual, a su vez, la había adquirido de cinco fondos de inversión extranjeros. La fusión determinó la afloración de un activo por diferencia entre el valor de adquisición de la participación y los fondos propios de la entidad absorbida.

El objeto controvertido fue determinar los efectos fiscales de la diferencia de fusión. Mas como esta se produjo en un periodo impositivo ya prescrito, se planteó, con carácter previo, la pertinencia de la comprobación administrativa. Una vez resuelta la misma, la Sala hubo de adentrarse en cuatro cuestiones, a saber, la discrepancia entre la valoración de la inspección tributaria y el informe de auditoría, la determinación del valor teórico de la participación, la prueba de la tributación de la renta puesta de manifiesto en la transmisión de la participación, y la imputación de la diferencia de fusión.

3.1.2. Argumentación de la Sala

La Sala resolvió la cuestión previa trayendo a colación la jurisprudencia del TS, la cual «es reiterada al admitir la comprobación de determinadas operaciones realizadas en ejercicios prescritos siempre que tal comprobación se refleje en ejercicios no prescritos». No obstante, un muy trabajado voto particular, aún condecorador de la jurisprudencia del TS, entendió que la inspección tributaria no podía efectuar la comprobación y calificación de unos hechos producidos en periodos impositivos prescritos.

En el informe de auditoría se consideró que la diferencia de fusión era imputable a un sobreprecio justificado por la «defensa de la posición estratégica en los mercados» por parte de la sociedad absorbente, de manera tal que no se podía asignar a activos concretos. La entidad recurrente pretendió que el informe de auditoría prevaleciera sobre la comprobación administrativa, pero la Sala rechazó tal pretensión con base en lo previsto en el artículo 143 del TRLIS, por cuanto el mismo, a efectos fiscales, habilita a la inspección tributaria a aplicar las normas contables reguladoras de la diferencia de fusión.

En lo concerniente al cálculo del valor teórico, en cuanto sustraendo para determinar el importe de la diferencia de fusión, la Sala, con la inspección tributaria, estableció que el balance apropiado era aquel que coincidía con la fecha de retroacción contable.

Respecto de la carga de la prueba de la tributación efectiva, la entidad recurrente mantuvo que, en lo concerniente a la participación adquirida a una entidad residente en territorio español, no había lugar a tal prueba, pero la Sala, a la vista de que dicha entidad había adquirido la participación el mismo día de la transmisión, situó en la recurrente la carga de la prueba, de manera tal que, identificados parte de los transmitentes anteriores como fondos de inversión extranjeros, solo cabía dar eficacia fiscal a la diferencia de fusión procedente de un fondo de inversión constituido en un Estado miembro de la Unión Europea, y a condición de prueba de la tributación efectiva. En ausencia de esa prueba, cuya carga situó la Sala en la entidad recurrente, la diferencia de fusión fiscalmente útil descendió desde algo más de 49 millones de euros a algo más de 19 millones de euros.

En fin, respecto de la imputación de la diferencia de fusión, la inspección tributaria entendió que, en su mayor parte, correspondía a las participaciones que la entidad absorbida tenía sobre otras entidades que ella controlaba, por cuanto ellas eran las que realizaban actividades económicas y, por tanto, «el fondo de comercio o la plusvalía tácita o la capacidad de generar beneficios futuros se situaba en las filiales y no en la absorbida», en tanto que la entidad recurrente lo asignó al sobreprecio antes mencionado. La Sala, considerando, de una parte, que el sobreprecio, en caso de que existiera, no era un valor inmaterial determinante de futuras rentabilidades, y de otra, que el artículo 89.3 del TRLIS, puesto en relación con el Real Decreto 1815/1991, relativo a las normas para formulación de las cuentas anuales consolidadas, exigía la imputación de la diferencia de fusión, en primer término a los activos de la sociedad absorbida, concluyó, con la inspección tributaria, que no existía fondo

de comercio sino mayor valor de las participaciones que la entidad absorbida poseía sobre las entidades filiales.

3.1.3. Comentario crítico

La tributación de la diferencia de fusión ha sido uno de los puntos más conflictivos del IS. La eficacia fiscal de la diferencia de fusión se justifica en evitar la doble imposición que se produce cuando un importe equivalente a la misma se ha integrado en la base imponible de la persona o entidad de la que se adquirió la participación.

Tras la Ley 27/2014, solamente serán fiscalmente eficaces las diferencias de fusión ya existentes a su entrada en vigor, y aquellas otras que se generen con posterioridad relativas al «porcentaje de participación adquirido en un periodo impositivo que, en el transmitente, se hubiera iniciado con anterioridad a 1 de enero de 2015». El nuevo régimen fiscal de la diferencia de fusión, y su régimen transitorio, trae causa de la exención de plusvalías de participaciones significativas prevista en el artículo 21 de la Ley 27/2014.

La prueba de la tributación efectiva, respecto de la participación adquirida de una entidad residente en un Estado miembro de la Unión Europea, fue objeto de la sentencia del TS de 10 de julio de 2013 (rec. núm. 3294/2011 –NFJ051680–). El obligado tributario aportó una certificación de la administración tributaria neerlandesa en el que se decía que «S. Holdings BV tiene su domicilio fiscal en los Países Bajos, de acuerdo con el Derecho neerlandés y, por tanto, está sujeta al vennootschapsbelasting (impuesto sobre sociedades) en los Países Bajos... sin posibilidad de opción y sin estar exenta...». La sentencia reputó insuficiente la prueba, por cuanto lo que exigía la norma legal era la tributación efectiva, que «en modo alguno se identifica con el pago del impuesto pero tampoco con el cumplimiento de la circunstancia abstracta de sujeción al impuesto, pues la tributación efectiva exige que una determinada operación haya sido sometida a la liquidación del impuesto de que se trate», de manera tal que al contribuyente le basta con «acreditar que una cierta operación ha configurado los parámetros generadores de la liquidación de que se trate, con independencia de que la liquidación tributaria generada haya producido obligación de pago».

El TS ha situado bajo el listón de la prueba de la tributación efectiva, por cuanto la misma, a tenor del artículo 89.3 del TRLIS, actualmente reproducido en la disposición transitoria vigésima séptima de la Ley 27/2014, exige que, con ocasión de la transmisión, se soporte «un gravamen equivalente al que hubiera resultado de aplicar este impuesto, siempre que el transmitente no resida en un país o territorio considerado como paraíso fiscal».

En cualquier caso, la sentencia de la AN que se comenta, no ha entrado en este punto, por cuanto la entidad recurrente rehusó la carga de la prueba.

3.2. Aportación no dineraria (SAN de 21 de marzo de 2019, rec. núm. 71/2017 -NFJ 073361-)

3.2.1. Hechos y objeto controvertido

Aportación de un solar, acogida por la entidad aportante al régimen de diferimiento del artículo 94 del TRLIS, conjuntamente con la atribución de un pasivo financiero hipotecario de elevada cuantía, contraído en un momento posterior a la adquisición de aquel, sin aportar el capital dinerario recibido. Tras la aportación, la entidad beneficiaria quedó bajo el dominio de la entidad aportante.

La inspección tributaria entendió que, de esta manera, se estaba anticipando, por parte de la entidad aportante, la percepción del precio del solar aportado. Consideró que se había vulnerado lo previsto en el artículo 83 del TRLIS aplicable, a su entender, a las operaciones del artículo 94 del TRLIS a cuyo tenor, con ocasión de una aportación de rama de actividad, solamente pueden ser atribuidas a la entidad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan, pero no cualesquiera otras. En consecuencia, sujetó a tributación el nominal del pasivo financiero minorado en el importe de las deudas contraídas para adquirir el solar.

3.2.2. Argumentación de la Sala

La Sala observó que el criterio de la inspección tributaria, confirmado por los órganos económico-administrativos, era acorde con la doctrina del TEAC y de la Dirección General de Tributos, y que tenía suficiente apoyo en el artículo 83 del TRLIS, aun cuando no estuviera expresamente recogido en el artículo 94 del TRLIS, sin que ello supusiera una interpretación analógica prohibida por el artículo 14 de la LGT, sino «una simple interpretación de la actuación de la interesada, de la que resulta que el beneficio contabilizado... incluyó también el derivado de la transmisión y liberación de la deuda».

3.2.3. Comentario crítico

La representación contable ayuda notablemente a entender el trasfondo de la operación concernida².

² Así, de la exposición de los hechos, parece desprenderse:

Entidad aportante (GE):

Cuenta	Debe	Haber
Inmueble	2.860.000	





Cuenta	Debe	Haber
▶		
Tesorería	900.000	
Precio aplazado (2003)		1.960.000

Adquisición solar:

Cuenta	Debe	Haber
Inmueble	285.291	
Tesorería		285.291

Mejora solar:

Cuenta	Debe	Haber
Tesorería	5.500.000	
Hipoteca (2005)		5.500.000

Préstamo hipotecario:

Cuenta	Debe	Haber
Precio aplazado	1.960.000	
Tesorería		1.960.000

Pago precio aplazado:

Cuenta	Debe	Haber
Cartera	2.664.000	
Inmueble		3.145.291
Hipoteca	5.500.000	
Resultado (2005)		5.018.709

Hipoteca:**Entidad beneficiaria de la aportación (GP):**

Cuenta	Debe	Haber
Inmueble	8.164.000	



La inspección tributaria propuso aumentar la base imponible en 3.540.000 euros, esto es, la diferencia entre el préstamo hipotecario (5.500.000) y el precio aplazado (1.960.000), por cuanto entendió que ese era el importe de las deudas que no estaban afectas al inmueble aportado y que, por tanto, debían ser gravadas, en cuanto su atribución a la entidad beneficiaria de la aportación no estaba amparada por el artículo 94 del TRLIS.

Como quiera que el hecho imponible del IS es la obtención de renta, ha de darse respuesta a dos cuestiones: ¿Hay realmente obtención de renta? ¿Cuál es el importe de la misma?

En términos de cuentas consolidadas no habría resultado alguno, por cuanto el inmueble no variaría de valor y el préstamo hipotecario permanecería en el pasivo. En términos de cuentas individuales, la entidad aportante daría de baja el inmueble por su valor contable y la hipoteca por su valor nominal, con la contrapartida de cartera de valores, y así, cuando la hipoteca excede del valor contable del inmueble, aparece un resultado extraordinario, equivalente al quebranto que debe registrar la entidad beneficiaria de la aportación.

En el caso que nos ocupa, las cuentas consolidadas no registrarían resultado alguno, en tanto que las cuentas individuales de la entidad aportante registrarían un resultado extraordinario de 2.354.709 euros (5.500.000 – 3.145.291), exactamente igual al resultado extraordinario negativo que registraría la entidad beneficiaria de la aportación.

Bien se comprende que, en términos puramente económicos, en el conjunto de la operación no se producen rentas, sencillamente porque no hay intervención de un tercero que adquiera el inmueble y se haga cargo de la hipoteca, habida cuenta de que la entidad aportante controlaba al 99 % a la entidad beneficiaria de la aportación. La renta solamente puede aparecer a raíz de una transacción económica con un tercero ¿Lo era la entidad concedente del préstamo hipotecario?

Cuenta	Debe	Haber
▶		
Capital		2.664.000
Hipoteca		5.500.000

En términos de tesorería, la entidad aportante ha obtenido lo siguiente:

Cuenta	Debe	Haber
Entradas	5.500.000	
Salidas (900.000 + 1.960.000 + 285.291)		3.145.291
Saldo		2.354.709

La respuesta positiva late tras la regularización tributaria y la sentencia que la confirma, de manera tal que el dinero recibido en concepto de préstamo hipotecario vendría a ser el precio de transmisión del inmueble a título de compraventa. Ciertamente, para afianzar esta solución haría falta conocer el final de la peripecia, esto es, si el préstamo hipotecario se pagó o, por el contrario, se ejecutó, pues solo en este segundo caso concurriría la transacción con tercero.

La Sentencia del TJUE de 15 de enero de 2002 (asunto C-43/00 –NFJ011450–, *Ander-sen og Jensen*) estableció que:

[...] el artículo 2, letras c) e i), de la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros, debe interpretarse en el sentido de que no se produce aportación de activos con arreglo a dicha Directiva cuando una transacción estipula que la sociedad transmitente retendrá el capital de un préstamo de elevada cuantía suscrito por esta y transferirá a la sociedad beneficiaria de la aportación las obligaciones correspondientes al mismo.

Esta sentencia puede, perfectamente, aplicarse al caso que nos ocupa. En efecto, la entidad aportante retuvo el capital del préstamo y transfirió a la entidad beneficiaria de la aportación el pasivo. La conclusión es que la operación de aportación no era acogible a las previsiones de la directiva y, por extensión, a las del artículo 94 del TRLIS.

No se ocultará que, entre las varias alternativas de liquidación que podían derivarse de la inaplicación del artículo 94 del TRLIS, la inspección tributaria propuso una, finalmente aceptada por la sentencia, inspirada en el principio de proporcionalidad, ya que, en efecto, se limitó a aumentar la base imponible en el importe del préstamo que, racionalmente, no fue destinado a satisfacer el precio aplazado en la adquisición del solar ($3.540.000 = 5.500.000 - 1.960.000$), sin incidir en la plusvalía imputada por el propio contribuyente al inmueble aportado ($5.018.709 = 8.164.000 - 3.145.291$).

Con todo, tal vez el importe de la renta a gravar que mejor concordaba con la filosofía de fondo que latía en la regularización tributaria era, sencillamente, la diferencia entre las sumas recibidas y las desembolsadas en relación con el solar aportado (2.354.709).

De esta sentencia puede extraerse la enseñanza de que, tanto en las aportaciones de ramas de actividad como en las aportaciones no dinerarias especiales, ha de prestarse especial consideración a los préstamos de elevada cuantía recibidos por la entidad aportante, al objeto de valorar si los importes percibidos o sus sustitutivos financieros deben incluirse entre los activos aportados, cuando también se transfiera la deuda correspondiente. Consideración que ha de llevarse al extremo cuando la entidad beneficiaria de la aportación no quede bajo el dominio de la entidad aportante o salga del mismo en el curso de negocios jurídicos concatenados. Y ello, porque, bien se comprende, una operación así concebida podría ser calificada como determinante de una compraventa de los activos aportados.

3.3. Subrogación en el derecho a la compensación de bases imponibles negativas (SAN de 14 de octubre de 2019, rec. núm. 316/2016 –NFJ076108–)

3.3.1. Hechos y objeto controvertido

Fusión por absorción entre dos entidades del mismo grupo mercantil en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, disponiendo la entidad absorbida de bases imponibles negativas cuya compensación pretende la entidad absorbente.

El objeto controvertido fue determinar si era aplicable el régimen fiscal especial del capítulo VIII del título VII del TRLIS, en cuanto presupuesto para la subrogación en el derecho a la compensación de bases imponibles negativas (BINS).

3.3.2. Argumentación de la Sala

La Sala investigó si la operación tuvo por objeto la reestructuración o racionalización de las actividades realizadas por las entidades concernidas o, por el contrario, el aprovechamiento de las BINS de la sociedad absorbida. Pesó en ese análisis que la sociedad absorbida hubiera sufrido una paralización de la actividad, mediando un expediente de regulación de empleo que redujo la plantilla de 204 trabajadores a 3, en tanto que la sociedad absorbente era una de mera tenencia de bienes dedicada, básicamente, al alquiler inmobiliario, que había obtenido importantes plusvalías inmobiliarias.

Así, la Sala concluyó que «no existió motivo económico válido en la fusión, y esta vino motivada por una finalidad exclusivamente fiscal: aprovechar las BINS de la absorbida».

3.3.3. Comentario crítico

La argumentación de la Sala y el consiguiente fallo se inscriben en una línea jurisprudencial que puede ser resumida en los siguientes puntos:

- La aplicación del régimen fiscal especial requiere que la operación se lleve a efecto por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades.
- Las normas limitativas de la subrogación en el derecho a la compensación de BINS solamente serán contempladas una vez que se haya superado, en sentido positivo, el análisis de la motivación económica.

Sin embargo, tras la Sentencia del TJUE de 8 de marzo de 2017 (asunto C-14/16, *Euro Park* –NFJ065785–) ha quedado claro que los motivos económicos válidos no constituyen la llave que abre la puerta al régimen fiscal especial, sino que su ausencia, probada por la inspección tributaria, constituye el hecho base de una presunción, susceptible de ser rebatida por el contribuyente, cuyo hecho consecuencia es la existencia de fraude o evasión fiscal, lo que sugiere la necesidad de un nuevo enfoque sobre el particular, tanto por la inspección tributaria como por los tribunales de justicia.

En la sentencia no se aborda la cuestión del alcance de la regularización. La más amplia implicaría la tributación de las plusvalías latentes en los activos transmitidos, las cuales podrían ser neutralizadas, total o parcialmente, por las BINS pendientes de compensación. La más estricta se limitaría a rechazar la compensación de las BINS. A esta segunda solución apunta en la actualidad el artículo 89.2 de la Ley 27/2014, a cuyo tenor la regularización inherente a la apreciación de la inexistencia de motivos económicos válidos eliminará «exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal».

3.4. Diferencia de fusión (SAN de 3 de abril de 2019, rec. núm. 91/2017 –NFJ076947–)

3.4.1. Hechos y objeto controvertido

Un conjunto de personas físicas transmitieron, vía compraventa y aportación, la total participación sobre dos entidades operativas a una entidad creada al efecto, la cual transmitió tal participación, igualmente vía compraventa y aportación, a otra entidad también creada al efecto, la cual posteriormente procedió a la fusión con las dos entidades operativas, aflorando un fondo de comercio cuya amortización, con efectos fiscales, se pretendió por el obligado tributario. Las personas físicas no tributaron sobre la plusvalía obtenida por aplicación de los coeficientes de abatimiento establecidos en la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 18/1991).

El objeto controvertido fue determinar si la operación, en su conjunto, había incurrido en fraude a la ley tributaria, siendo la norma de cobertura la de carácter mercantil que ampara las operaciones mencionadas, y la norma defraudada el artículo 89.3.a).2.º del TRLIS.

3.4.2. Argumentación de la Sala

Tras una detallada exposición del acuerdo declarativo del fraude a la ley tributaria, de las alegaciones de la recurrente y de la Resolución del TEAC de 3 de noviembre de 2016, y después de citar abundante jurisprudencia del TS relativa al fraude a ley tributaria, la Sala concluyó que:

[...] es claro que las operaciones realizadas provocan un efecto distinto al que se hubiera producido de seguirse el camino natural en la transmisión de acciones de las personas físicas a favor de la persona jurídica, cual es que intermediando la creación de Trebeteknik SL, que posteriormente fue disuelta y liquidada, se posibilitó la creación y deducción de un fondo de comercio, de 27,95 del valor de adquisición de las acciones, que en otro caso no se hubiera podido ni crear ni deducir por impedirlo el artículo 89.3.a).2 del TRLIS. Y esa operación, tal como ha acreditado la Administración, tal como a ella incumbía, con arreglo al artículo 105 LGT, esa «opción» del sujeto resulta injustificada desde la perspectiva del ordenamiento jurídico tributario en su conjunto, resultando radicalmente incompatible con el sistema de valores implícito en el sistema tributario. En resumen, que no se puede hablar de «economía de opción».

La Sala contrapone el camino jurídico natural de la operación con el camino efectivamente seguido, hallando que el mismo tiene la finalidad, puramente fiscal, de eludir el mandato del artículo 89.3.a).2.º del TRLIS, de manera tal que, en modo alguno se está en presencia de una economía de opción, por cuanto ese proceder es opuesto a los principios que animan el sistema tributario, singularmente, se entiende, el de aquellos que sustentan el conjunto normativo concerniente a las operaciones de fusión y asimiladas.

3.4.3. Comentario crítico

El artículo 89.3 del TRLIS admitía la eficacia fiscal de la diferencia de fusión, a condición de que la persona o entidad de la cual se adquirió la participación hubiere tributado sobre la plusvalía derivada de la transmisión. En este sentido, cuando la participación se hubiere adquirido de entidades jurídicas residentes en territorio español, tal eficacia era indubitada, por cuanto las plusvalías tributaban, a la sazón, por el IS, pero cuando se hubiere adquirido de personas físicas, tal certeza no existía, debido al impacto de los coeficientes de abatimiento de la Ley 18/1991. De aquí que el número 2.º del artículo 89.3 a) exigiera que «se pruebe que la ganancia patrimonial obtenida por dichas personas físicas se ha integrado en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas».

En el caso de autos, si bien la vendedora inmediata de la participación que posibilitó la fusión impropia fue una entidad, los vendedores originarios fueron personas físicas que disfrutaron de la plena aplicación de los coeficientes de abatimiento, los cuales constituyeron tal entidad, pretendiendo así la eficacia fiscal de la diferencia de fusión, cuando la plusvalía no había tributado.

Desde esta consideración, el análisis de la Sala parece acertado.

Se notará que la regularización no se llevó a cabo mediante la aplicación de la norma antiabuso del artículo 96.2 del TRLIS. La aplicación de ese precepto hubiera determinado la tributación del fondo de comercio en sede de las entidades operativas absorbidas.

Este aspecto no está desarrollado en el expediente ni, por tanto, la Sala entró en él. Ahora bien, cualquiera que hubiere sido el motivo, se advertirá que la regularización mediante el expediente de fraude de ley o conflicto en aplicación de la ley tributaria es mucho más precisa, por cuanto versa exclusivamente sobre la irregularidad estrictamente cometida, en vez de provocar la tributación de todas las plusvalías latentes inherentes a la retirada del régimen fiscal especial.

Esta línea de regularización, circunscrita a la irregularidad cometida, ha inspirado la redacción actual de la norma antiabuso, prevista en el artículo 89.2 de la Ley 27/2014, cuyo párrafo segundo establece que «las actuaciones de comprobación de la Administración tributaria que determinen la inaplicación total o parcial del régimen fiscal especial... eliminarán exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal». Sin embargo, no es una norma bien lograda, porque en su primer párrafo, siguiendo la línea tradicional, se establece que el régimen fiscal de la fusión y operaciones asimiladas no se aplicará «cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal», lo que apunta hacia la tributación inmediata de las plusvalías latentes, incluido el fondo de comercio, aun cuando la ventaja fiscal perseguida fuere de índole diversa.

Para resolver la posible contradicción tal vez debiera darse prioridad al párrafo segundo, sobre la base del principio de especialidad. Y, en un plano teórico, se advierte que la norma antiabuso específica es, y ha sido, prescindible, por cuanto la irregularidad eventualmente cobijada bajo una operación de fusión o asimilada hubiera podido neutralizarse de manera más exacta a través de las normas antiabuso de carácter general.

La cuestión de la relación entre la norma antiabuso de carácter general, actualmente contenida en el artículo 15 de la LGT y la norma antiabuso del régimen especial de fusiones y operaciones asimiladas, fue abordada por la Sentencia del TS de 23 de noviembre de 2016 (rec. núm. 3742/2015 –NFJ064776–), en la que sostuvo que:

[...] lo que viene a establecer el artículo 96 del Real Decreto Legislativo 4/2004, y los antecedentes legislativos anteriores, es una cláusula antiabuso general (que entronca en nuestro derecho interno con el artículo 7.2 del Título Preliminar del Código Civil, que prohíbe el abuso del derecho y su ejercicio antisocial, figura diferenciada y distinta del fraude de ley de su artículo 6.4), no con el perfil del antiguo fraude de ley del artículo 24 de la Ley 230/1963 ni del actual conflicto en la aplicación de la norma del artículo 15 de la Ley 58/2003. Así las cosas, no se dan los presupuestos para la aplicación del procedimiento dispuesto en el «Artículo 194. Declaración de conflicto».

Sin embargo, el Auto del TS de 7 de febrero de 2020 (rec. núm. 5886/2019 –NFJ076531–) ha entendido que:

[...] no existe una concreta doctrina que aclare si esta cláusula antiabuso es incompatible con el actual conflicto en la aplicación de la norma en el sentido de no

ser exigible la declaración de este último. En consecuencia, se hace necesario un examen por el Tribunal Supremo que esclarezca la cuestión relativa a si la apreciación de la ausencia de un motivo económico válido hace innecesaria la tramitación del expediente de conflicto en la aplicación de la norma para dejar de aplicar el régimen especial al que pretendió acogerse el contribuyente.

En fin, por lo que se refiere a la eficacia fiscal de la diferencia de fusión, ha de recordarse, como ya ha sido comentado, que ha perdido gran parte de su actualidad a raíz de la entrada en vigor de la Ley 27/2014, ya que la misma no la reconoce como consecuencia de la exención de las plusvalías obtenidas en la transmisión de participaciones significativas, prevista en su artículo 21, pero no toda, habida cuenta de lo previsto en su disposición transitoria vigésimo séptima, la cual perpetúa, básicamente, lo previsto en el artículo 89.3 del TRLIS, cuando la participación correspondiente se hubiere «adquirido en un periodo impositivo que, en el transmitente, se hubiera iniciado con anterioridad a 1 de enero de 2015».

4. Operaciones vinculadas y asimilados

4.1. Valor de mercado (SAN de 9 de mayo de 2019, rec. núm. 133/2017 -NFJ074040-)

4.1.1. Hechos y objeto controvertido

Como consecuencia de la transmisión de un inmueble (2002), se pretendió el acogimiento de la plusvalía obtenida a la deducción por reinversión prevista en el artículo 36 ter de la Ley 43/1995 de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (Ley 43/1995), mediante la adquisición de participaciones significativas a uno de los socios.

El objeto controvertido consistió en determinar si el precio de la transmisión, en cuanto habida entre partes vinculadas, se adecuó al de mercado o, por el contrario, fue superior, con el consiguiente efecto sobre el importe que fue reinvertido, así como determinar, en su caso, la calificación del exceso.

4.1.2. Argumentación de la Sala

La argumentación de la Sala se proyectó, principalmente, en un análisis crítico de las valoraciones efectuadas, si bien asimismo hubo de entrar en la calificación que la inspección tributaria realizó del presunto exceso del precio sobre el valor normal de mercado, tomando en consideración que la operación se produjo entre partes vinculadas.

La Sala examinó hasta seis valoraciones, a saber, la administrativa, la del tercer perito en la tasación pericial contradictoria, la del perito judicial, y otras tres de peritos de parte. Pues

bien, la Sala no se atuvo a la del perito judicial, sino que realizó un examen profundo de todas ellas, según las reglas de la sana crítica, ateniéndose así a la doctrina sentada por las Sentencias del TS de 16 de septiembre de 1995 (rec. núm. 11194/1990) y 19 de enero de 1996 (rec. núm. 3922/1991 –NFJ004753–), concluyendo que el valor de referencia debía ser aquel por el que, dos años después, fue transmitido el principal activo de la entidad concernida.

Una vez determinado el valor de mercado, la Sala extrajo la consecuencia pertinente, esto es, que la base de cálculo de la deducción por reinversión debía reducirse en el exceso, por cuanto:

[...] para que opere la deducción es preciso que estemos ante «rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa», si se llega a la conclusión de que estamos ante un reparto de dividendos, no procede aplicar la exención, salvo exclusivamente en aquella parte que se considere como renta positiva obtenida onerosamente y esto es lo que hace la Inspección al regularizar.

Y, en fin, rechazó el argumento de parte, según el cual, la recalificación del exceso de precio como distribución de dividendos solo era posible a partir de la Ley 36/2006, por cuanto:

[...] el principio de calificación, actualmente regulado en el art. 13 de la LGT, permite a la Administración exigir las obligaciones tributarias al margen «de la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez». Se trata de una reacción frente al nominalismo. Es decir, la Administración, sin que su calificación produzca efectos sobre la validez del contrato, debe estar a efectos fiscales a la verdadera «naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado»...

De manera tal que la inspección tributaria no había incurrido en un supuesto de aplicación retroactiva del denominado ajuste secundario del artículo 16.8 del TRLIS, según la redacción establecida por la Ley 36/2006, sino que había aplicado el principio de calificación del artículo 13 de la LGT.

4.1.3. Comentario crítico

Aun cuando el objeto controvertido fue la base de cálculo de la deducción por reinversión, las enseñanzas que se derivan de la sentencia versan, principalmente, sobre la relación entre las normas rectoras de las operaciones vinculadas y las normas generales concernientes a la aplicación de los tributos de la LGT.

La detallada regulación del régimen de las operaciones vinculadas introducida por la Ley 36/2006, actualmente reproducida y aumentada en el artículo 18 de la Ley 27/2014, no

debería ocultar que, en no pocos supuestos, es posible llegar al mismo resultado práctico mediante el principio de calificación del artículo 13 de la LGT. Un análisis detenido de los mandatos sustantivos del artículo 18 de la Ley 27/2014 mostraría que los efectos derivados de los mismos podrían ser también alcanzados mediante las normas de la sección 3, del capítulo II del título I de la LGT, en particular, de la relativa al principio de calificación. En efecto, si las obligaciones tributarias deben exigirse «con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado», es evidente que un precio pactado entre partes vinculadas distinto del precio de mercado determinará una causa negocial distinta de la confesada, y de ahí la pertinencia de una regularización congruente con la verdadera causa. En este sentido es especialmente afortunado el último párrafo del fundamento jurídico séptimo de la sentencia que se comenta, en el que, refiriéndose al régimen de las operaciones vinculadas, se afirma que «el hecho de que el legislador decida regular las consecuencias del juego del principio de calificación, ordenando la forma en que debe hacerse, no impide que se llegue al mismo resultado en aplicación de un principio general».

4.2. Sociedad profesional (SAN de 18 de julio de 2019, rec. núm. 424/2016 -NFJ075469-)

4.2.1. Hechos y objeto controvertido

La entidad, cuyos socios únicos eran matrimonio tenía por objeto la prestación de servicios de cirugía plástica, los cuales eran realizados materialmente por el socio mayoritario, el cual no percibía retribución alguna. La regularización se practicó en sede de la entidad y de los socios.

El objeto controvertido consistió en determinar si existía una operación vinculada, su valoración y los ajustes pertinentes, tanto en relación con la entidad como con los socios, en particular respecto de aquel que materialmente prestaba los servicios.

4.2.2. Argumentación de la Sala

La Sala examinó el material probatorio, y tras rechazar que la entidad fuese un puro artificio creado con fines puramente fiscales, por cuanto disponía de los medios materiales necesarios para la prestación de servicios de cirugía plástica, a cuya realización también colaboraban otros profesionales que mantenían con ella relación de empleo, se centró en examinar la valoración administrativa de los servicios prestados por el socio mayoritario.

Esa valoración se efectuó minorando el precio cobrado por la entidad a sus clientes en el importe de los gastos asociados a la prestación de los mismos y en el margen habitualmente obtenido por las empresas del sector, lo que, a juicio de la Sala, suponía utilizar un

«comparable interno», en el sentido del artículo 16.4.1 a) del TRLIS. Esta valoración implicaba una renta gravable en sede de la imposición personal del socio y una correlativa minoración de la renta en sede de la imposición personal de la entidad.

Por otra parte, no habiendo percibido el socio que prestaba los servicios remuneración alguna, la Sala examinó el ajuste secundario apreciado por la inspección tributaria, consistente en imputar un aumento de los fondos propios en la entidad y un correlativo aumento del valor de la participación en el socio, en la proporción resultante del porcentaje de participación y en el exceso como liberalidad, dando su aprobación al mismo, en cuanto amparado por el artículo 16.8 del TRLIS.

4.2.3. Comentario crítico

La regularización efectuada por la inspección tributaria abarcó todos los aspectos de las relaciones vinculadas que se producen entre la sociedad y los socios. El hilo conductor fue la constatación de que los servicios formalmente prestados por la sociedad a los clientes materialmente lo fueron por el socio mayoritario, lo que permitió identificar un comparable interno amparado en el artículo 16.4.1 a) del TRLIS.

Se notará que la inspección tributaria no acudió al método de valoración previsto específicamente para las sociedades de profesionales por el artículo 16.6 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), seguramente porque el socio no percibió remuneración alguna por la prestación de los servicios a la sociedad.

No de manera diferente se hubiera realizado la regularización bajo la Ley 27/2014, ya que, de una parte, el comparable interno está amparado por el artículo 18.4, y los ajustes secundarios por el apartado 11 del citado artículo.

En todo caso, de manera pragmática, el artículo 18.6 de la Ley 27/2014 ofrece al contribuyente un esquema de valoración basado en los flujos de carácter interno habidos en las relaciones entre la sociedad y los socios.

4.3. Sociedades de profesionales (STS de 17 de diciembre de 2019, rec. núm. 6108/2017 -NFJ075741-)

4.3.1. Hechos y objeto controvertido

Un conjunto de abogados constituyó una sociedad a través de la cual prestaban servicios jurídicos. Esa sociedad pagaba facturas expedidas por sociedades de las que eran

socios mayoritarios sus propios socios, existiendo una relación entre estas facturas y las libradas a los clientes.

El objeto controvertido consistió en determinar si las cantidades abonadas a las sociedades de los socios constituían, realmente, remuneraciones por los servicios prestados por dichos socios. No se discutió, por tanto, la pertinencia de prestar servicios jurídicos a través de sociedades, sino que:

[...] lo que se trata, y así se determina en el informe de disconformidad y en el acuerdo de liquidación, es de probar si estas sociedades responden a una realidad jurídico material sustancial con una causa negocial lícita, o por el contrario, si son meros artificios jurídico-formales que no persiguen otra finalidad que la de minorar la carga fiscal que por imperativo legal debe soportar el obligado tributario.

4.3.2. Argumentación de la Sala

El auto de admisión definió el interés casacional en «determinar si puede apreciarse la existencia de simulación en el ejercicio de una actividad profesional a través de una sociedad expresamente constituida para facturar los servicios prestados» y, en caso de que no existiera simulación, «precisar cómo ha de calificarse el ejercicio de una actividad profesional a través de una sociedad expresamente constituida para facturar los servicios prestados». Sin embargo, la sentencia no se pronunció respecto de estas cuestiones, «pues no se discute en el presente caso la posibilidad de que el ejercicio de la [¿actividad?] se realice a través de sociedades profesionales interpuestas».

La Sala advirtió que la estructura fiscal en presencia podía reportar riesgos de diferimiento en la tributación, de fraccionamiento de rentas y, en fin, de deducción de gastos personales. Con el trasfondo de estos riesgos, la Sala observó que la prueba practicada por la Sala de instancia llevaba a la conclusión de:

[...] que la recurrente debió abonar los servicios profesionales a los socios y no a las sociedades interpuestas, con la consideración de actividades económicas de los mismos y la retención correspondiente en el impuesto sobre la renta. Y para esa regularización bastaba con la aplicación del artículo 13 de la Ley General Tributaria.

En suma, la Sala no descalificó apriorísticamente la operatoria a través de sociedades interpuestas, sino que, en línea con sentencias precedentes, y de acuerdo con el abogado del Estado, puso:

[...] el centro de gravedad de la cuestión en un problema probatorio, a resolver caso por caso, de tal forma que podría haber supuestos de constitución de so-

ciudades profesionales de abogados que no fueran constitutivos de simulación y supuestos, que por las circunstancias que concurran, sí pudieran ser constitutivos de tal.

4.3.3. Comentario crítico

La sentencia aborda uno de los múltiples problemas que se congregan alrededor de las denominadas sociedades instrumentales. Se trata de sociedades que custodian patrimonios o que pretenden ser centro de imputación de las actividades desplegadas personalmente por los socios.

La sentencia ilustra sobre los riesgos fiscales de este tipo de sociedades, pero, lejos de pronunciar una descalificación abstracta, convoca a un examen de cada caso en presencia. Será la causa negocial, esto es, el fin práctico perseguido por las personas que constituyen o utilizan este tipo de sociedades, lo que determinará la solución fiscal pertinente.

En el caso en presencia, pesó fuertemente la correlación entre los servicios facturados a los clientes y los pagos realizados a las sociedades instrumentales correspondientes, así como la debilidad de los medios humanos y materiales de las mismas. Se notará, pues, que la inspección tributaria no combatió la realidad de la sociedad prestadora de los servicios jurídicos, sino la de las sociedades perceptoras de los ingresos dimanantes de los servicios materialmente prestados por sus titulares.

En términos semejantes se pronunció la Sentencia del TS de 11 de marzo de 2015 (rec. núm. 1670/2013 –NFJ076948–).

La Nota de la Agencia Tributaria sobre Interposición de Sociedades por Personas Físicas realiza un análisis muy similar al efectuado por la sentencia que se comenta.

En este sentido, tras reconocer la legitimidad de la prestación de servicios profesionales a través de sociedades, indica que las mismas no deben «servir para amparar prácticas tendientes a reducir de manera ilícita la carga fiscal mediante la utilización de las sociedades a través de las cuales supuestamente se realiza la actividad», a cuyo efecto «cobra especial importancia el examen de las circunstancias concretas de cada expediente».

Así, debe concurrir la pertinente dotación de medios humanos y materiales y, lógicamente, su utilización, pudiendo ser la respuesta, en caso de su ausencia, la simulación, en el sentido del artículo 16 de la LGT, mientras que, en caso de su presencia, la inspección tributaria se dirigirá a comprobar si el precio pagado por la sociedad al socio que presta los servicios es congruente con el valor de mercado de los mismos, en los términos del artículo 18 de la Ley 27/2014.

4.4. Principio de regularización íntegra (STS de 13 de noviembre de 2019, rec. núm. 1675/2018 -NFJ075575-)

4.4.1. Hechos y objeto controvertido

Tras la comprobación administrativa se dictó un acuerdo de liquidación en el que, entre otros aspectos, se consideró no deducible el gasto por servicios prestados por la sociedad matriz y por intereses igualmente pagados a la entidad matriz, por considerarse que no había quedado probada la realidad de los servicios, aduciéndose, además, que los intereses encubrían una remuneración derivada de la condición de socio o accionista.

La entidad recurrente alegó que la actuación administrativa era contraria a Derecho por cuanto la Administración hubiera debido proceder en unidad de acto a la regularización de la entidad matriz, en tanto que el abogado del Estado, aun reconociendo la jurisprudencia en tal sentido respecto de las retenciones a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) y de las cuotas soportadas por el impuesto sobre el valor añadido (IVA) mantuvo que, fuera del supuesto de las operaciones de carácter vinculado, no pesaba tal obligación sobre aquella, en el marco del IS, sin perjuicio, claro está, del derecho que asistía al obligado tributario de solicitar la devolución de ingresos indebidos.

El auto de admisión del recurso de casación definió el objeto controvertido centrándolo en discernir si la Administración debía efectuar o no una regularización completa y bilateral de la situación, «evitándose así un enriquecimiento injusto».

4.4.2. Argumentación de la Sala

Tras una exposición de las sentencias en las que se explicitó el principio de regularización íntegra, todas ellas relativas al IVA y a las retenciones a cuenta del IRPF, la Sala concluyó que cuando en un procedimiento se advierta la existencia de terceros potencialmente afectados «la regularización ha de ser íntegra, lo que exige que la Administración les llame al procedimiento, o al menos acredite la inexistencia de la repercusión o ingreso por el tercero».

En esto pues, consiste el principio de regularización íntegra, que se trata de un principio general «que no es sino aplicación del principio general de seguridad jurídica consagrado en el artículo 9.3 de la Constitución y que evita, además, el enriquecimiento injusto por parte de la Administración». En este sentido, la regularización bilateral del artículo 16 del TRLIS no sería sino una expresión particular de dicho principio que, desde luego, no impide aplicarlo a otros casos.

Consecuentemente, la Sala respondió a la pregunta formulada en el auto de admisión afirmando que la Administración «ha de efectuar una regulación [¿regularización?] completa y bilateral de la situación, evitando con ello el enriquecimiento injusto».

Sin embargo, de ahí no se derivó la anulación del acto de liquidación, por cuanto la entidad recurrente «no solicitó, en ningún momento, durante la tramitación administrativa, la presencia de la entidad supuestamente vinculada, lo que debió hacer en virtud del principio de buena fe que debe presidir las relaciones entre los administrados y la Administración», de manera tal que, en línea con la sentencia de instancia, «corresponde a la entidad supuestamente perjudicada alegar dicha inacción procedimental, si entiende que le causó indefensión». En este punto, por tanto, el recurso fue desestimado.

4.4.3. Comentario crítico

El principio de regularización íntegra, acuñado por la jurisprudencia del TS obliga a trasladar a terceros los hechos probados en el procedimiento de aplicación de los tributos, otorgándoles el efecto pertinente a su naturaleza. No se trata, por tanto, de que la situación tributaria del tercero impida la regularización tributaria del obligado tributario en el procedimiento a la vista de los hechos probados en el mismo, sino de extraer, en relación con dicho tercero, todas las consecuencias de los hechos que fundamentan esa regularización.

Una aproximación al referido principio de regularización íntegra se encuentra en el artículo 18 de la Ley 27/2014, relativo a las operaciones vinculadas, en cuya virtud la corrección practicada por aplicación del principio de libre concurrencia no determinará, para el conjunto de las partes implicadas, la tributación «de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación».

El artículo 19 del RIS establece las normas procedimentales pertinentes. A tal efecto, las partes vinculadas podrán comparecer en el procedimiento en las fases de recurso en vía administrativa y económico-administrativa, quedando la Administración tributaria obligada a regularizar de oficio la situación de las partes vinculadas, una vez que las liquidaciones practicadas hayan alcanzado firmeza.

El principio de regularización íntegra puede evitar la doble imposición, pero esa no es su función. Su función es que los hechos constatados en un procedimiento de aplicación de los tributos surtan efecto respecto de todos los obligados tributarios afectados por los mismos.

Estando la Administración sometida a la ley y al derecho, de acuerdo con lo previsto en el artículo 103.1 de la Constitución, el principio de regularización íntegra no es sino una forma sucinta de denominar una consecuencia del poder-deber que a aquella le incumbe de aplicar los tributos a tenor de los hechos determinantes de los mismos, y de hacerlo, lógicamente, en relación con todos los sujetos y obligaciones tributarias en presencia.

En este sentido, en el caso de autos, una vez firme el acto de liquidación, la Administración tributaria habría de regularizar la situación tributaria de la entidad matriz, considerando y calificando los hechos probados que sustentaron dicho acto de liquidación, referido a la entidad filial. Desde luego, el mejor cumplimiento del principio de legalidad, demandaría

una regularización de oficio, pero, en todo caso, en ausencia de vías específicas, y ante una eventual pasividad de la Administración tributaria, quedará siempre abierta la de rectificación de autoliquidaciones del artículo 120.3 de la LGT.

Por el contrario, el principio de regularización íntegra o completa no debería tener el alcance de impedir la regularización con base en los hechos probados, bajo el pretexto de que estos han de tener un efecto de signo inverso en otro u otros obligados tributarios.

5. Otros

5.1. Presunción de renta (SAN de 20 de febrero de 2019, rec. núm. 788/2015 -NFJ073257-)

5.1.1. Hechos y objeto controvertido

El contribuyente efectuó un pago en metálico para satisfacer parte del precio de adquisición de un solar, por importe de 700.000 euros, sin que su contabilidad registrara este hecho.

El objeto controvertido consistió en determinar si tal hecho implicaba la existencia de una renta no declarada en el sentido del artículo 134 del TRLIS.

5.1.2. Argumentos de la Sala

La Sala examinó la prueba aportada por la inspección tributaria, la cual comprendió una diligencia en la que se hacía constar que en la contabilidad del contribuyente no había constancia del pago realizado, otra diligencia en la que se hacía constar que ese pago sí constaba en la contabilidad de la entidad vendedora y, en fin, la constatación de que el mismo día en que se efectuó el pago en metálico, se realizó un ingreso por importe de 580.000 euros en la cuenta de una entidad bancaria, quedando el resto en caja para pago de una comisión relativa a la operación. Para la Sala fue especialmente relevante el depósito en cuenta bancaria.

Esa prueba llevó a la Sala a la convicción de que era «razonable concluir que [el contribuyente] posee ingresos o rentas no contabilizados y, por ende, no declarados».

Hubo también de entrar la Sala en un motivo, esgrimido por la entidad recurrente bajo el reproche de desviación de poder, consistente en negar la ocultación de rentas según la conducta seguida por la inspección tributaria respecto de la infracción cometida, ya que, rebasando la cuota los 120.000 euros, caso de haberse producido una ocultación de rentas, lo pertinente hubiere sido enviar el expediente al Ministerio Fiscal. La Sala lo rechazó, argumentando que la concurrencia del límite objetivo:

[...] no supone que, automáticamente, las actuaciones deban remitirse al Ministerio Fiscal. En efecto, existe consenso doctrinal y jurisprudencial en que el delito de defraudación tributaria exige dolo... la decisión de la Administración de remitir las actuaciones al Ministerio Fiscal no puede ser automática y realizarse en cuanto la cuota defraudada supere los 120.000 euros. Lejos de ello exige un juicio complejo.

La sanción administrativa, con la agravante de ocultación, fue confirmada por la Sala.

5.1.3. Comentario crítico

El artículo 134 del TRLIS, actualmente recogido en el artículo 121 de la Ley 27/2014, establece dos presunciones cuyo hecho-base es, respectivamente, la omisión en libros de contabilidad de activos o el reflejo de deudas inexistentes, siendo el hecho-consecuencia la obtención de rentas no declaradas.

Corresponde a la inspección tributaria probar el hecho-base y al contribuyente rebatirlo. El movimiento de dinero quedó, en efecto, probado en los registros contables de la entidad receptora y de la entidad de crédito, y la ausencia del asiento de salida prueba, razonablemente, que tal dinero constituía un activo oculto.

El argumento relativo a la desviación de poder, resuelto por la Sala eficazmente, ilustra acerca de las dificultades de deslindar los ilícitos penal y administrativo, por más que la falsedad contable pudiera entenderse orientada hacia el primer tipo.

5.2. Empresas de reducida dimensión (STS de 18 de julio de 2019, rec. núm. 5873/2017 -NFJO74245-)

5.2.1. Hechos y objeto controvertido

El obligado tributario era una entidad que obtenía exclusivamente ingresos financieros, derivados del arrendamiento de inmuebles, sin disponer de plantilla.

El objeto controvertido consistió en dilucidar si el régimen de las entidades de reducida dimensión era aplicable, a partir de la entrada en vigor de la Ley 35/2006, a las entidades que no realizan actividades económicas, respondiendo así a la cuestión de interés casacional.

5.2.2. Argumentación de la Sala

Tras la reproducción de todos los preceptos que, a lo largo del tiempo, han venido regulando el régimen de las empresas de reducida dimensión, así como el régimen de las sociedades patrimoniales, la Sala indica que:

[...] únicamente se discute acerca de si se realizan actividades económicas, por parte de una determinada sociedad, la hoy recurrente, en dos ejercicios concretos, el 2010 y el 2011. Aunque estamos en el impuesto sobre sociedades, se pretende por la administración aplicar, y ello lo refrenda la sentencia recurrida, el concepto de actividades económicas que rige en otro impuesto, el IRPF, sin haber una habilitación expresa. Es cierto que tanto el IS como el IRPF gravan la renta, pero ello no quiere decir que eso conduzca inexorablemente a su equiparación en el aspecto que nos ocupa. A partir de los ejercicios iniciados el 1 de enero de 2007 no es posible hacer extensivo al IS lo previsto en el IRPF en ese concreto aspecto. Qué duda cabe que se ha producido una ampliación del ámbito de aplicación subjetiva del régimen especial de empresas de reducida dimensión, ampliación que esta Sala considera que es voluntad de legislador y que está en consonancia, puesto que ello se produce simultáneamente, con la derogación del régimen de empresas patrimoniales. Si el legislador quería que a las sociedades de mera tenencia de bienes no se les aplicara el régimen de entidades de reducida dimensión debería haberlo dicho de manera expresa, puesto que su silencio nos lleva a la interpretación que se acaba de apuntar.

La Sala pronuncia dos argumentos. El primero, que no es posible, tras la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas... (Ley 35/2006), discernir la existencia de actividad económica en el IS en función de lo previsto en el IRPF. El segundo, que la voluntad del legislador de la Ley 35/2006 ha sido ampliar el ámbito subjetivo de la aplicación del régimen de las empresas de reducida dimensión a las sociedades de mera tenencia de bienes, lo que resulta congruente, a juicio de la Sala, con la supresión del régimen de «empresas» (dice la Sala) patrimoniales. Nótese que, con ello, la Sala identifica empresa con sociedad, pero ni toda sociedad es empresa, ni todas las empresas son sociedades, por más que exista una amplia zona de intersección de los dos conjuntos.

5.2.3. Comentario crítico

El régimen de las empresas de reducida dimensión se incorporó en la fase parlamentaria de la Ley 43/1995. Consistía el mismo en un conjunto de incentivos fiscales aplicables a las empresas cuya cifra de negocios fuera inferior a 250 millones de pesetas. Posteriormente este límite se ha ido ampliando.

Para disfrutar de este régimen no se exigía explícitamente la realización de actividades económicas. Sin embargo, por su naturaleza técnica, los incentivos fiscales aludidos exigían implícitamente la realización de actividades económicas. Tampoco se establecía, expresamente, la exclusión de aquellas entidades que no realizaran actividades económicas, tal vez porque a las mismas se les debía aplicar el régimen de transparencia fiscal.

Posteriormente, dentro del marco del régimen fiscal de las empresas de reducida dimensión, se incorporó la tributación por un tipo especial reducido. Por su naturaleza técnica

ca, este incentivo fiscal era susceptible de ser aplicado a todo tipo de rentas, pero, al estar incardinado en el régimen de las entidades de reducida dimensión, se vino entendiendo en las instancias administrativas que solo debía aplicarse a las entidades que podían disfrutar del mismo y que, por tanto, realizaban actividades económicas.

La Ley 46/2002 (de reforma parcial del impuesto sobre la renta de las personas físicas y por la que se modifican las leyes de los impuestos sobre sociedades y sobre la renta de no residentes) suprimió el régimen de transparencia fiscal, e introdujo el régimen de las sociedades patrimoniales, el cual se aplicaba a las entidades que no realizaban actividades económicas.

De esta manera, el campo de aplicación del régimen de las empresas de reducida dimensión quedaba acotado por dos fronteras, una de carácter positivo, esto es, la naturaleza técnica de los incentivos fiscales aplicables, claramente concebida respecto de la realización de actividades económicas, y otra, menos significativa, de carácter negativo, esto es, la sumisión de las entidades que no realizaban actividades económicas a los regímenes de transparencia fiscal o de las sociedades patrimoniales.

El informe de la ponencia del proyecto de Ley del impuesto sobre sociedades (Boletín del Congreso 557/1995, V legislatura, pp. 16.941 y ss.) explica el espíritu y finalidad del régimen fiscal de las empresas de reducida dimensión diciendo, entre otras menciones similares, que «estamos estableciendo un marco favorable para las pequeñas empresas que va a permitir mejorar su competitividad, pero siempre vinculado a que, previamente, esa pequeña empresa esté en la senda de crear empleo o de reactivar su actividad económica». La voluntad del legislador de la Ley 43/1995 era meridiana: el régimen fiscal de las empresas de reducida dimensión se concebía indisolublemente vinculado a la realización de actividades económicas.

La sentencia del TS de 27 de noviembre de 2014 (rec. núm. 4070/2012 –NFJ057851–), en referencia a periodos impositivos anteriores a la Ley 35/2006, ligó el régimen de las empresas de reducida dimensión a la realización de actividades económicas, indicando que «la aplicación de este régimen, (que) supone un incentivo fiscal para el ejercicio de actividades económicas por parte de las pequeñas empresas», y lo propio hizo la sentencia, ahora recurrida y casada, del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 15 de septiembre de 2017 (rec. núm. 50/2017 –NFJ068991–), al señalar que «el incentivo que pretende ese artículo busca o tiene la finalidad de reactivar inversiones y el empleo, lo que no ocurre en las sociedades de mera tenencia de bienes...» ya en relación con periodos impositivos posteriores a la Ley 35/2006.

La Ley 35/2006 suprimió el régimen de las sociedades patrimoniales y, con ello, desapareció la frontera negativa, pero no la positiva.

Ya bajo la vigencia de la Ley 35/2006, la Resolución del TEAC de 30 de mayo de 2012 (RG 2398/2012 –NFJ047068–), resolviendo un recurso para la unificación de criterio, pivo-

tó sobre la primera frontera. En efecto, el propio título del régimen fiscal incluye la palabra «empresas», de manera tal que el régimen no es para todos los sujetos pasivos, sino solo para aquellos que tienen la consideración de «empresas». Y así, el TEAC concluyó que:

[...] de todo lo expuesto con anterioridad se desprende que la entidad no ha sido «una empresa», entendida esta conforme a la interpretación usual, como la organización de un conjunto de medios materiales y personales para la realización de una auténtica actividad económica para intervenir de forma efectiva en la distribución de bienes o servicios en el mercado.

Se notará que la resolución no acude a la Ley 35/2006 para acotar el concepto de empresa.

Además de esa interpretación, basada en la pura literalidad del título del régimen fiscal, el TEAC indagó en el espíritu y finalidad del régimen fiscal de las empresas de reducida dimensión, indicando que «la finalidad de la norma es estimular la realización de actividades empresariales por empresas de reducida dimensión que fomenten el ciclo económico productivo de las empresas y el desarrollo económico».

La Sentencia de la AN de 5 de diciembre de 2019 (rec. núm. 1024/2017 –NFJ076949–) después de hacerse amplio eco de la resolución del TEAC y de citar un nutrido conjunto de sentencias de Tribunales Superiores de Justicia en el mismo sentido afirma, en relación con periodos impositivos posteriores a la Ley 35/2006, que la finalidad del régimen de las empresas de reducida dimensión:

[...] era fomentar, desde la perspectiva de la regulación fiscal, a las pequeñas y medianas empresas para reactivar a estos importantes agentes económicos por su papel en el conjunto de la economía global, papel que no reconocen dichas sentencias a las de mera tenencia de bienes.

¿Ha decaído, tras la Ley 35/2006, el espíritu y finalidad que, desde su creación, alentó el régimen fiscal de las empresas de reducida dimensión? ¿La supresión del régimen de las sociedades patrimoniales es la prueba de ese decaimiento?

La sentencia del TS que se comenta así lo ha entendido. Se comparta, o no, el *iter* argumental de la Sala, lo que resulta difícil de alumbrar es la razón por la cual el legislador hubiere podido querer dispensar un tratamiento fiscalmente privilegiado a las entidades de mera tenencia de bienes cuya cifra de negocios no hubiere excedido una determinada cuantía.

Sea como fuere, lo cierto es que la Ley 27/2014 ha recuperado el espíritu y finalidad del régimen fiscal de las empresas de reducida dimensión, tal y como fue concebido por el legislador de la Ley 43/1995, ya que el artículo 101.1 de aquella precisa que los incentivos



que lo integran «no resultarán de aplicación cuando la entidad tenga la consideración de entidad patrimonial en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta ley».

Se notará que este precepto no ha venido a superar la interpretación de la sentencia que se comenta, ya que es anterior a la misma, pero sí da pie a intuir que el legislador era muy consciente de las dificultades interpretativas en presencia.

Referencia bibliográfica

Sanz Gadea, E. (2019). El procedimiento amistoso en el contencioso de los gastos financieros. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 439, 153-172.



COVID-19 y fiscalidad internacional. Las primeras recomendaciones de la OCDE

José Manuel Calderón Carrero

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de A Coruña*

Extracto

Este trabajo examina la nota publicada por el Secretariado de la OCDE sobre «Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 crisis» (3 de abril de 2020), que pone de manifiesto cómo algunas reglas que conforman el marco de fiscalidad internacional (doméstico y convencional) resultan afectadas como consecuencia de circunstancias excepcionales conectadas con la crisis de salud pública, humanitaria y económica del COVID-19. La nota de análisis y guía interpretativa elaborada por el Secretariado de la OCDE únicamente aborda las potenciales implicaciones de esta crisis en relación con los artículos 4 (residencia fiscal de personas físicas y entidades), 5 (establecimientos permanentes) y 15 (trabajadores fronterizos) de los convenios de doble imposición que siguen el Modelo de Convenio de la OCDE. Se trata de unas primeras recomendaciones de coordinación fiscal de baja intensidad.

Palabras clave: COVID-19; fiscalidad internacional; residencia fiscal; establecimientos permanentes.

Cómo citar: Calderón Carrero, J. M. (2020). COVID-19 y fiscalidad internacional. Las primeras recomendaciones de la OCDE. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 446, 97-112.



COVID-19 and International Taxation. First OECD Recommendations

José Manuel Calderón Carrero

Abstract

This article examines the note published by the OECD Secretariat on «Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 crisis» (3 April 2020), which shows how some rules that make up the framework of international taxation (domestic and conventional) are affected as a result of exceptional circumstances connected with the COVID-19 public, humanitarian and economic health crisis. The interpretative guidance prepared by the OECD Secretariat only addresses the potential implications of this crisis in relation to articles 4 (tax residence of individuals and entities), 5 (permanent establishments) and 15 (cross-border workers) of tax treaties that follow the OECD Model Convention. These are the first recommendations for low-intensity fiscal coordination.

Keywords: COVID-19; international taxation; fiscal residence; permanent establishments.

Citation: Calderón Carrero, J. M. (2020). COVID-19 y fiscalidad internacional. Las primeras recomendaciones de la OCDE. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 446, 97-112.



Sumario

1. Introducción
 2. Exposición de la nota del Secretariado OCDE sobre convenios de doble imposición e impacto de la crisis COVID-19
 - 2.1. Cuestiones que afectan a la imposición societaria
 - 2.1.1. Problemas relacionados con la creación de «establecimientos permanentes»
 - 2.1.1.1. Establecimiento permanente de cláusula general (art. 5.1 MC OCDE)
 - 2.1.1.2. Establecimiento permanente derivado de actuaciones del agente dependiente (art. 5.5 MC OCDE)
 - 2.1.1.3. Establecimiento permanente de obra de construcción (art. 5.3 MC OCDE)
 - 2.1.1.4. Posición derivada de la OECD SAGN sobre establecimientos permanentes
 - 2.1.2. Problemas relacionados con el cambio de residencia fiscal de una entidad (sede de dirección efectiva)
 - 2.2. Cuestiones relacionadas con la tributación de personas físicas
 - 2.2.1. Cuestiones relacionadas con trabajadores transfronterizos (*frontier workers*)
 - 2.2.2. Cuestiones relacionadas con el cambio del estatuto de residencia fiscal de personas físicas
 3. Consideraciones finales
- Referencias bibliográficas

1. Introducción

Este trabajo analiza la nota publicada por el Secretariado de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) sobre «Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 crisis» (3 de abril de 2020), que pone de manifiesto cómo algunas reglas que conforman el marco de fiscalidad internacional (doméstico y convencional) resultan afectadas como consecuencia de circunstancias excepcionales conectadas con la crisis de salud pública, humanitaria y económica del COVID-19.

La nota de análisis y guía interpretativa elaborada por el Secretariado de la OCDE únicamente aborda las potenciales implicaciones de esta crisis en relación con los artículos 4 (residencia fiscal de personas físicas y entidades), 5 (establecimientos permanentes –EP–) y 15 (trabajadores fronterizos) de los convenios de doble imposición (CDI) que siguen el Modelo de Convenio de la OCDE (MC OCDE).

En particular, la nota del Secretariado OCDE (*Secretariat Analysis & Guidance note*, OECD SAG) se centra en las implicaciones fiscales que resultan de situaciones donde empleados de una entidad no residente trabajan remotamente («tele-trabajan») desde una localización distinta de la que constituye su lugar habitual de trabajo. La mayoría de los trabajadores desempeñan normalmente su trabajo en la misma jurisdicción en la que residen habitualmente (y a efectos fiscales), de suerte que para estos lo normal es que el «teletrabajo» no altere la aplicación de normas que impacten sobre la distribución del poder tributario entre Estados o sobre su propio «estatuto fiscal».

Sin embargo, existe un grupo significativo de trabajadores que desempeñan parte de su labor o actividades por cuenta ajena en una jurisdicción diferente a la de su residencia fiscal o el lugar donde está ubicado su «centro de trabajo».

La crisis COVID-19 ha determinado que, como consecuencia de las limitaciones de movilidad, «cierres de fronteras» y «cuarentenas», algunos trabajadores estén realizando su actividad laboral (de forma remota) en una localización diferente a su «centro de trabajo habitual». Esta circunstancia es susceptible de impactar sobre una serie de reglas de fiscalidad internacional, pudiendo afectar no solo al «estatus fiscal» del trabajador, sino también a la empresa empleadora de tales trabajadores.

La OECD SAGN hace referencia, en particular, a los potenciales efectos de tales situaciones transfronterizas sobre las siguientes reglas de fiscalidad internacional, a saber:

- Las que afectan a la residencia fiscal de las personas físicas, principalmente, a los efectos de la aplicación de los CDI.
- Las que impactan sobre la residencia fiscal de las sociedades a los efectos de los CDI.
- Las que poseen implicaciones respecto de la existencia de un «establecimiento permanente».
- Las que afectan a las reglas aplicables a los «trabajadores transfronterizos».

La OECD SAGN pone de relieve el impacto de estas «situaciones» de limitación de movilidad derivadas del COVID-19 sobre las reglas previstas en los artículos 4, 5 y 15 de los CDI, hace referencia a algunas respuestas nacionales en la materia, ofrece una guía interpretativa sobre la aplicación de las disposiciones del MC OCDE al respecto y también recoge algunas recomendaciones dirigidas a las autoridades fiscales de los países miembros OCDE.

Nótese, no obstante, que estamos ante una «nota del Secretariado OCDE»¹ y que la guía interpretativa que representa no necesariamente refleja la posición oficial de los países miembros de la OCDE (y mucho menos de los integrantes del Foro Inclusivo de Erosión de la base imponible y traslado de beneficios –BEP–) (OECD Secretariat, 2020, p. 7). Ello evidencia que estamos ante un primer instrumento de coordinación fiscal de baja intensidad, con todo lo que ello comporta. Ahora bien, no puede perderse de vista cómo la mayor parte de la guía interpretativa elaborada por el Secretariado fundamenta su argumentación en los propios Comentarios al MC OCDE; en este sentido, podría razonarse que aquella parte de la guía interpretativa que se fundamenta en los referidos comentarios al MC OCDE posee el mismo valor que estos (*Soft-law*), siempre y cuando los CDI que sean objeto de interpretación sigan el MC OCDE y los Estados contratantes no hayan introducido observaciones a los mismos.

La nota del Secretariado OCDE trasciende en algunos aspectos la guía sobre la interpretación de los CDI, al incluir recomendaciones dirigidas a las administraciones de los diferentes países para que adopten medidas de clarificación de su normativa doméstica referida a los nexos de sujeción fiscal que no tomen en consideración la presencia física de

¹ El Secretariado lleva a cabo el trabajo de la OCDE y está liderado por el secretario general y compuesto por directorados y divisiones que trabajan con los representantes de los diferentes países miembros encargados del desarrollo de las diferentes políticas. En materia tributaria, el comité específico es el *Centre for Tax Policy and Administration*, dirigido por D. P. Saint-Amanns.

personas (trabajadores, ejecutivos, agentes) en su territorio cuando obedezca a limitaciones de movilidad conectadas con la crisis COVID-19 como si se tratara de una «situación de fuerza mayor» siguiendo el ejemplo de algunas administraciones (Strocko, 2020a, pp. 2 y ss., y Strocko, 2020b).

2. Exposición de la nota del Secretariado OCDE sobre convenios de doble imposición e impacto de la crisis COVID-19

2.1. Cuestiones que afectan a la imposición societaria

2.1.1. Problemas relacionados con la creación de «establecimientos permanentes»

2.1.1.1. Establecimiento permanente de cláusula general (art. 5.1 MC OCDE)

La circunstancia de que existan trabajadores de una empresa que estén desarrollando su actividad laboral en una jurisdicción distinta de aquella en la que tienen situado su «centro de trabajo habitual» genera un riesgo de «EP» para las mismas, que puede desencadenar el nacimiento de obligaciones tributarias formales y materiales para las entidades no residentes.

La OECD SAGN considera que el hecho de que un trabajador realice su actividad laboral remotamente desde su «hogar» (o vivienda) durante la crisis COVID-19 no debería crear un EP para la empresa no residente con arreglo al artículo 5.1 de los CDI.

Tal conclusión se puede extraer de los Comentarios al MC OCDE sobre el artículo 5 del MC OCDE, pero, a su vez, la nota del Secretariado OCDE destaca que tal posición debería extenderse a situaciones extramuros de los CDI, como es el caso de la aplicación unilateral de legislación doméstica allí donde no media un CDI o donde este no cubre los impuestos locales o estatales (como es el caso de los CDI concluidos por EE. UU.).

La OCDE considera que en el contexto de la crisis COVID-19, los trabajadores se ven obligados a trabajar desde su vivienda como resultado de casos de fuerza mayor (limitaciones en la movilidad impuestas por autoridades públicas) y no por necesidades propias de las empresas, de manera que no resulta deseable que ello desencadene nuevas obligaciones tributarias para las empresas (como las que derivan de la creación de un EP en otro país).

Por tanto, considerando la naturaleza extraordinaria de la crisis COVID-19, y en la medida en que ello no se convierta en una nueva norma con el tiempo, el «teletrabajo desde el hogar/vivienda» no crearía un EP para el empleador, ya porque carece del «suficiente

grado de permanencia» o continuidad, ya porque la empresa carece del derecho de acceso o control sobre el *home office* y proporciona un lugar de trabajo (distinto) a disposición de los trabajadores.

2.1.1.2. Establecimiento permanente derivado de actuaciones del agente dependiente (art. 5.5 MC OCDE)

La OECD SAGN plantea igualmente si las actividades desarrolladas por una persona física que trabaja temporalmente desde su hogar o vivienda para un empleador no residente pueden generar un «EP de agente dependiente» (ex art. 5.5 MC OCDE).

A este respecto, la clave aquí (entre otras circunstancias) pasaría por determinar la «habitualidad» del ejercicio de los poderes de contratación por parte del agente (en nombre de la empresa no residente) en el Estado donde está temporalmente localizado.

La OCDE pone de relieve que el ejercicio de tales poderes por el agente de forma puramente temporal o transitoria no determina habitualidad a los efectos del artículo 5.5 del MC OCDE 2014². La misma conclusión resulta aplicable en el marco de los CDI que sigan el MC OCDE 2017, dado que también aquí se requiere que la presencia que una empresa no residente mantenga en el otro país supere un umbral de transitoriedad³. Sin embargo, tal posición no es defendible donde el agente viniera ejerciendo tales poderes desde su vivienda con anterioridad a la crisis COVID-19.

2.1.1.3. Establecimiento permanente de obra de construcción (art. 5.3 MC OCDE)

Las obras de construcción pueden haber sido suspendidas temporalmente como consecuencia de la crisis COVID-19, de suerte que tal interrupción temporal de actividad puede computar a los efectos del cálculo del *time test* (12 meses, pero puede ser inferior según el CDI) del artículo 5.3 del MC OCDE⁴.

2.1.1.4. Posición derivada de la OECD SAGN sobre establecimientos permanentes

De la nota del Secretariado OCDE, a nuestro entender, parece deducirse lo siguiente:

² Parágrafo 33.1 de los Comentarios al artículo 5 del MC OCDE 2014.

³ Parágrafo 98 de los Comentarios al artículo 5 del MC OCDE 2017. En este caso, se requiere que el agente habitualmente concluya contratos o habitualmente desarrolle el papel principal para su conclusión.

⁴ Parágrafo 19 de los Comentarios al artículo 5 del MC OCDE 2014.

- Que el cambio excepcional del lugar donde desarrollan su trabajo los empleados (o donde los agentes concluyen los contratos) debido a la crisis COVID-19 no creará nuevos EP.
- Que la conclusión temporal de contratos desde la vivienda de los trabajadores o agentes como consecuencia de la crisis COVID-19 no creará nuevos EP para las empresas.

La OECD SAGN, además de proporcionar la referida guía interpretativa del artículo 5 del MC OCDE, insta a las administraciones tributarias a desarrollar una guía doméstica sobre la aplicación de los umbrales de presencia física y actividad que determinan la existencia de un EP en su territorio y el correspondiente cumplimiento de obligaciones formales y materiales, de manera que se minimicen o elimine la carga indebida derivada de estas obligaciones a los contribuyentes en situaciones de falta de movilidad asociadas con la crisis del COVID-19. Y a este respecto, se aporta el ejemplo de **Irlanda** (*Irish Revenue Commissioners*) que ha publicado una guía que establece una regla de no reconocimiento de la presencia de una persona física en Irlanda –o donde sea relevante en otra jurisdicción– a efectos de la imposición societaria para una entidad (no residente) en relación con una persona física que es su empleado, administrador, proveedor de servicios o agente, si tal presencia resulta de restricciones de movilidad derivadas del COVID-19. La persona física y la entidad de que se trate deben conservar documentación de los hechos y circunstancias de la presencia de buena fe en tal Estado, o fuera del mismo, a efectos de su aportación a las autoridades fiscales como prueba de que tal presencia derivó de las indicadas restricciones de movilidad. Igualmente, la *Australian Tax Office* (COVID-19, QC 61775) ha publicado una guía que clarifica que el trabajo desarrollado por un empleado de una empresa no residente desde territorio nacional no determina un EP cuando resulte de las limitaciones de movilidad asociadas al COVID-19. La nota publicada en abril 2020 por el HMRC del Reino Unido (2020) también insiste mucho en que la existencia de un EP en su territorio requiere un cierto grado de permanencia en lo que se refiere a las actividades empresariales o habitualidad en el caso del agente dependiente.

2.1.2. Problemas relacionados con el cambio de residencia fiscal de una entidad (sede de dirección efectiva)

La segunda cuestión referida a la imposición corporativa a la que se refiere la OECD SAGN tiene que ver con la aplicación del criterio de sujeción fiscal de la «sede de dirección efectiva», utilizado a nivel doméstico y en los CDI, en el contexto de la crisis COVID-19.

Este criterio de conexión fiscal territorial (nexo) puede resultar afectado por la relocalización de los principales ejecutivos de una entidad como consecuencia de las limitaciones de movilidad derivadas de la crisis COVID-19, pudiendo determinar que una entidad sea considerada residente fiscal en varias jurisdicciones.

La OCDE considera que los cambios de localización de la residencia de los principales ejecutivos de una entidad que resulten temporales (duración inferior a un año) en el contexto de la crisis COVID-19 no deberían determinar un cambio de la «sede de dirección efectiva» de la entidad.

Algunos países como Irlanda han adoptado una guía administrativa que clarifica que tal presencia temporal de ejecutivos en su territorio (o en el de otro país) como consecuencia de las restricciones de movilidad derivadas del COVID-19 (*dislocation of executive officers*) no se tendrá en cuenta a los efectos de la residencia fiscal de las entidades (regla de *disregard*). La guía COVID-19 elaborada por la administración australiana (27 de marzo de 2020) también se posiciona en esta misma línea.

La OECD SAGN, más allá de proporcionar este ejemplo de posición administrativa (*Ireland's Revenue ruling*) que reduce significativamente los riesgos de doble residencia fiscal de sociedades, pone de relieve una guía interpretativa sobre la aplicación del artículo 4.3 del MC OCDE en este tipo de situaciones. Por un lado, se destaca como los CDI que sigan el MC OCDE 2017 remiten al procedimiento amistoso para que las autoridades competentes determinen la residencia fiscal de la entidad, con arreglo a una serie de criterios (v. gr., lugar donde habitualmente tienen lugar las reuniones del *board* o donde el CEO y los principales ejecutivos realizan habitualmente sus actividades, donde están localizados los *headquarters*, etc.)⁵ que deben aplicar a los hechos y circunstancias del caso⁶. Por otro lado, en el marco de los CDI que sigan el MC OCDE pre-2017, el artículo 4.3 resuelve la doble residencia atendiendo al criterio de sede de dirección efectiva, que atiende al lugar donde son adoptadas las principales decisiones de gestión y comerciales. También aquí el test de sede de dirección efectiva consiste en un análisis de hechos y circunstancias referidas a tal criterio. La OCDE enfatiza cómo los propios comentarios al artículo 4 del MC OCDE 2017 (para. 149) ponen de relieve la relevancia del lugar donde «ordinariamente» se adoptan las principales decisiones empresariales y comerciales por parte de los ejecutivos de mayor rango de la empresa. Insiste la OCDE en que el análisis de hechos y circunstancias referidas al lugar de toma de las principales decisiones de la empresa por los altos ejecutivos debe considerar el carácter «usual» u «ordinario» del mismo, y no aquel que responde a circunstancias excepcionales y temporales como las que resultan de las situaciones derivadas del COVID-19.

La OECD SGA se limita a formular tales «precisiones interpretativas» al hilo del artículo 4 del MC OCDE en el contexto de situaciones COVID-19, así como a mencionar la «regla de *disregard*» articulada por el *Ireland Revenue*.

⁵ Parágrafo 24 de los Comentarios al artículo 4 del MC OCDE 2017.

⁶ La OCDE también pone de relieve cómo las autoridades competentes de los Estados contratantes podrían acudir al artículo 25.3 para fijar criterios interpretativos generales para aplicar el criterio de sede de dirección efectiva.

A este respecto, no puede dejar de señalarse como la aplicación del criterio de sede de dirección efectiva, tanto en este contexto como en otros, puede no resultar sencilla entre otras cosas por la disparidad de enfoques sobre el mismo a nivel nacional; de hecho, desde el sector del *Private Equity & Hedge Funds* se ha alertado de las dificultades para lograr defender la residencia fiscal de las entidades comprendidas en la «estructuración» como consecuencia de las dificultades de movilidad de los consejeros y administradores, asociadas a la crisis⁷.

En este sentido, sería recomendable que los Estados establecieran una guía *ad hoc* clarificando su posición al respecto con carácter general y haciendo referencia a las excepcionales situaciones derivadas del COVID-19 de forma tal que se minimizaran los problemas derivados de las mismas.

2.2. Cuestiones relacionadas con la tributación de personas físicas

Los cambios excepcionales de la jurisdicción donde un trabajador ejerce su actividad por cuenta ajena (o donde el profesional desarrolla sus actividades por cuenta propia) debido a la crisis COVID-19 puede alterar su tributación con arreglo a las normas actuales previstas a nivel doméstico y en los CDI.

La nota del Secretariado OCDE se refiere únicamente a alguna de las cuestiones que pueden resultar afectadas por estas circunstancias.

2.2.1. Cuestiones relacionadas con trabajadores transfronterizos (*frontier workers*)

La OECD SAGN se refiere al caso donde como consecuencia de la crisis COVID-19 un gobierno ha aprobado «subsidios salariales» (*wage subsidies to employers*) para que las empresas mantengan a los trabajadores en nómina durante esta situación excepcional, de manera que la renta percibida por el trabajador sería imputable, de acuerdo con los Comentarios al artículo 15 del MC OCDE, al lugar donde el empleo venía siendo desarrollado de forma habitual. En el caso de trabajadores fronterizos que trabajan en un país, pero residen en otro desde el que se desplazan de forma cotidiana (*cross-border worker*), tal país es aquel donde ejercen su empleo habitualmente.

⁷ A este respecto se recomienda documentar cómo y dónde se toman las principales decisiones de inversión y comerciales, y en qué condiciones de limitación de movilidad en los distintos países. *Vid.*: Gottlieb y Hamza (2020).

La OECD SAGN precisa que las reglas del artículo 15 de los CDI que siguen el MC OCDE asignan tributación exclusiva al Estado de residencia del trabajador cuando el empleo se ejerce en el mismo, pero hay reparto de poder impositivo sobre la renta del trabajo asociada al empleo con el Estado de la fuente cuando la actividad se realiza en el mismo, salvo cuando concurre una serie de circunstancias (apartado 2, art. 15 MC OCDE).

Ahora bien, en el actual contexto donde se han aprobado «paquetes de estímulo» por parte de los gobiernos en forma de «subsidios laborales» a los empleadores a efectos del mantenimiento del empleo durante la crisis COVID-19, a pesar de las restricciones en el ejercicio del empleo, la OCDE considera que tales pagos recibidos por los empleados se asemejan a *termination payments* (pagos por interrupción de la relación laboral). De acuerdo con el párrafo 2.6 de los Comentarios al artículo 15 del MC OCDE, tales pagos deben imputarse al lugar donde el empleado hubiera trabajado, de suerte que en la mayoría de las circunstancias tal lugar sería aquel donde trabajaba antes de la crisis COVID-19.

La aplicación de tal regla debe permitir al Estado de la fuente gravar la renta con arreglo al CDI, y el Estado de residencia debería eliminar la doble imposición internacional (exención/imputación).

Por otro lado, la OECD SAGN hace referencia a situaciones comprendidas en cláusulas especiales que recogen los CDI en materia de «**trabajadores fronterizos**», en la medida en que tales cláusulas en muchos casos establecen limitaciones en relación con el número de días que un trabajador puede trabajar fuera de una determinada jurisdicción para que se aplique tal régimen especial. En particular, puede acontecer que el Estado fuente donde se venía desarrollando el trabajo pierda su derecho de gravamen como consecuencia de las limitaciones de movilidad del trabajador por la crisis COVID-19, y ello determine el surgimiento de nuevas obligaciones fiscales formales y materiales en los dos Estados (v. gr., retenciones, *reporting*, solicitud de devolución de retenciones, etc.). Dada la excepcionalidad de la situación, la OCDE SAGN hace un llamamiento a la coordinación fiscal entre los países para mitigar los costes de cumplimiento de empleadores y empleados asociados involuntariamente a un cambio temporal del lugar donde se desempeña el trabajo. Sin embargo, la OCDE no propone medida alguna a tal efecto, a pesar de que varios países (Francia, Alemania, Países Bajos, Suiza, Bélgica o Luxemburgo) han alcanzado acuerdos bilaterales de naturaleza interpretativa que establecen que el estatus de trabajador fronterizo (a los efectos de tales cláusulas especiales) no resulta afectado por la circunstancia de que tales trabajadores desempeñen su actividad desde su país de residencia habitual⁸. Tal regla, a

⁸ Los acuerdos adoptados bilateralmente entre las autoridades competentes de estos países se refieren a la aplicación del régimen especial de tributación de trabajadores fronterizos que asigna la tributación al Estado de la fuente donde se desempeña el trabajo con habitualidad, de suerte que estos convenios recogen una cláusula que permite el teletrabajo desde el Estado de residencia fiscal por un número muy limitado de días al año (v. gr., 29 días en el CDI Francia-Luxemburgo o 19 días en el CDI Alemania-

nuestro juicio, podría articularse a través de un procedimiento amistoso entre los Estados contratantes en el marco de un CDI, o allí donde esto no fuera posible o se considerara insuficiente los Estados podrían adoptar una regla doméstica que estableciera la ficción de mantenimiento del *usual place of work* en relación con los casos donde el cambio de lugar de trabajo deriva del COVID-19, de suerte que tal regla aplicaría a los efectos del IRPF y las obligaciones tributarias que le corresponden al empleador (retenciones, *payroll taxes*, etc.).

Nótese, a su vez, que en casos donde el CDI no recoge una cláusula especial para trabajadores fronterizos, aplicarían las reglas generales del artículo 15 del CDI que permite el gravamen de los salarios o remuneraciones similares por parte del país de la fuente a partir del criterio del ejercicio del empleo en su territorio, salvando las situaciones que, por aplicación del apartado 2, del artículo 15, determinan la tributación exclusiva de la renta en el país de residencia del trabajador. En el caso en que el trabajo se desarrollase en un país distinto del de residencia fiscal del trabajador, como consecuencia de limitaciones de movilidad asociadas al COVID-19, no puede excluirse que tal país (*host country*) pudiera gravar la remuneración percibida por el trabajador durante tal periodo, tanto allí donde no existe un CDI aplicable como cuando resulta tal caso, dado que el artículo 15.2 de los CDI no exceptúa el gravamen en la fuente en casos de fuerza mayor⁹.

2.2.2. Cuestiones relacionadas con el cambio del estatuto de residencia fiscal de personas físicas

La OECD SAGN se refiere a dos situaciones potencialmente afectadas por la crisis COVID-19, aunque se parte de la premisa de que será poco probable que las limitaciones de movilidad derivadas de esta crisis afecten a la residencia fiscal de las personas físicas a los efectos de la aplicación de un CDI.

Por un lado, la OCDE aborda el caso de personas físicas que, con motivo de un viaje, desplazamiento laboral/profesional, están fuera de su país de residencia fiscal (habitual) y han quedado «confinados» en otro país donde están viviendo mientras dura la limitación de movilidad. En este tipo de casos lo normal es que, allí donde resulte aplicable un CDI, las disposiciones del convenio excluyan la calificación de residente fiscal de estas personas en el país donde están «confinadas».

Luxemburgo) sin que afecte a tal regla de tributación; de esta manera, el acuerdo interpretativo vendría a clarificar que los días de teletrabajo motivados por las limitaciones de movilidad no computan a los efectos de tal cláusula.

⁹ Así lo han puesto de relieve algunos *practitioners* (vid. Johnston, 2020, p. 2). Nótese a este respecto como la regla de los 183 días del artículo 15.2 a) del MC OCDE toma en consideración los días de baja, enfermedad, cierre, etc., salvo cuando se impida al trabajador abandonar el territorio del país de que se trate y siempre que esta tuviera de no ser así derecho a la exención.

Por otro lado, la nota OCDE menciona los casos de personas que trabajan en un Estado de acogida durante más tiempo y han adquirido el estatus de residencia fiscal allí (trabajadores desplazados, por ejemplo), pero como consecuencia de la crisis COVID-19 regresan a su país de origen. En este tipo de casos no puede excluirse que estas personas sean consideradas doblemente residentes fiscales por estos dos países.

La OECD SAGN pone de relieve como los CDI poseen cláusulas que pueden eliminar las situaciones de doble residencia (*tie-breaker rules* del apartado 2, del art. 4). Así, en el primer caso antes referido, las reglas de doble residencia del CDI normalmente determinarán que el contribuyente sea calificado como residente fiscal en el país de origen (*home country*), por aplicación de los criterios de «vivienda habitual permanente» (*home*) o del «centro de intereses económicos», «morada» o «nacionalidad».

En el segundo caso antes mencionado operarían las mismas reglas (*tie-breaker rules*), pero su aplicación resulta más incierta debido a que los vínculos con el Estado de acogida son más estrechos y pueden producirse situaciones más equilibradas en términos de coexistencia de nexos territoriales objetivos y subjetivos. En este tipo de situaciones el criterio del *habitual abode* o «lugar de morada habitual» puede escorar la asignación de residencia fiscal a favor del Estado de acogida.

La OECD SAGN, además de poner de relieve que lo normal es que no se susciten casos de doble residencia fiscal en estas situaciones, considera que el análisis de estos criterios debería realizarse por las administraciones tributarias teniendo en cuenta un periodo normal de tiempo y no las circunstancias excepcionales resultantes de la crisis COVID-19.

Algunos países han adoptado medidas para salir al paso a estos problemas. La administración tributaria de **Reino Unido** ha introducido una nueva guía administrativa a través del *HMRC Internal Manual*, estableciendo una regla de *disregard* o no reconocimiento de los días que una persona física resida o permanezca en territorio nacional como consecuencia de circunstancias excepcionales asociadas a las limitaciones de movilidad de la crisis COVID-19 (v. gr., cuarentena, cierre de frontera internacional, retorno al Reino Unido por indicación del empleador relacionado con la pandemia en otro país). **Australia e Irlanda** han adoptado medidas administrativas de corte similar.

3. Consideraciones finales

La OECD SAGN se limita a poner de relieve una serie de circunstancias excepcionales asociadas a la crisis COVID-19 y destacar como normalmente la actual guía OCDE sobre las cláusulas convencionales afectadas (Comentarios al MC OCDE) permite evitar el surgimiento de problemas de doble imposición allí donde resulta de aplicación un CDI. Estamos, por tanto, ante una primera reacción de coordinación fiscal de baja intensidad, con todas las implicaciones (limitaciones de alcance) que ello conlleva.

Tanto en este tipo de situaciones descritas en la referida nota OCDE como en otros casos donde no resulta de aplicación un CDI (o este no posee virtualidad jurídica al tratarse de un «impuesto no cubierto» por el mismo), la OCDE insta a las administraciones tributarias a que clarifiquen que la presencia de personas físicas no residentes en su territorio como consecuencia de limitaciones de movilidad derivadas de la crisis COVID-19 no deben ser tenidas en cuenta a efectos de determinar la existencia de un EP o propiciar un cambio de residencia fiscal de tales personas físicas o de entidades al tratarse de un caso de «fuerza mayor». Otra opción que podría considerarse pasa por articular una nueva regla que pivota sobre una ficción de que los empleados/agentes continúan realizando su trabajo/actividad en el mismo lugar que con anterioridad a la crisis COVID-19, tal y como ha propuesto el *United States Council for International Business* (USCIB, 2020).

La clarificación administrativa de la aplicación de una regla de *disregard* de los días de presencia física de un no residente en el territorio de un Estado que obedezcan a circunstancias excepcionales asociadas a la crisis COVID-19, en el sentido establecido por algunas administraciones de países OCDE (v. gr., Reino Unido, Irlanda, Australia), puede ser útil para evitar problemas de doble residencia fiscal de personas físicas o empleados e incluso evitar la creación de un EP para la empresa no residente. Sin embargo, tal regla no parece suficiente para resolver problemas relacionados con la tributación de trabajadores fronterizos o aquellos desplazados que están desempeñando su empleo en lugar distinto de su centro de trabajo habitual, de suerte que aquí parece ser necesario un «acuerdo interpretativo» bilateral con arreglo al artículo 25 de los CDI, que confirme la ficción de *employment at the usual place of work*, aunque lógicamente todo dependerá del reparto de poder tributario establecido en el convenio aplicable¹⁰.

Dada la alta movilidad de trabajadores de las empresas españolas internacionalizadas y de aquellos que trabajan para grupos multinacionales extranjeros, resultaría aconsejable que las autoridades españolas adoptaran con prontitud medidas en línea con las «recomendaciones» de la OCDE¹¹.

No puede dejar de señalarse como la crisis COVID-19 posee un impacto en materia de fiscalidad internacional que supera ampliamente las cuestiones abordadas en la nota interpretativa del Secretariado OCDE. Así, cabe apuntar como esta crisis está provocando cambios organizativos, afectando al *supply chain*, y trayendo consigo reestructuraciones y alteraciones funcionales que reconfiguran las cadenas de valor e impactan sobre toda la

¹⁰ Nótese que los CDI de España con Francia y Portugal contienen cláusulas especiales de trabajadores fronterizos que asignan el derecho de imposición exclusiva al Estado de residencia del trabajador. En este contexto las dificultades surgen de la acreditación de la condición de «trabajador fronterizo». Las situaciones de limitación de movilidad asociadas a la crisis COVID-19 no deberían afectar negativamente al estatus de trabajador fronterizo que se venía ostentando.

¹¹ En este mismo sentido se ha pronunciado la AEDAF (2020).

imposición corporativa e impuestos indirectos (IVA, aduanas), y muy en particular sobre la política de precios de transferencia de los grupos de empresas que, en muchos casos, deberá ser recalibrada (Chi, Teoh, Tang y Cody, 26 March 2020). La sostenibilidad fiscal de estructuras intermedias dotadas de baja sustancia puede resultar todavía más compleja, en un contexto post-COVID (Vanistendael, 2020, pp. 79 y ss.).

De esta forma, la crisis COVID-19 también requiere una «gestión fiscal activa» de las nuevas situaciones derivadas de la misma a efectos de la aplicación del «sistema de fiscalidad internacional», considerando la necesidad de adoptar «posiciones fiscales» en un entorno donde, por un lado, concurren dificultades para aplicar unas reglas y estándares internacionales pensados para otro tipo de situaciones (ordinarias) y, por otro, se ha instrumentado una limitada coordinación fiscal internacional hasta la fecha.

Las administraciones tributarias también están soportando un alto nivel de disrupción en su actividad asociada a la crisis COVID-19, de suerte que junto a las medidas de seguridad y distanciamiento socio-laboral se están articulando nuevas fórmulas de desarrollo de la actividad (cada vez más digitales) que afectan al modo en que se desarrollan las actuaciones de gestión tributaria; el *Forum on Tax Administration* OCDE (2020, pp. 34 y ss.) ha puesto de relieve cómo en este contexto las autoridades fiscales deben potenciar los servicios de asistencia a los obligados tributarios y la aplicación de mecanismos que refuercen la seguridad jurídica, siendo recomendable, asimismo, el desarrollo de enfoques cooperativos¹² para favorecer la aplicación de las normas tributarias en un contexto y circunstancias económicas excepcionales.

La transformación de los negocios y las reorganizaciones empresariales que previsiblemente podrían acometerse como consecuencia de la crisis pandémica puede traer consigo cambios importantes que afectan a la cadena de valor, la política de precios de transferencia, financiación del grupo, flujos de inversión y desinversiones, gestión de la tesorería, etc., y que deben acometerse en un contexto económico de recesión, de suerte que los principales estándares fiscales internacionales están pensados para contextos económicos ordinarios donde se distribuye el poder tributario sobre los beneficios de los grupos de empresas, pero no están pensados para redistribuir las pérdidas ni asignarlas de forma parametrizada. Todo ello plantea desafíos importantes para la función fiscal de las empresas; en este contexto, una administración realmente cooperativa debería contribuir a que las empresas adapten su modelo fiscal a las nuevas circunstancias en condiciones de mayor seguridad jurídica.

¹² Un buen ejemplo en esta línea lo aporta la administración tributaria australiana: ATO (2020).

Referencias bibliográficas

- AEDAF. (2020). *COVID-19. Impacto de las restricciones al movimiento sobre reglas de residencia fiscal*.
- ATO. (26 March 2020). *Support for Large Business Impacted by COVID-19*. QC 61787.
- Chi, C., Teoh, C., Tang, T. y Cody, B. (26 March 2020). COVID-19 Puts Limited Risk Structure at Risk. *Bloomberg Tax*.
- Gottlieb, I. y Hamza, A. (2020). Virus Moves Countries to Ease Rules on Where Companies are Taxed. DTR, *Bloomberg Tax*.
- HMRC. (2020). *Approach to Company Residence and Permanent Establishments in response to COVID-19 Pandemic*. BAI-HMRC.
- Johnston, S. (2020). OECD Clears Up Cross-Border Tax Treaty Doubts Amid Virus Crisis. *TNI*.
- OECD. (2020). *Tax Administration Responses to COVID-19: Measures Taken to Support Taxpayers*. Paris: OECD.
- OECD Secretariat. (2020). *Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 crisis*. OECD.
- Strocko, K. (2020a). Countries Relax Tax Residency Rules for Cross-Border Workers. *TNI*.
- Strocko, K. (2020b). Irish Tax Authorities Relax Residency Requirements. *TNI*.
- USCIB. (23 March 2020). *Letter to the Secretary of the US Treasury*.
- Vanistendael, F. (2020). Coronavirus and the Tax World. *TNI*.



Una revisión de la tasación pericial contradictoria como instrumento de corrección de los medios de comprobación fiscal

Antonio Fernández de Buján y Arranz

Asociado Senior de KPMG Abogados.

Profesor de Derecho Financiero y Tributario. UCM

Extracto

La tasación pericial contradictoria, en todo caso, tiene su origen en una comprobación de valores de la Administración tributaria, en la que necesariamente debe existir una valoración de un perito propuesto por la Administración como por el obligado tributario, y que podrá precisar la intervención de un perito tercero, cuya valoración entonces será dirimente y servirá, por tanto, de base a la liquidación que proceda con los límites del valor declarado y el valor comprobado inicialmente por la Administración tributaria.

La tasación pericial contradictoria, cabría afirmar, está encaminada siempre a dilucidar qué valoración (la que resulte de la tasación del perito de la Administración, la del obligado tributario o la del perito tercero) servirá de base a la liquidación tributaria que cierra el procedimiento e impide una nueva comprobación de valor por la Administración tributaria sobre los mismos bienes o derechos.

Palabras clave: tasación pericial contradictoria; valoración; perito; procedimiento.

Fecha de entrada: 23-10-2019 / Fecha de aceptación: 23-11-2019

Cómo citar: Fernández de Buján y Arranz, A. (2020). Una revisión de la tasación pericial contradictoria como instrumento de corrección de los medios de comprobación fiscal. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 446, 113-150.



A review of the contradictory expert appraisal as an instrument to correct the means of tax verification

Antonio Fernández de Buján y Arranz

Abstract

The contradictory expert appraisal, in any case, has its origin in a verification of values by the Tax Administration, in which there must necessarily be an appraisal by an expert proposed by the Administration as well as by the taxpayer, and which may require the intervention of a third party expert, whose appraisal will then be decisive and will therefore serve as the basis for the appropriate settlement with the limits of the declared value and the value initially verified by the Tax Administration.

The contradictory expert appraisal, it could be said, is always aimed at determining which valuation (that resulting from the appraisal of the Administration's expert, that of the taxpayer or that of the third party expert) will serve as the basis for the tax assessment that closes the procedure and prevents a new verification of value by the Tax Administration on the same assets or rights.

Keywords: contradictory expert appraisal; valuation; expert; procedure.

Citation: Fernández de Buján y Arranz, A. (2020). Una revisión de la tasación pericial contradictoria como instrumento de corrección de los medios de comprobación fiscal. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 446, 113-150.



Sumario

1. Consideraciones preliminares
 2. Reserva del derecho a promover la tasación pericial contradictoria
 3. Iniciación y tramitación del procedimiento de tasación pericial contradictoria
 4. Consecuencias de la solicitud de tasación pericial contradictoria
 5. A propósito de la obligación por parte de la Inspección tributaria de informar al sujeto pasivo de la posibilidad de promover la tasación pericial contradictoria
 6. Los peritos de la Administración y del obligado tributario en la tasación pericial contradictoria. El perito tercero
 7. La declaración de responsabilidad tributaria y la tasación pericial contradictoria
 8. Efectos del incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento de tasación pericial contradictoria
 9. Terminación del procedimiento de tasación pericial contradictoria
 10. A modo de conclusión
- Referencias bibliográficas

Nota: A mi querido padre, el Prof. Antonio Fernández de Buján, maestro del Derecho, que me sugirió trabajar sobre este tema.

1. Consideraciones preliminares

La tasación pericial contradictoria, que como ha indicado Falcón participa de la naturaleza del arbitraje¹, es una prerrogativa del obligado tributario para confirmar o corregir en cada caso las valoraciones resultantes de la aplicación de los siguientes medios²:

- a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.
- b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal³.
- c) Precios medios en el mercado.
- d) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.
- e) Dictamen de peritos de la Administración.
- f) Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.

¹ Sobre este particular ha señalado Falcón y Tella (1995, p. 6):

[...] De la naturaleza del arbitraje participa también la tasación pericial contradictoria, que el sujeto pasivo puede promover en todo caso, para corregir otros sistemas de comprobación de valores (art. 52.2 LGT). Y las posibilidades, al menos *de iure condendo*, no se ciñen a los precios de transferencia y a la determinación del valor, ya que el recurso a terceros independientes puede resultar deseable, para la Administración y para el contribuyente, por las garantías y la rapidez que ofrece este sistema, en materias tales como determinación de la base en régimen de estimación indirecta, calificación del hecho imponible (art. 25 LGT), cuestiones de prueba, límites al deber de colaboración de terceros derivados del principio de proporcionalidad, del derecho a la intimidad o de la ausencia de trascendencia tributaria, y en general todas las cuestiones que excedan la interpretación y aplicación de la norma tributaria.

² *Vid.* artículo 57.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

³ Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario.

- g) Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.
- h) Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de estas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca.
- i) Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo.

En este sentido, señala García Martínez (2010, p. 542) que el presupuesto objetivo que debe concurrir para que el obligado tributario pueda promover el procedimiento de tasación pericial contradictoria estriba en la existencia de un valor comprobado por la Administración respecto a un determinado elemento patrimonial. Dicho procedimiento está dirigido a discutir y, en su caso, corregir ese valor comprobado al que la Administración ha llegado utilizando otros medios de comprobación de valores de los previstos en el artículo 57.1 de la LGT o en las leyes propias de los respectivos tributos.

Además, de acuerdo con el apartado 3 del artículo 134 de la LGT, regulador de la práctica de la comprobación de valores⁴, si el valor determinado por la Administración tributaria es distinto al declarado por el obligado tributario, aquella, al tiempo de notificar⁵ la propuesta de regularización, debe comunicar la propuesta de valoración debidamente motivada, con expresión de los medios y criterios empleados⁶.

Sobre este particular, los obligados tributarios no podrán interponer recurso o reclamación independiente contra la valoración, pero podrán promover la tasación pericial contradictoria o plantear cualquier cuestión relativa a la valoración con ocasión de los recursos o reclamaciones que, en su caso, interpongan contra el acto de regularización.

En este sentido, podría afirmarse que la tasación pericial contradictoria⁷ está encaminada siempre a dilucidar qué valoración (la que resulte de la tasación del perito de la Administración, la del obligado tributario o la del perito tercero) servirá de base a la liquidación tributaria que en todo caso cierra el procedimiento e impide una nueva comprobación de valor por la Administración tributaria sobre los mismos bienes o derechos⁸.

⁴ *Vid.*, con carácter general sobre la comprobación de valores en Derecho Tributario, Alguacil Marí (1999).

⁵ *Vid.*, por todos con carácter general a propósito de las notificaciones, Ruibal Pereira y Serrano Antón (2010, pp. 377-402).

⁶ Transcurrido el plazo de alegaciones abierto con la propuesta de regularización, la Administración tributaria notificará la regularización que proceda a la que deberá acompañarse la valoración realizada.

⁷ *Vid.*, en relación con la tasación pericial contradictoria en su regulación previa a la actual LGT, Simón Acosta (1991, pp. 65-117); García-Moncó (1994); Caamaño Anido (1995); Luchena Mozo (1997, pp. 246-270).

⁸ *Vid.* Sentencia del Tribunal Supremo (STS) 32/2019, de 17 de enero (rec. núm. 212/2017 –NFJ072448–).

En el marco de la tasación pericial contradictoria, y a propósito de los informes periciales⁹, ha indicado Eserverri (2017, p. 21) que si el obligado tributario se opone al acto de liquidación tributaria con fundamento en razones jurídicas, el medio que ha de utilizar para hacerlo es la interposición de los correspondientes recursos de revisión frente a ese acto; en tanto que si su discrepancia con la liquidación tributaria se fundamenta en criterios técnicos de valoración empleados en la valoración administrativa de bienes y derechos, el modo de cuestionarlos debe ser a través de la pericia contradictoria, única que se puede basar en criterios de conocimiento técnico disidentes susceptibles de contrarrestar los empleados en el dictamen pericial de la Administración tributaria.

En el impuesto sobre el patrimonio (IP)¹⁰ o en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITP y AJD) también se establecen particularidades. Así, en el artículo 27 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP), se establece:

La tasación pericial contradictoria a que se refiere la Ley General Tributaria solo será de aplicación a los bienes y derechos mencionados en los artículos 18¹¹, 19¹² y 24¹³ de esta ley, excepto cuando se haga uso de lo previsto en el párrafo segundo del artículo 18¹⁴.

Esto es, en el IP, la tasación pericial contradictoria a que se refiere la LGT solo será de aplicación a determinados bienes y derechos. En concreto, a las joyas, pieles de carácter suntuario, vehículos, embarcaciones, aeronaves, objetos de arte, antigüedades y bienes y derechos de contenido económico, que «se valorarán por su precio de mercado en la fecha del devengo del impuesto».

Al objeto de valorar bienes y derechos de contenido económico a valor de mercado, establece el artículo 18 de la LIP que los sujetos pasivos pueden utilizar las tablas de valoración de vehículos usados aprobadas por el Ministerio de Hacienda, a efectos del ITP y AJD y del impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD), que estuviesen vigentes en la fecha de devengo del impuesto.

⁹ *Vid.*, por todos sobre este tema, Falcón y Tella (2018, pp. 371-390).

¹⁰ *Vid.*, con carácter general sobre el IP, Merino Jara (2018, pp. 329-362).

¹¹ Artículo 18. Joyas, pieles de carácter suntuario y vehículos, embarcaciones y aeronaves.

¹² Artículo 19. Objetos de arte y antigüedades

¹³ Demás bienes y derechos de contenido económico, que «se valorarán por su precio de mercado en la fecha del devengo del impuesto».

¹⁴ Los sujetos pasivos podrán utilizar, para determinar el valor de mercado, las tablas de valoración de vehículos usados aprobadas por el Ministerio de Economía y Hacienda, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que estuviesen vigentes en la fecha de devengo del impuesto.

Por su parte el artículo 46 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITP y AJD), establece que la Administración puede, mediante el método de estimación objetiva, comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado.

Ahora bien, si de la comprobación resultasen valores superiores a los declarados por los interesados, estos podrán impugnarlos en los plazos de reclamación de las liquidaciones que hayan de tener en cuenta los nuevos valores, según corresponda.

Si los nuevos valores tuviesen repercusiones tributarias para los transmitentes se les notificará por separado para que puedan proceder a su impugnación en reposición o en vía económico-administrativa o solicitar su corrección mediante tasación pericial contradictoria y, si la reclamación o la corrección fuesen estimadas en todo o en parte, la resolución dictada beneficiará también, como es lógico, a los sujetos pasivos del ITP y AJD¹⁵.

¹⁵ En la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) los sujetos pasivos están recogidos en el artículo 8. De acuerdo con el mencionado artículo:

Estará obligado al pago del impuesto a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario:

- a) En las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, el que los adquiere.
- b) En los expedientes de dominio, las actas de notoriedad, las actas complementarias de documentos públicos y las certificaciones a que se refiere el artículo 206 de la Ley Hipotecaria, la persona que los promueva, y en los reconocimientos de dominio hechos a favor de persona determinada, esta última.
- c) En la constitución de derechos reales, aquel a cuyo favor se realice este acto.
- d) En la constitución de préstamos de cualquier naturaleza, el prestatario.
- e) En la constitución de fianzas, el acreedor afianzado.
- f) En la constitución de arrendamientos, el arrendatario.
- g) En la constitución de pensiones, el pensionista.
- h) En la concesión administrativa, el concesionario; en los actos y contratos administrativos equiparados a la concesión, el beneficiario.

En la modalidad de operaciones societarias (OS), los sujetos pasivos se recogen el artículo 23, de acuerdo con el cual:

Estará obligado al pago del impuesto a título de contribuyente y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario:

- a) En la constitución de sociedades, aumento de capital, traslado de sede de dirección efectiva o domicilio social y aportaciones de los socios que no supongan un aumento del capital social, la sociedad.
- b) En la disolución de sociedades y reducción de capital social, los socios, copropietarios, comuneros o partícipes por los bienes y derechos recibidos.

Finalmente, en la modalidad de actos jurídicos documentados (AJD), en relación con los documentos notariales, referido a los sujetos pasivos el artículo 29 establece que:

Así los principales rasgos caracterizadores del régimen jurídico de la tasación pericial contradictoria son los siguientes¹⁶:

- a) La Administración tributaria puede realizar comprobaciones de valores de acuerdo con los medios previstos en el artículo 57.1 de la LGT.
- b) Los obligados tributarios pueden promover la tasación pericial contradictoria para confirmar o corregir dichas valoraciones.
- c) A tales efectos los interesados deben designar un perito cuyos honorarios corren de su cuenta que deberá formular la correspondiente hoja de aprecio debidamente motivada.
- d) Será precisa la valoración realizada por un perito de la Administración cuando la cuantificación del valor comprobado no se haya realizado mediante el dictamen de peritos de aquella¹⁷.

Será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan.

Cuando se trate de escrituras de préstamo con garantía hipotecaria, se considerará sujeto pasivo al prestamista.

Los sujetos pasivos del AJD, en relación con los documentos mercantiles, se recogen en el artículo 34 que establece:

1. Estará obligado al pago el librador, salvo que la letra de cambio se hubiese expedido en el extranjero, en cuyo caso lo estará su primer tenedor en España.
2. Serán sujetos pasivos del tributo que grave los documentos de giro o sustitutivos de las letras de cambio, así como los resguardos de depósito y pagarés, bonos, obligaciones y títulos análogos emitidos en serie, las personas o entidades que los expidan.

Los sujetos pasivos del AJD, en relación con los documentos administrativos, se recogen en el artículo 41 de acuerdo con el cual «Estarán obligados al pago, en calidad de contribuyentes:

- a) En las grandezas y títulos nobiliarios, sus beneficiarios.
- b) En las anotaciones, la persona que las solicite».

¹⁶ Cfr. STS 32/2019, de 17 de enero (rec. núm. 212/2017 –NFJ072448–).

¹⁷ Sobre este particular señala Álvarez Barbeito (2011, pp. 15-28):

En ese sentido, tanto el artículo 64 de la Ley 16/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Galicia para el año 2008, como el artículo 211.2 de la Ley 11/2008, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón, han dispuesto, respecto de los tributos gestionados por dichas Comunidades Autónomas, que el procedimiento de tpc, iniciado a instancia de parte, continuará mediante comunicación a los interesados en la que se incluirá la valoración motivada que figure en el expediente, «cualquiera que haya sido el medio de comprobación de valores utilizado de entre los previstos en el artículo 57 de la Ley 58/2003, General Tributaria» concediéndoles un plazo para que procedan al nombramiento de un perito, que deberá tener título adecuado a la naturaleza de los bienes y derechos a valorar. De acuerdo con lo anterior, la tramitación de la tpc se desarrollará, en el ámbito territorial de dichas Comunidades Autónomas, no solo en contra de lo dispuesto por la normativa general sobre esta cuestión, sino también desatendiendo lo señalado específicamente al respecto en la

- e) Si la diferencia entre el valor determinado por el perito de la Administración y la tasación practicada por el designado por el obligado tributario, considerada en valores absolutos, es igual o inferior a 120.000 euros y al 10 % de dicha tasación, esta última servirá de base para la liquidación, y no podrá efectuarse una nueva comprobación de valor por la Administración tributaria sobre los mismos bienes o derechos.
- f) Por su parte, si la diferencia es superior, deberá designarse un perito tercero, al que se le entregará la relación de los bienes y derechos a valorar y las copias de las hojas de aprecio de los peritos anteriores, y cuya valoración servirá de base a la liquidación que proceda con los límites del valor declarado y el valor comprobado inicialmente por la Administración tributaria.
- g) Finalmente, si la diferencia entre la tasación practicada por el perito tercero y el valor declarado, considerada en valores absolutos, supera el 20 %¹⁸ del valor declarado, los gastos del tercer perito serán abonados por el obligado tributario y, en caso contrario, correrán a cargo de la Administración.

2. Reserva del derecho a promover la tasación pericial contradictoria

En los casos en que la normativa propia del tributo así lo prevea, el interesado podrá reservarse el derecho a promover la tasación pericial contradictoria si estima que la notificación no contiene expresión suficiente de los datos y motivos tenidos en cuenta para elevar los valores declarados y denuncie dicha omisión en un recurso de reposición o en una reclamación económico-administrativa.

En este caso, el plazo para promover la tasación pericial contradictoria se contará desde la fecha de firma en vía administrativa del acuerdo que resuelva el recurso o la reclamación económico-administrativa interpuesta.

Esta previsión se encuentra, por ejemplo, en el ITP y AJD¹⁹, en el artículo 120 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RITP y AJD). El mencionado

normativa reguladora de alguno de esos tributos cedidos a las Comunidades Autónomas, como es el caso del ITP y AJD.

¹⁸ Vid. fundamento 3, de la Sentencia 479/2016, de 13 de julio, del Tribunal Superior de Justicia (STSJ) de Castilla-La Mancha (rec. núm. 66/2015 –NFJ064351–).

¹⁹ No ocurre lo mismo ni en el ISD ni en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) ni en el impuesto sobre sociedades (IS) o IP.

artículo establece que, en corrección del resultado obtenido en la comprobación de valores, los interesados podrán promover la práctica de la tasación pericial contradictoria mediante solicitud presentada dentro del plazo de la primera reclamación que proceda contra la liquidación efectuada sobre la base de los valores comprobados administrativamente.

Si el interesado estimase que la notificación no contiene expresión suficiente de los datos y motivos tenidos en cuenta para elevar los valores declarados y denunciare la omisión en recurso de reposición o en reclamación económico-administrativa reservándose el derecho a promover tasación pericial contradictoria, el plazo para la solicitud se contará desde la fecha de firmeza en vía administrativa del acuerdo que resuelva el recurso o la reclamación interpuesta.

En el supuesto de que la tasación pericial fuese promovida por los transmitentes, el escrito de solicitud deberá presentarse dentro de los 15 días siguientes a la notificación separada de los valores resultantes de la comprobación.

La presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, o la reserva del derecho a promoverla, en caso de notificación conjunta de los valores y de las liquidaciones que los hayan tenido en cuenta, determinará la suspensión del ingreso de las liquidaciones practicadas y de los plazos de reclamación contra las mismas.

De Miguel Canuto (2008, p. 40) señala en relación con la duración del plazo que:

[...] si bien la reserva determina la «suspensión del plazo para interponer recurso», que ahora es el recurso contencioso-administrativo (salvo el caso de interposición de recurso extraordinario de revisión), las palabras del art. 135.1.2.º de la LGT «el plazo al que se refiere el párrafo anterior se contará desde...» me llevan a concluir que la duración del plazo es la misma que la del plazo para el ejercicio de la opción recién notificada la liquidación, es decir, un mes. Y no dos meses que es el plazo de interposición del recurso contencioso. De las normas no desprendo ninguna razón que lleve a que caso de reserva la duración del plazo de ejercicio de la opción sea distinta al caso ordinario recién notificada la liquidación.

También, en mi opinión, el plazo para la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, o la reserva del derecho a promoverla –que tendrá lugar en caso de notificación conjunta de los valores y de las liquidaciones que los hayan tenido en cuenta–, será, en ambos casos, de un mes.

A propósito de la posibilidad de promover la práctica de la tasación pericial contradictoria, con los efectos que tiene en vía administrativa en sede jurisdiccional, ha señalado el Tribunal Supremo (TS) en su Sentencia de 11 de abril de 2000 (rec. núm. 4799/1995 –NFJ009434–) que es factible que los órganos del orden jurisdiccional contencioso-administrativo puedan revisar, en su función del control de las actuaciones realizadas por la Administración para

la exacción de los tributos, las de comprobación de valores y, por tanto, las materializadas en los expedientes de tasación pericial contradictoria²⁰.

Y no hay limitación alguna respecto de dicha revisión jurisdiccional, de modo que los recurrentes interesados pueden impugnar el valor constatado mediante tal clase de tasación pericial y proponer, en consecuencia, los medios de prueba convenientes, entre ellos el pericial, para que en sede jurisdiccional se pueda determinar si el resultado de la mencionada tasación, materializada en el previo ámbito procedimental administrativo, es o no conforme a derecho.

Ahora bien, concluye el TS:

Lo que, por el contrario, es un dislate jurídico es el pretender que los órganos jurisdiccionales contencioso-administrativos promuevan la práctica de tal clase de tasación pericial contradictoria –solamente viable, según se ha dicho, en el ámbito administrativo tributario– y tengan, «ex post facto», que subordinarse, en su caso, a lo que el tercer perito decida en torno a la virtualidad de los valores aplicados en las exacciones de una concreta liquidación controvertida.

Sobre este particular cabe añadir, y se trata en mi opinión de un tema de enorme trascendencia, como ha reconocido el TS en su Auto de 20 de junio de 2018 (rec. núm. 2287/2018 –NFJ071015–)²¹, que existen resoluciones judiciales contradictorias en lo que concierne al

²⁰ Vid. STS de 19 de enero de 1996 (rec. núm. 3922/1991 –NFJ004753–).

²¹ La controversia planteada gira en torno a qué ha de entenderse por «firmeza en vía administrativa», pues mientras que la parte actora estima que esta se produce una vez transcurrido el plazo para impugnar en vía jurisdiccional (dos meses según el art. 46.1 de la Ley 29/1998 reguladora de esta Jurisdicción –LJCA–), la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (TEARA) de 27 de abril de 2015, las partes demandadas (al igual que el TEARA y la Administración tributaria andaluza) consideran por el contrario que esa firmeza coincide con la fecha de la propia resolución del TEARA en tanto que frente a ella no cabía interponer recurso o reclamación alguna en vía administrativa.

Recuérdese que el tenor literal del artículo 46.1 de la Ley 29/1998 es el siguiente:

El plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo será de dos meses contados desde el día siguiente al de la publicación de la disposición impugnada o al de la notificación o publicación del acto que ponga fin a la vía administrativa, si fuera expreso. Si no lo fuera, el plazo será de seis meses y se contará, para el solicitante y otros posibles interesados, a partir del día siguiente a aquel en que, de acuerdo con su normativa específica, se produzca el acto presunto.

Por su parte el plazo de resolución del procedimiento económico-administrativo recogido en el artículo 240 de la LGT recoge que «1. La duración del procedimiento en cualquiera de sus instancias será de un año contado desde la interposición de la reclamación. Transcurrido ese plazo el interesado podrá entender desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente».

Finalmente, a propósito de su interpretación, señala el TS en su Sentencia de 6 de junio de 2011 (rec. núm. 1538/2008 –NFJ043917–), que:

cómputo del *dies a quo* respecto del plazo para promover la tasación pericial contradictoria cuando tal derecho se haya reservado al impugnar administrativamente una liquidación tributaria.

Así, la STSJ de Cantabria de 30 de abril de 2012 (rec. núm. 377/2010 –NFJ077317–), en su fundamento jurídico 2.º, expone:

De ahí que el término firmeza en vía administrativa, no pueda interpretarse, enlazando con el argumento central de la Administración, como posibilidad de coexistencia de la vía de la tasación pericial contradictoria pendiente de resolución en vía judicial una impugnación por falta de motivación de la liquidación. De hecho, a esta reserva se refiere expresamente la Sentencia de la Sala al desestimar el recurso judicial por este argumento, falta de motivación, sin perjuicio de combatirse la cuantía mediante esta vía especial contemplada para el ámbito tributario.

Por lo demás y pese a los esfuerzos de la Administración, una cosa es un acto administrativo definitivo, que pone fin a la vía administrativa y que permite su ejecución, y otra que este sea firme. Un acto definitivo que causa estado en vía administrativa, le pone fin y es ejecutivo, pero mientras pueda ser objeto de recurso judicial no es firme (artículo 25 Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa 29/1998, de 13 de julio). Poner fin a la vía administrativa supone abrir la puerta al recurso, mientras que firmeza conlleva que frente a él que no cabe recurso ordinario (artículo 28 de la citada Ley procesal). La firmeza solo se alcanza cuando frente al acto o sentencia no cabe recurso judicial ordinario.

Por su parte, la Sentencia del mismo TSJ de Cantabria de 15 de diciembre de 2015 (rec. núm. 15/2015 –NFJ062487–) señala:

Finalizada una vía, la de denunciar la falta de motivación, se abre la segunda objeto de reserva, poniendo de relieve la imposibilidad de mantener abiertas las dos vías, una por falta de datos y motivos (sin que se practicara prueba sobre el valor

En definitiva, debe rechazarse una interpretación de los artículos 240.1 y 241.1 de la Ley General Tributaria de 2003 como la defendida por el abogado del Estado, conforme a la que, transcurrido un año y un mes desde la interposición de la reclamación sin que exista resolución expresa y sin que el interesado haya interpuesto recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, debe entenderse que se ha producido una desestimación presunta que ha devenido firme e inatacable por no haber sido impugnada en el plazo de un mes. Esa interpretación, como señala la Sala de instancia en su sentencia, resulta contraria al artículo 24.1 de la Constitución Española. En una situación tal, el administrado puede seguir esperando a obtener una resolución expresa o, transcurrido el año que el Tribunal Económico-Administrativo tenía para resolver, entender desestimada su pretensión e interponer el recurso pertinente, en cualquier momento, pues, por lo dicho, no se ha iniciado plazo alguno para recurrir, según se infiere por otra parte del artículo 109 de la Ley General Tributaria de 2003 en relación con el 58.3 de la Ley 30/1992.

del bien), otra por la cuantía fijada. Y de ahí la reserva de la segunda, que lógicamente depende de una motivación suficiente de la liquidación que contemple los datos y motivos tenidos en cuenta. Efectivamente y como viene afirmando la propia Dirección General de Tributos, cuya doctrina no vincula a la Sala, no cabe simultanear las vías de reacción frente a la comprobación de valores pues podrían darse resultados incongruentes si el obligado tributario se ve compelido a tramitar la tasación pericial contradictoria sobre una liquidación que, definitiva en vía administrativa, con posterioridad se anula por el órgano judicial, con los altos costes que ello conlleva.

De ahí que el término firmeza en vía administrativa, no pueda interpretarse como posibilidad de coexistencia de la vía de la tasación pericial contradictoria pendiente de resolución en vía judicial una impugnación por falta de motivación de la liquidación.

En conclusión, quedamos a la espera de lo que nuestro Alto Tribunal resuelva sobre la presente cuestión por presentar interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consistente en determinar si, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 135 de la LGT y en el apartado 1 del artículo 120 del RITP y AJD, el plazo para promover la tasación pericial contradictoria, cuando se haya reservado tal derecho al tiempo de presentar recurso administrativo contra una liquidación tributaria, se inicia:

- a) En el momento de dictarse el acto administrativo (resolución del recurso) que pone fin a la vía administrativa, o bien,
- b) En el momento en que expira el plazo para recurrir ante la jurisdicción contencioso-administrativa dicho acto administrativo que pone fin a la vía administrativa.

La recurrente defiende en la cuestión objeto de controversia conocida por el TS en el Auto de 20 de junio de 2018, postura a mi juicio que tiene razón de ser²², que «no puede hablarse de firmeza alguna, en vía administrativa o no, si existe posibilidad de interposición de algún recurso jurisdiccional», siendo así que solo una vez ha transcurrido el plazo de interposición de recursos debe empezarse a computar el plazo en que puede promoverse la tasación pericial contradictoria, cuando tal derecho se haya reservado al tiempo de interponer un recurso administrativo contra una liquidación tributaria²³.

²² En la misma línea la STSJ de Aragón de 18 de julio de 2012 (rec. núm. 526/2010 –NFJ077315–).

²³ Como indica el TS en la referida sentencia, la cuestión jurídica enunciada presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia por concurrir la circunstancia contenida en la letra a) del artículo 88.2 de la LJCA, pues la sentencia recurrida fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas de derecho estatal que sustenta el fallo contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales han establecido. Es patente, pues, la conveniencia de un pronunciamiento del TS que resuelva la cuestión planteada en pos de la seguridad jurídica y de la igualdad en la aplicación judicial del derecho (arts. 9.3 y 14 de la Constitución española).

De Miguel Canuto, sobre este particular, plantea la cuestión ¿cuál es el plazo para ejercitar la opción en caso de reserva del derecho? El *dies a quo*, señala el autor, coincide con la fecha de firmeza de la resolución del recurso, es decir, desde la notificación al obligado tributario de la resolución del recurso (De Miguel Canuto, 2008, p. 40).

3. Iniciación y tramitación del procedimiento de tasación pericial contradictoria

De acuerdo con el artículo 161 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 (RGGIAT), cuando se solicite la tasación pericial contradictoria, es necesaria la valoración realizada por un perito de la Administración en el supuesto en que la comprobación del valor se hubiese efectuado por un medio distinto del dictamen de peritos de la Administración.

En ese caso, el órgano competente notificará al obligado tributario la referida valoración o, en aquellos casos en los que la comprobación de valores se hubiera efectuado mediante el dictamen de peritos de la Administración, el órgano competente notificará al obligado tributario la valoración que ya figure en el expediente, y se le concede un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la valoración, para que el obligado tributario pueda proceder al nombramiento de un perito, que deberá tener título adecuado a la naturaleza de los bienes y derechos a valorar.

Sobre este particular ha indicado Pérez Bernabéu (2011, p. 62) que un punto muy perfilado por la jurisprudencia es el de la titulación del perito, que, como antes se ha dicho, debe ser adecuada a la naturaleza de los bienes objeto de la valoración. Podemos recoger pronunciamientos esclarecedores como:

- Los arquitectos superiores o técnico son idóneos para valorar bienes urbanos, en ningún caso los ingenieros agrónomos.
- Los ingenieros agrónomos superiores o técnicos son aptos para valorar bienes rústicos, en ningún caso los arquitectos.
- Los inspectores de finanzas pueden valorar las acciones no cotizadas y títulos representativos de sociedades y otras entidades.
- La valoración de buques y aeronaves parece que incumbe a los ingenieros navales y aeronáuticos.

Transcurrido el plazo de 10 días sin haberse designado el perito por el obligado tributario, se entenderá que desiste de su derecho a promover la tasación pericial contradictoria

y se dará por terminado el procedimiento. En este caso, la liquidación que se dicte tomará el valor comprobado que hubiera servido de base a la liquidación inicial y no podrá promoverse una nueva tasación pericial contradictoria.

En este sentido, el TSJ de la Comunidad Valenciana en su Sentencia de 14 de junio de 2017 (rec. núm. 305/2016 –NFJ068209–)²⁴ indica que el TEAR de Valencia al estimar la reclamación contra la providencia de apremio acierta al entender que la Administración tributaria no debió pasar a la vía ejecutiva en tanto estuviera pendiente el procedimiento de tasación pericial contradictoria, conforme al artículo 135.1 de la LGT, sin que se pueda mantener la tesis de la Generalidad de que es el interesado, el que solicitó la tasación pericial contradictoria o se reservó el derecho, el que tiene que instar en el plazo de un mes²⁵ tal procedimiento, esto es, promover la práctica de tal pericial contradictoria.

Y ello por cuanto como se desprende del devenir factico la resolución del TEAR –agrega el TSJ de la Comunidad Valenciana en la referida sentencia– desestimaba la reclamación contra la liquidación, pero estimaba la práctica de la tasación pericial contradictoria, y tras desestimar los recursos de anulación contra la misma, las remitió a la Administración tributaria, la cual haciendo caso omiso de tal resolución dejó pasar el tiempo dictando la providencia de apremio origen de este procedimiento; incumpliendo con ello la propia resolución del TEAR estimatoria de la tasación pericial contradictoria; siendo por tanto la Administración tributaria a la que le corresponde el impulso procedimental ejecutando la resolución del TEAR.

Una vez designado el perito por el obligado tributario, se le entregará la relación de bienes y derechos para que en el plazo de un mes, contado a partir del día siguiente al de la recepción de la relación, formule la correspondiente hoja de aprecio, la cual deberá estar motivada²⁶.

A estos efectos, el órgano competente remitirá a los servicios técnicos correspondientes una relación de los bienes y derechos a valorar. En el plazo de 15 días, el personal con título ade-

²⁴ *Vid.*, en la misma línea, STSJ de la Comunidad Valenciana 193/2018, de 9 de mayo (rec. núm. 304/2016 –NFJ071264–).

²⁵ *Vid.* artículo 235.1 de la LGT, de acuerdo con el cual:

1. La reclamación económico-administrativa en única o primera instancia se interpondrá en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado, desde el día siguiente a aquel en que se produzcan los efectos del silencio administrativo o desde el día siguiente a aquel en que quede constancia de la realización u omisión de la retención o ingreso a cuenta, de la repercusión motivo de la reclamación o de la sustitución derivada de las relaciones entre el sustituto y el contribuyente.

²⁶ Transcurrido el plazo de un mes sin haber presentado la valoración, se entenderá que desiste de su derecho a promover la tasación pericial contradictoria y se dará por terminado el procedimiento. En este caso, la liquidación que se dicte tomará el valor comprobado que hubiera servido de base a la liquidación inicial y no podrá promoverse una nueva tasación pericial contradictoria.

cuado a la naturaleza de los mismos formulará por duplicado la correspondiente hoja de aprecio, en la que deberán constar el resultado de la valoración realizada y los criterios empleados.

Además, únicamente podrán los obligados tributarios promover la tasación pericial contradictoria, si los motivos de oposición a la valoración solo se refieren a la cuantificación de sus elementos técnicos, tales como el módulo unitario básico, la depreciación por antigüedad o los coeficientes y cifras en que se concretan las demás circunstancias consideradas en la cuantificación²⁷.

4. Consecuencias de la solicitud de tasación pericial contradictoria

La presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, o la reserva del derecho a promoverla, determina la suspensión de la ejecución de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma.

Asimismo, la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria suspende el plazo para iniciar el procedimiento sancionador que, en su caso, derive de la liquidación o, si este se hubiera iniciado, el plazo máximo para la terminación del procedimiento sancionador.

Por otra parte, tras la terminación del procedimiento de tasación pericial contradictoria la notificación de la liquidación que proceda determinará que el plazo para iniciar el procedimiento sancionador de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución²⁸ se compute de nuevo desde dicha notificación o, si el procedimiento se hubiera iniciado, que se reanude el cómputo del plazo restante para la terminación.

En el caso de que en el momento de solicitar la tasación pericial contradictoria contra la liquidación ya se hubiera impuesto la correspondiente sanción y como consecuencia de aquella se dictara una nueva liquidación, se procederá, de acuerdo con lo establecido en el último párrafo del apartado 1 del artículo 135 de la LGT, a anular la sanción y a imponer otra teniendo en cuenta la cuantificación de la nueva liquidación.

²⁷ Si el obligado tributario manifiesta expresamente que no desea promover la tasación pericial, podrá directamente impugnar el acto administrativo.

²⁸ Previsto en el apartado 2 del artículo 209 de la LGT, de acuerdo con el cual:

Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución.

5. A propósito de la obligación por parte de la Inspección tributaria de informar al sujeto pasivo de la posibilidad de promover la tasación pericial contradictoria

En cuanto a si existe la obligación por parte de la Inspección de informar al sujeto pasivo de la posibilidad de promover la tasación pericial contradictoria, así como el órgano y plazo, frente a la liquidación derivada de la valoración administrativa realizada, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) sostiene en su Resolución de 13 de enero de 2016 (RG 5570/2013 –NFJ061542–)²⁹ que la tasación pericial contradictoria es un medio de impugnación de los valores comprobados administrativamente en los casos en que se prevea esta posibilidad.

Por ello, ha de comunicarse al obligado tributario el derecho que le asiste a promoverla, consiguientemente se considera que la falta de notificación del derecho a promover la tasación pericial contradictoria priva al interesado de la posibilidad de rebatir los valores comprobados por la Administración tributaria, ocasionándole indefensión, puesto que el enjuiciamiento de los criterios técnicos que han servido de base a las valoraciones controvertidas está vedado a los órganos competentes para conocer los recursos y las reclamaciones en vía administrativa.

A propósito de lo indicado, el TEAC en la citada Resolución de 13 de enero de 2016 matiza su doctrina en el sentido de que, si bien ciertamente la tasación pericial contradictoria es un medio de impugnación, no constituye en puridad un recurso, por lo que no cabe calificar como defectuosa la notificación de la liquidación en que concluyó el procedimiento inspector en cuyo seno fueron comprobados administrativamente determinados valores, sin que en ningún momento se advirtiese al obligado tributario de su derecho a instar dicha tasación pericial contradictoria³⁰.

²⁹ También en numerosas Resoluciones como la de 17 de febrero de 2010 (RG 470/2009), 30 de junio de 2011 (RG 2749/2011 –NFJ043482–) y 15 de marzo de 2012 (RG 5002/2010 –NFJ046530–).

³⁰ En este sentido, el TEAC cita la STS de 5 de mayo de 2014 (rec. núm. 5690/2011 –NFJ055049–) que, en el fundamento de derecho tercero, 5, expone:

Por lo demás, ese procedimiento de tasación pericial contradictoria, que puede promover el sujeto pasivo con arreglo al artículo 52.2 de la Ley General Tributaria de 1963, no es un medio de impugnación del que deba informársele al tiempo de notificarle la liquidación tributaria, en los términos del artículo 124.1 b) de la misma ley, de modo que si no cuenta el traslado con esa información carece de eficacia el acto notificado. En cualquier caso, el defecto, en el hipotético caso de que se admitiera su existencia, afectaría a la eficacia de la liquidación, nunca a su validez, y esa eficacia habrá «renacido» con la interposición de los correspondientes recursos frente a la liquidación (artículo 125 de la repetida ley) en los que «Cuatro Caminos» ha podido promover la práctica de prueba pericial –como efectivamente lo hizo– para acreditar que el valor de la operación es otro distinto del fijado por la Inspección.

Ahora bien, señala el referido tribunal, en el caso de que el órgano revisor advierta que tal comunicación al interesado no se ha producido y el mismo no hubiera instado dicho procedimiento de tasación, ha de ordenar que se proceda a dicha comunicación, sin entrar en el análisis de las cuestiones de fondo planteadas.

Esto es, parece a mi juicio, que el TEAC precisa que si no han comunicado al obligado tributario la posibilidad de instar dicha tasación pericial contradictoria, no afecta a la eficacia de la liquidación³¹ y, eventualmente, en el caso de que se instase la tasación pericial contradictoria, y se fijasen nuevos valores, la liquidación practicada habría de ser sustituida.

Ciertamente tal omisión ha de ser subsanada, concluye el TEAC. Ello determina que, con carácter prioritario al examen de las cuestiones de fondo, haya de ordenarse a la Inspección que proceda a comunicar a la obligada tributaria su derecho a promover la tasación pericial contradictoria, lo que llevaría, en su caso, a la tramitación de dicho procedimiento especial.

Asimismo, deberá procederse a otorgar a la obligada tributaria nuevo plazo de interposición de recurso de reposición o reclamación económico-administrativa, pues es dentro del plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación cuando puede la interesada promover dicha tasación y, en cualquier caso, aun no usando la interesada de su derecho a promoverla, tiene igualmente el derecho de que en el eventual recurso o reclamación económico-administrativa se entre a analizar el fondo de las cuestiones planteadas.

6. Los peritos de la Administración y del obligado tributario en la tasación pericial contradictoria. El perito tercero

Los interesados³², establece el artículo 135 de la LGT, pueden promover la tasación pericial contradictoria, en corrección de los medios de comprobación fiscal de valores se-

³¹ En el caso que resuelve el TEAC con fecha 13 de enero de 2016, no consta que la Inspección informase al contribuyente en ningún momento del procedimiento ni una vez concluido este, del derecho que le asistía de interponer tasación pericial contradictoria frente a la liquidación derivada de la valoración administrativa realizada, ni de la imposibilidad de reservarse dicho derecho en el IS, ni de la imposibilidad de simultanear la tasación pericial contradictoria con los recursos o reclamaciones que pueden interponerse frente a la referida liquidación, sin que el mismo haya hecho uso de tal derecho.

³² En relación con el concepto de interesados debemos remitirnos a la normativa del Derecho Administrativo, ya que la LGT no lo regula. Así el artículo 4 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, señala que se consideran interesados en el procedimiento administrativo:

- Quienes lo promuevan como titulares de derechos o intereses legítimos individuales o colectivos.
- Los que, sin haber iniciado el procedimiento, tengan derechos que puedan resultar afectados por la decisión que en el mismo se adopte.

ñalados en el artículo 57 de la LGT, dentro del plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación efectuada de acuerdo con los valores comprobados administrativamente o, cuando la normativa tributaria así lo prevea³³, contra el acto de comprobación de valores debidamente notificado.

- c) Aquellos cuyos intereses legítimos, individuales o colectivos, puedan resultar afectados por la resolución y se personen en el procedimiento en tanto no haya recaído resolución definitiva.

Las asociaciones y organizaciones representativas de intereses económicos y sociales serán titulares de intereses legítimos colectivos en los términos que la ley reconozca.

Si la condición de interesado derivase de alguna relación jurídica transmisible, el derechohabiente sucederá en tal condición cualquiera que sea el estado del procedimiento.

No obstante, según Pérez Bernabéu (2011, p. 40), en el ámbito tributario debemos concluir que están legitimados para promover la tasación pericial contradictoria todos aquellos sujetos que ostenten la condición de «obligado tributario». Para determinar quién ostenta esta condición debemos acudir al artículo 35 de la LGT cuya dicción literal es la siguiente:

1. Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias.
2. Entre otros, son obligados tributarios:
 - a) Los contribuyentes.
 - b) Los sustitutos del contribuyente.
 - c) Los obligados a realizar pagos fraccionados.
 - d) Los retenedores.
 - e) Los obligados a practicar ingresos a cuenta.
 - f) Los obligados a repercutir.
 - g) Los obligados a soportar la repercusión.
 - h) Los obligados a soportar la retención.
 - i) Los obligados a soportar los ingresos a cuenta.
 - j) Los sucesores.
 - k) Los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos.
3. También tendrán el carácter de obligados tributarios aquellos a quienes la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias formales.
4. Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.
5. Tendrán asimismo el carácter de obligados tributarios los responsables a los que se refiere el artículo 41 de esta ley.
6. También tendrán la consideración de obligados tributarios aquellos a los que se pueda imponer obligaciones tributarias conforme a la normativa sobre asistencia mutua. [...]

³³ Podemos encontrar la referida previsión en el artículo 47 del TRLITP y AJD. De acuerdo con su tenor literal, en corrección del resultado obtenido en la comprobación de valores, los interesados podrán promover la práctica de la tasación pericial contradictoria mediante solicitud presentada dentro del plazo de la primera reclamación que proceda contra la liquidación efectuada sobre la base de los valores comprobados administrativamente.

En el supuesto de que la tasación pericial fuese promovida por los transmitentes, el escrito de solicitud deberá presentarse dentro de los 15 días siguientes a la notificación separada de los valores resultantes de la comprobación.

La tasación pericial contradictoria, indica el TEAC en la citada Resolución de 13 de enero de 2016, es un procedimiento contradictorio que actualmente se configura como la única vía administrativa que permite rebatir o combatir una actuación administrativa de índole pericial, por lo que ha de calificarse como un «medio de impugnación» que se ejerce a través de un procedimiento específico. Es más, el hecho de que la presentación de una solicitud de tasación pericial contradictoria (o la reserva del derecho a promoverla en los supuestos en que tal reserva se prevé) «suspenda» la ejecución de la liquidación que tenga en cuenta los valores comprobados no viene sino a confirmar su naturaleza jurídica impugnatoria, ya que a resultados de la tasación pericial contradictoria puede haber lugar a la anulación y sustitución de la liquidación primitiva por otra que se dicte conforme a los nuevos valores fijados en el seno de la referida tasación pericial contradictoria.

Y así, el TS en reiterada jurisprudencia³⁴ viene a confirmar la naturaleza impugnatoria del procedimiento de tasación pericial contradictoria, pues señala que no todos los actos de comprobación de valores son susceptibles de ser «impugnados» de manera previa e independiente al acto de liquidación, sino solo aquellos respecto de los que exista una «previsión legal de esa impugnación, como ocurre en el supuesto contemplado en el artículo 52.2 Ley 230/1963, General Tributaria, a propósito de la tasación pericial contradictoria», en que se reconoce el derecho a promoverla, «aparte de», en todo caso, a los sujetos pasivos en corrección de los demás procedimientos de comprobación fiscal dentro del plazo de la primera reclamación que proceda contra la liquidación.

La liquidación pericial contradictoria se podrá realizar contra la liquidación efectuada de acuerdo con los valores comprobados administrativamente o, en su caso, contra el acto de comprobación de valores debidamente notificado.

Por ejemplo, una parte interesada adquiere por compraventa fincas rústicas, documentada en escritura pública. Presentada autoliquidación de la tasación pericial contradictoria e ingresada la cuota tributaria autoliquidada, se realizó comprobación por parte de la Administración tributaria que eleva el valor, generando una nueva liquidación.

La tasación pericial contradictoria podrá ser promovida por los transmitentes si de la comprobación del valor real de los bienes y derechos transmitidos resultasen valores superiores a los declarados por los interesados, estos podrán impugnarlos en los plazos de reclamación de las liquidaciones que hayan de tener en cuenta los nuevos valores. Cuando los nuevos valores puedan tener repercusiones tributarias para los transmitentes, se notificarán a estos por separado para que puedan proceder a su impugnación en reposición o en vía económico-administrativa o solicitar su corrección mediante tasación pericial contradictoria y, si la reclamación o la corrección fuesen estimadas en todo o en parte, la resolución dictada beneficiará también a los sujetos pasivos del ITP y AJD.

³⁴ Sentencias de 30 de abril de 1999 (NFJ008081); de 19 de diciembre de 2001; de 2 de enero y de 4, 5, 22 y 28 de marzo de 2002; de 18 de enero de 2003 y de 16 de diciembre de 2003, entre otras.

Contra la referida liquidación el obligado tributario interpone reclamación económico-administrativa en la que se solicita tasación pericial contradictoria. Será necesaria, de acuerdo con el apartado 2 del artículo 135 de la LGT, la valoración realizada por un perito de la Administración cuando la cuantificación del valor comprobado no se haya realizado mediante dictamen de peritos de aquella. Si la diferencia entre el valor determinado por el perito de la Administración y la tasación practicada por el perito designado por el obligado tributario, considerada en valores absolutos, es igual o inferior a 120.000 euros y al 10 % de dicha tasación, esta última servirá de base para la liquidación. Como es lógico, los honorarios del perito del obligado tributario serán satisfechos por este.

Por su parte, si la diferencia es superior a 120.000 euros y al 10 % de la tasación practicada por el perito designado por el obligado tributario, deberá designarse un perito tercero.

En relación con el pago de los honorarios en el supuesto de que la diferencia entre la tasación practicada por el perito tercero y el valor declarado, considerada en valores absolutos, supere el 20 % del valor declarado, y por tanto haya que designarse un tercer perito deberán ser abonados por el obligado tributario y, en caso contrario, correrán a cargo de la Administración.

A contrario sensu, de acuerdo con el artículo 135.3.3.º de la LGT, como ya se ha señalado si la diferencia entre el valor de la tasación pericial contradictoria y el declarado no supera el 20 %, los gastos de la primera corren a cargo de la Administración³⁵.

En el caso de que los honorarios del perito tercero corriesen a cargo de la Administración, el obligado tributario tiene derecho a ser reintegrado de los gastos ocasionados por el depósito al que, en su caso, pueda exigir el tercer perito. Esto es, el obligado tributario tendrá derecho a ser reintegrado de los gastos ocasionados por el depósito en el Banco de España o en el organismo público que determine cada Administración tributaria que realice, en el plazo de 10 días, si fuese en el encargado de satisfacer los gastos del perito tercero.

Sobre este particular indica Aneiros (2005, pp. 481-503) que los derechos del perito vienen marcados fundamentalmente por los de contenido económico, esto es, por sus honorarios. La LGT señala quién resulta obligado a satisfacerlos, pero no otras cuestiones como su cuantía, la forma de pago o sus plazos. El párrafo tercero del artículo 135.3 de la LGT establece que los honorarios serán de cuenta del contribuyente cuando la diferencia entre la tasación practicada por el perito tercero y el valor declarado excede del 20 % de este último. Una vez entregada la valoración por el perito tercero y comunicada al sujeto, este dispone de 15 días para satisfacer su importe. En caso contrario, le corresponderá su pago a la Administración y en el mismo plazo.

³⁵ *Vid.*, sobre este particular, STSJ de Castilla-La Mancha 554/2015, de 18 de diciembre (rec. núm. 127/2014 -NFJ066069-).

La ley también contempla la posibilidad de que el perito tercero exija un depósito previo de sus honorarios. En este caso, cada una de las partes –Administración y contribuyente– deben llevarlo a la práctica en el plazo de 10 días en el Banco de España o en el organismo que determine la Administración competente. La falta de este depósito conlleva, de forma automática, la valoración efectuada por la otra. Opina el autor, que con ello se pretende no solo garantizar los derechos económicos del perito tercero, sino establecer un mecanismo que garantice la seriedad de las posturas.

De acuerdo con el apartado 4 del artículo 161 del RGGIAT, el órgano competente para designar un perito tercero será el que se determine en la normativa de organización específica³⁶.

Cada Administración tributaria competente solicitará en el mes de enero de cada año a los distintos colegios, asociaciones o corporaciones profesionales legalmente reconocidos el envío de una lista de colegiados o asociados dispuestos a actuar como peritos terceros.

Si no existe colegio, asociación o corporación profesional competente por la naturaleza de los bienes o derechos a valorar o profesionales dispuestos a actuar como peritos terceros, se solicitará al Banco de España la designación de una sociedad de tasación inscrita en el correspondiente registro oficial.

La Administración tributaria competente podrá establecer honorarios estandarizados para los peritos terceros. Será necesaria la aceptación de la designación por el perito elegido por sorteo y dicha aceptación determinará, asimismo, la aceptación de los honorarios aprobados por la Administración³⁷.

Una vez aceptada la designación por el perito tercero, se le entregará la relación de los bienes y derechos a valorar y las copias de las hojas de aprecio de los peritos anteriores.

³⁶ Elegido por sorteo público uno de cada lista, las designaciones se efectuarán por orden correlativo, teniendo en cuenta la naturaleza de los bienes o derechos a valorar.

³⁷ Por ejemplo, en la Comunidad Valenciana, la Orden 14/2014, de 30 de julio, de la Conselleria de Hacienda y Administración Pública, por la que se establecen los honorarios estandarizados de los peritos terceros en las tasaciones periciales contradictorias relativas a bienes inmuebles a los efectos de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, y sobre sucesiones y donaciones. En los considerandos se indica que las especiales características de este procedimiento de tasación pericial contradictoria y la necesidad de garantizar la seguridad jurídica y económica del obligado tributario y de la propia Administración tributaria, determinan la conveniencia de que exista un conocimiento previo y público de los costes en que se puede incurrir en su tramitación, fijándose, a tal efecto, los honorarios máximos a percibir por los peritos terceros cuando sean designados para intervenir en dicho procedimiento en relación con bienes inmuebles.

De acuerdo con el artículo 2, la cuantía máxima de los honorarios a percibir por los profesionales que intervengan en calidad de peritos terceros en tasaciones periciales contradictorias no podrá exceder de los siguientes importes, en función del valor asignado por el perito de la Administración y de la naturaleza de los inmuebles valorados:

En el plazo de un mes, contado a partir del día siguiente al de la entrega, deberá confirmar alguna de las valoraciones anteriores o realizar una nueva valoración, sin perjuicio de que la valoración del perito tercero, que es la base de la liquidación, tiene los límites del valor declarado y el valor comprobado inicialmente por la Administración tributaria

En el caso de que el perito tercero no emita la valoración en el plazo de un mes, contado a partir del día siguiente al de la entrega, se podrá dejar sin efecto su designación, sin perjuicio de las responsabilidades que resulten exigibles por la falta de emisión del dictamen en plazo.

En el supuesto de que se deje sin efecto la designación, se deberá notificar esta circunstancia al perito tercero y al obligado tributario, y se procederá, en su caso, a la liberación de los depósitos de sus honorarios y al nombramiento de otro perito tercero por orden correlativo.

Sobre este particular se indica en la Sentencia 1426/2013, de 26 de julio (rec. núm. 1897/2010 –NFJ052570–), del TSJ de Castilla y León, que la vista de la Directiva 2006/123/CE, del Par-

Valor asignado por el perito de la Administración	Honorarios máximos (IVA, no incluido)			
	Suelos urbanos y urbanizables		Resto de inmuebles (incluyendo inmuebles urbanos distintos de los suelos urbanos y urbanizables, inmuebles rústicos e inmuebles de características especiales)	
	Cuantía fija €	€ por cada 1.000 de exceso sobre el tramo anterior	Cuantía fija €	€ por cada 1.000 de exceso sobre el tramo anterior
Hasta 200.000,00 €	450		350	
De 200.000,01 a 600.000,00 €	450	0,90	350	0,80
De 600.000,01 a 1.500.000,00 €	810	0,60	670	0,50
De 1.500.000,01 a 3.000.000,00 €	1.350	0,40	1.120	0,30
De 3.000.000,01 a 6.000.000,00 €	1.950	0,20	1.570	0,10
De 6.000.000,01 en adelante	2.550	0,10	1.870	0,05

En la misma línea, en Castilla y León, la Orden HAC/2200/2008, de 17 de diciembre, por la que se establecen los honorarios estandarizados de los peritos terceros designados para intervenir en las tasaciones periciales contradictorias, y en Cataluña la Orden ECF/218/2009, de 16 de abril, por la que se aprueban los honorarios de los/las peritos terceros/as en las tasaciones periciales contradictorias.

lamento y del Consejo, relativa a los servicios en el mercado interior, conocida entre los operadores como la Directiva de servicios, que trata de reducir o eliminar trabas injustificadas o desproporcionadas al acceso y ejercicio de las actividades económicas, y que contiene el superior criterio rector acerca de la necesidad y proporcionalidad de medidas como el visado que nos ocupa, y de las obligadas reformas que ha provocado en nuestro derecho interno³⁸ ha de entenderse que carecen de virtualidad todas aquellas exigencias de visado, fundadas en normas anteriores a la directiva citada, que no superen el test de necesidad y proporcionalidad al que se refieren las exposiciones de motivos de la Ley 25/2009, de 22 de diciembre, y del Decreto 1000/2010, de 5 de agosto. El visado ha pasado de ser preceptivo a ser voluntario en la generalidad de los casos, quedando en manos del Gobierno la potestad de establecer los trabajos profesionales que exigirán visado obligatorio. En el caso que nos ocupa, es apreciable que la entidad tasadora está ya habilitada para sus funciones por su inscripción, previos los controles oportunos, en el Registro de entidades tasadoras del Banco de España, por lo que la Sala aprecia que no resulta necesaria ni proporcionada la exigencia de un nuevo control en forma de visado para que la tasación emitida por la entidad ya acreditada sea válida. Ha de entenderse, por tanto, que la Administración tributaria se ha extralimitado al exigir el visado colegial e impedir la continuación del procedimiento por este insuficiente motivo. El acuerdo que declara concluida la tasación pericial contradictoria está deficientemente fundado y ha de anularse, con estimación de la pretensión deducida en este recurso.

Como ya hemos indicado, el perito tercero podrá exigir que, previamente al desempeño de su cometido, se haga provisión del importe de sus honorarios mediante depósito en el Banco de España o en el organismo público que determine cada Administración tributaria en el plazo de 10 días. La falta de depósito por cualquiera de las partes supondrá, la aceptación de la valoración realizada por el perito de la otra, cualquiera que fuera la diferencia entre ambas valoraciones.

En este sentido, la STSJ de Castilla y León 1387/2013, de 25 de julio, es relativa a la caducidad declarada por la oficina gestora de un procedimiento, visto que la interesada no ha realizado el depósito en el plazo de 10 días que a tal efecto establece el artículo 135.3, cuarto párrafo, de la LGT. La reposición interpuesta ante el TEAR se desestima declarando correcta la caducidad decretada y poniendo fin al procedimiento de tasación pericial contradictoria,

³⁸ El Real Decreto 1000/2010, de 5 de agosto, sobre visado colegial obligatorio, relaciona en su artículo 2, con carácter exclusivo y excluyente según anuncia la exposición de motivos, «los trabajos profesionales concretos que tienen que obtener obligatoriamente el visado colegial, de acuerdo con los criterios de necesidad, por existir una relación de causalidad directa con la seguridad o integridad física de las personas, y proporcionalidad, que exige el artículo 13 de la Ley sobre Colegios Profesionales», y, en tal precepto no figuran las tasaciones. Esta norma, si bien entra en vigor el 1 de octubre de 2010, trata de desarrollar y dar respuesta a las previsiones de diversas leyes, como la Ley 25/2009, de 22 de diciembre, de modificación de diversas leyes para su adaptación a la Ley sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio, que incluye la reforma de la Ley 2/1974, de 13 de febrero, sobre colegios profesionales, modificada por la Ley 74/1998, de 26 de diciembre.

dando por válido y definitivo el valor fijado por el perito de la Administración. El TEAR desestima la reclamación interpuesta declarando irrevisable ya el valor administrativo así fijado.

Sobre este punto el TSJ de Castilla y León en su sentencia concluye:

El recurso ha de desestimarse vista la claridad del precepto regulador de la tasación pericial contradictoria, artículo 135 LGT ya citado, que establece terminantemente que la falta de depósito de la provisión de fondos solicitada por el perito por cualquiera de las partes supondrá la aceptación de la valoración realizada por el perito de la otra, cualquiera que fuera la diferencia entre ambas valoraciones. Significa esto que cuando se solicita tasación pericial contradictoria, hay que estar a su disciplina y a su resultado, sea para bien o para mal. El interesado ha podido combatir el valor administrativamente fijado pero ha perdido su oportunidad al no realizar el depósito ordenado por la norma, con las consecuencias que ella misma establece. La demanda no ataca la resolución del TEAR que convalida la caducidad decretada, que es lo único que debería de atacar. La falta de depósito significa un desistimiento tácito que trae consigo la terminación del procedimiento, según dispone el artículo 162.1.d del Reglamento General de Gestión e Inspección, Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, sin que quepa a esta Sala, como ya ha hecho en anteriores resoluciones que se han enfrentado a supuestos semejantes, más que confirmar los acuerdos administrativos impugnados. De nada sirven entonces, una vez puesta en marcha la tasación pericial contradictoria, las alegaciones acerca de la deficiente motivación del valor administrativo [...]³⁹.

Por su parte, la STSJ de Castilla-La Mancha 278/2018, de 1 de junio (rec. núm. 77/2017 –NFJ072549–), es desestimatoria sobre la base de que, una vez nombrado el perito tercero, se requiriere por parte de la Administración a la reclamante el correspondiente depósito en el plazo de 10 días, con la advertencia de que la falta de depósito suponía la aceptación de la valoración realizada por el perito de la Administración. Dicho plazo de 10 días transcurrió sin que fuera cumplido por lo que:

[...] en virtud de principio de preclusión que rige en el procedimiento administrativo, se le tiene por decaído en su derecho y en consecuencia por perdida la oportu-

³⁹ En este mismo sentido, la STSJ de Castilla y León 587/2015, de 25 de marzo (rec. núm. 670/2013 –NFJ058889–) indica:

El recurrente al solicitar la tasación pericial contradictoria se somete a las reglas que la regulan, entre las que se encuentra la obligación de constituir el depósito en el plazo conferido para la provisión del importe de los honorarios del tercer perito, por lo que no se ha vulnerado su derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes desde el momento en que no tiene un derecho a la prórroga del plazo legalmente establecido, debiendo sujetarse a las normas que rigen el procedimiento iniciado a su instancia.

tunidad procesal concedida, con la consecuencia de la aceptación de la valoración realizada por el perito de la Administración.

La STSJ de la Comunidad Valenciana 605/2015, de 3 de junio (rec. núm. 2567/2011 –NFJ060081–), concluye que no se establece una imposición al perito para la exigencia del depósito, sino que se le concede una facultad que podrá ser ejercitada o no, pues se recoge como una garantía de que la obligación de pago será satisfecha en su momento, garantía que si el perito considera que no es necesario obtener de alguna de las partes previamente a la realización del dictamen por no dudar de su solvencia, no resulta obligado a exigirla.

En mi opinión, si el perito solo solicitase previamente a realizar su actividad, el depósito a una de las partes, no puede imputarse a la que no hizo el depósito, porque no fue requerido, la ausencia del mismo.

Entregada en la Administración tributaria competente la valoración por el perito tercero, se comunicará al obligado tributario y se le concederá un plazo de 15 días para justificar el pago de los honorarios a su cargo. En su caso, se autorizará la disposición de la provisión de los honorarios depositados.

El pago de los honorarios del tercer perito, que corresponde al obligado tributario, debe producirse en el plazo de 15 días, no desde la primera comunicación en la que se exige, sino desde la segunda o aquella en la que efectivamente se acompañe el dictamen. En definitiva, la Administración debe otorgar nuevo plazo al obligado tributario para pagar tales honorarios, si no se comunica al obligado tributario por parte de la Administración el dictamen realizado por el perito tercero⁴⁰.

Sobre este particular se indica en la TSJ de Cantabria 96/2008, de 1 de febrero (rec. núm. 95/2007 –NFJ032970–) que en ningún caso se impone al obligado tributario la obligación de depósito previo limitada al 50 % de los honorarios del perito dirimente, la cual tampoco afecta a la Administración, ya que el artículo 135.3 de la LGT exige el depósito previo de «sus honorarios», debiendo entenderse por tales el importe completo de los mismos, ya que ninguna restricción expresa se establece al efecto por la normativa reseñada y tal obligación que afecta a ambas partes en conflicto, sujeto pasivo y Administración, sin que, por tanto, el depósito de la mitad de aquellos suponga el cumplimiento por el recurrente de la obligación que le impone el artículo 135.3 de la LGT y, en consecuencia, la obligación de aquietamiento de la Administración a la valoración efectuada por aquel al no haber efectuado esta depósito alguno⁴¹, ya que dicha consecuencia favorable solo deriva del cumplimiento por el obligado tributario del depósito previo de la totalidad de los honorarios del perito.

⁴⁰ Cfr. STSJ de Cataluña 317/2016, de 21 de abril (rec. núm. 222/2014 –NFJ063923–).

⁴¹ Recuérdese, que si la diferencia entre la tasación practicada por el perito tercero y el valor declarado, considerada en valores absolutos, supera el 20 % del valor declarado, los gastos del tercer perito serán abonados por el obligado tributario y, en caso contrario, correrán a cargo de la Administración.

Finalmente, cabe recalcar que la valoración del perito tercero sirve de base a la liquidación que proceda con los límites del valor declarado y el valor comprobado inicialmente por la Administración tributaria.

7. La declaración de responsabilidad tributaria y la tasación pericial contradictoria

La tasación pericial contradictoria es un instrumento que pueden emplear los contribuyentes con el propósito de corregir las valoraciones resultantes de las comprobaciones de valor efectuadas por la Administración tributaria, pero como se ha visto en la STS de 5 de mayo de 2014 (rec. casación núm. 5690/2011 –NFJ055049–, FJ 3.º) no constituye una impugnación o recurso.

Se indica en el Auto del TS de 24 de mayo de 2017 (rec. núm. 38/2017 –NFJ066959–) que tanto la comprobación de valores como la tasación pericial contradictoria han de ajustarse a los procedimientos respectivamente previstos en los artículos 134 y 135 de la LGT, tanto cuando la comprobación sea el único objeto de la actuación administrativa como si se sustancia en el curso de otro de los procedimientos previstos en el título III, como una actuación concreta del mismo⁴².

Por tanto, practicada y notificada una liquidación tributaria conforme a valores comprobados administrativamente por alguno de los medios señalados en el artículo 57.1 de la LGT, el obligado puede promover una tasación pericial contradictoria, dentro del plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación efectuada o, en su caso, contra el acto de comprobación de valores adecuadamente notificado.

Los responsables solidarios tienen la consideración de obligados tributarios⁴³ y su responsabilidad nace por incurrir en los supuestos de hecho contemplados en el artículo 42 de la LGT⁴⁴, por ejemplo un acto de ocultación o vaciamiento patrimonial.

⁴² En concreto, la declaración de responsabilidad y el procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria se hallan regulados, respectivamente, en los artículos 174 y 175 de la LGT, preceptos incluidos en el título III, «La aplicación de los tributos»; concretamente, en su capítulo V, «Actuaciones y procedimientos de recaudación», sección 3.ª, «Procedimiento frente a responsables y sucesores», subsección 1.ª, «Procedimiento frente a los responsables».

⁴³ Artículo 35.5 de la LGT

⁴⁴ De acuerdo con el artículo 42 de la LGT:

1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:
 - a) Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción.

En el presente auto, se denuncia que a la infracción denunciada se le debió haber dado la posibilidad de acudir al procedimiento de tasación pericial contradictoria, pues la Administración tributaria, para determinar el alcance de su responsabilidad, consideró necesario comprobar el valor del bien inmueble que había sido objeto de ocultación.

Sobre tal cuestión no se ha pronunciado la jurisprudencia del TS, hasta la STS 829/2018, de 22 de mayo (rec. núm. 38/2017 –NFJ070601–). En esta sentencia se fijan los criterios interpretativos que se expondrán a continuación.

A propósito de la admisión o no de la tasación pericial contradictoria en los actos de la Administración tributaria que hagan una declaración de responsabilidad solidaria, indica el

b) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) anterior, los partícipes o cotitulares de las entidades a que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, en proporción a sus respectivas participaciones respecto a las obligaciones tributarias materiales de dichas entidades.

c) Las que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio. La responsabilidad también se extenderá a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar. Cuando resulte de aplicación lo previsto en el apartado 2 del artículo 175 de esta ley, la responsabilidad establecida en este párrafo se limitará de acuerdo con lo dispuesto en dicho artículo. Cuando no se haya solicitado dicho certificado, la responsabilidad alcanzará también a las sanciones impuestas o que puedan imponerse.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable a los adquirentes de elementos aislados, salvo que dichas adquisiciones, realizadas por una o varias personas o entidades, permitan la continuación de la explotación o actividad.

La responsabilidad a que se refiere el primer párrafo de esta letra no será aplicable a los sucesos de sucesión por causa de muerte, que se registrarán por lo establecido en el artículo 39 de esta ley.

Lo dispuesto en el primer párrafo de esta letra no será aplicable a los adquirentes de explotaciones o actividades económicas pertenecientes a un deudor concursado cuando la adquisición tenga lugar en un procedimiento concursal.

2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del periodo ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.

b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.

c) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.

d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquellos.

[...].

TS que la posibilidad de tasación pericial contradictoria debe reconocerse por igual tanto en las liquidaciones como en los actos de derivación de responsabilidad⁴⁵.

Sobre este particular indica el Alto Tribunal que cualquier responsabilidad tributaria, bien como obligado principal o como responsable declarado por cualquiera de las vías que permiten de derivación de la responsabilidad, ha de tener reconocidos los mismos mecanismos de impugnación (entre ellos, la tasación pericial contradictoria).

A propósito de la necesidad, en su caso, de informar en la notificación del acto declarativo de la responsabilidad solidaria (o de la liquidación) que haya estado precedido de una comprobación de valores de la posibilidad impugnatoria que comporta la tasación pericial contradictoria, con carácter previo al recurso o reclamación económico-administrativa, indica el TS que, efectivamente, se debe informar al obligado tributario.

Las razones que expone el TS son dos. La primera es la clara voluntad del legislador en configurar esa información como una importante garantía del administrado para facilitar su derecho a la impugnación de toda actividad administrativa que afecte a sus derechos e intereses; una voluntad que es inequívoca en la regulación de las notificaciones que se ha sucedido en las normas administrativas generales⁴⁶, a las que remite el artículo 109 de la LGT.

La razón, afirma el Alto Tribunal, es que la tasación pericial contradictoria no deja de ser sino un específico medio de impugnación frente a uno de los elementos de las resoluciones tributarias; y, admitida esta naturaleza, no parece que la solución sobre la necesidad de informar de la posibilidad de tasación pericial contradictoria haya de merecer una respuesta diferente a la regla general que rige sobre lo que, en sentido estricto, únicamente son recursos o reclamaciones administrativas.

La consecuencia de la referida omisión de esa información, concluye el TS, es que debe aplicarse a la citada cuestión el régimen previsto para las notificaciones irregulares. Esto es, que las mismas no afectan a la validez del acto controvertido notificado, pero sí determinan el *dies a quo* en el que debe a correr el plazo legalmente establecido para la impugnación (en este caso para solicitar la tasación pericial contradictoria).

En la misma línea, el artículo 40.3 de la Ley 39/2015 establece que las notificaciones que, conteniendo el texto íntegro del acto, omitiesen alguno de los demás requisitos previstos en el apartado anterior, surtirán efecto a partir de la fecha en que el interesado realice actuaciones que supongan el conocimiento del contenido y alcance de la resolución o acto objeto de la notificación, o interponga cualquier recurso que proceda.

⁴⁵ *Vid.* sobre sus cauces procedimentales los artículos 174 a 176 de la LGT.

⁴⁶ *Vid.* artículo 40.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

8. Efectos del incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento de tasación pericial contradictoria

El TEAR de Cataluña, en Resolución de 5 de diciembre de 2012, concluye que es aplicable al procedimiento de tasación pericial contradictoria el plazo máximo de duración previsto en el artículo 104.1 de la LGT, pero su incumplimiento no determina la caducidad y tiene efectos desestimatorios de la pretensión de quien lo instó.

Recuérdese que el artículo 104.1 de la LGT establece que el plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, este será de seis meses. Este plazo se contará, en los procedimientos iniciados de oficio, desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio y en los procedimientos iniciados a instancia del interesado, desde la fecha en que el documento haya tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación.

La Sentencia dictada el 16 de septiembre de 2016 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Cataluña en el recurso 281/2013 (NFJ066304), razona que el procedimiento de tasación pericial contradictoria:

[...] es de impugnación del valor fijado por la Administración, a cuyo efecto se solicita que sea revisable por un tercer perito, lo que supone que lo que se solicita es la emisión del dictamen de un tercer perito y no que prevalezca el valor atribuido por el interesado. En consecuencia, ni el silencio habría de ser entendido como estimación, conforme al citado artículo 104.3 de la LGT, ni aun cuando el efecto del silencio fuera positivo, que no lo es, la estimación sería de la fijación del valor según el criterio del interesado o su perito.

Estos son los antecedentes de hecho que traen causa el Auto del TS de 15 de marzo de 2017 (rec. núm. 212/2017 –NFJ066965–), de acuerdo con el cual:

[...] procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, determinar cuáles sean los efectos que cabe anudar al incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento de tasación pericial contradictoria y, más en particular, si tales efectos deben ser estimatorios de la pretensión del obligado tributario cuando, iniciado el procedimiento a su instancia, presentada la tasación realizada por su perito y haciéndose necesaria la intervención de un tercer perito, este no entrega su valoración y no se notifica resolución alguna dentro del plazo máximo de duración.

Como ya se ha indicado, practicada y notificada una liquidación tributaria conforme a valores comprobados administrativamente por alguno de los medios señalados en el artículo 57.1 de la LGT, el obligado puede promover una tasación pericial contradictoria, dentro del plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación⁴⁷.

Cuando el medio aplicado para la comprobación de valores no haya sido el de peritos, la tasación pericial contradictoria se realiza por un perito de la Administración y por otro designado por el obligado. De haberse aplicado aquel medio, como es lógico, solo interviene inicialmente el segundo. En uno u otro caso, si la diferencia entre la valoración del perito de la Administración (vía comprobación de valores, vía tasación pericial contradictoria) y la alcanzada por el perito del interesado es igual o inferior a 120.000 euros y al 10 % de la tasación realizada por este segundo, su valoración servirá de base para la liquidación. Si la diferencia es superior, deberá designarse un perito tercero⁴⁸.

La valoración del perito tercero servirá de base a la liquidación que proceda, con los límites del valor declarado por el contribuyente y el valor comprobado inicialmente por la Administración tributaria⁴⁹.

Finalmente, concluye el TS en su auto, que con arreglo al artículo 104 de la LGT, que lleva por epígrafe «Plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa», el plazo máximo en el que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga prevista en la normativa de la Unión Europea⁵⁰.

Por tanto, cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, será de seis meses. En el presente recurso de casación, se plantea la aplicabilidad del apartado 3 del artículo 104 de la LGT. De acuerdo con el mismo, en los procedimientos iniciados a instancia de parte, el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa producirá los efectos que establezca su normativa reguladora. En defecto de una regulación expresa sobre el régimen de los actos presuntos, los interesados pueden entender estimadas sus solicitudes por silencio administrativo, con excepción de los supuestos de ejercicio del derecho de petición y de impugnación de actos y disposiciones, casos en los que el silencio tendrá efecto desestimatorio.

⁴⁷ Vid. artículos 134.3 y 135.1 de la LGT.

⁴⁸ Vid. artículo 135.2 de la LGT.

⁴⁹ Vid. artículo 135.4 de la LGT.

⁵⁰ En relación con el apartado 1 del artículo 103 de la LGT, de acuerdo con el cual la Administración tributaria está obligada a resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos, así como a notificar dicha resolución expresa.

El problema que se suscita en el citado Auto del TS de 15 de marzo de 2017 se producirá sin duda, en opinión de Eserverri (2017, p. 23), cuando procediéndose al nombramiento del tercer perito, en el plazo de un mes del que dispone para evacuar su dictamen no lo lleve a término, debiendo nombrarse a otro perito tercero, pudiendo haberse sobrepasado el plazo para su resolución, lo que nos debe llevar a analizar si resulta aplicable a este procedimiento el plazo de duración previsto en el artículo 104.1 de la LGT⁵¹.

En concreto, el TS en su Sentencia de 17 de enero de 2019 (rec. núm. 212/201 –NFJ072448–) concluye que la tasación pericial contradictoria está sujeta al plazo de seis meses previsto en el artículo 104 de la LGT y no constituye un recurso en sentido estricto, pero el TS rechaza, sin embargo, que del incumplimiento de dicho plazo se derive la aceptación de la valoración efectuada por el perito del obligado tributario por aplicación del silencio positivo previsto en el referido precepto.

Indica el TS en la referida sentencia que el incumplimiento del plazo del artículo 104.1 de la LGT no determina, sin embargo, el silencio positivo a que se refiere el artículo 104.3 de la LGT, ni, en cualquier caso, que se acepte la valoración propuesta por el perito del obligado tributario, porque el cometido de la solicitud de tasación pericial contradictoria no es el de que prevalezca o se confirme la valoración del perito del obligado tributario, por más que pueda ser el resultado de la misma, sino, como se deduce del artículo 135.1 de la LGT, el de «corregir», «discutir» o «combatir» la tasación del perito de la Administración.

Sobre este particular ha concluido Eserverri (2017, p. 28) que razonado por qué la tasación pericial contradictoria no es un medio para impugnar los valores determinados administrativamente sino para confirmarlos o corregirlos, tratándose de un procedimiento iniciado a instancia de parte, la consecuencia que deriva de su no resolución en el plazo máximo de duración (seis meses) no puede ser otra que la prevista en estos casos para los actos presuntos, esto es, el silencio positivo conforme se señala en el artículo 104.3 de la LGT, que solo se producirá cuando habiendo sido emitido por los peritos de la Administración tributaria dictamen técnico sobre el valor de bienes y derechos que cuantifican una base imponible, y propuesto por el interesado informe a cargo de perito nombrado a su cargo no coincidente con aquel, se hace inevitable acudir al criterio de un tercer perito que, habiendo sido nombrado al efecto, dilata su dictamen en el tiempo consumiéndose el plazo de

⁵¹ En la misma línea el autor indica (p. 22):

Si en ese plazo del mes, este tercer perito no ha emitido su dictamen, se dejará sin efecto su designación y tras la notificación de esta circunstancia al propio perito y al obligado tributario, se procederá al nombramiento de otro perito tercero en orden correlativo, librándose los depósitos de sus honorarios (art. 161.5, párrafo segundo, del Real Decreto 1065/2007). Significa esto que, el incumplimiento por el tercer perito del plazo fijado para evacuar su dictamen, no es causa resolutoria del procedimiento de tasación pericial contradictoria que, consiguientemente, ha de proseguir su recorrido hasta la evacuación de dictamen por otro tercer perito designado al efecto, siendo este supuesto uno de los casos en el que se puede producir una duración excesiva del procedimiento contradictorio.

seis meses para la resolución del procedimiento de tasación pericial contradictoria a contar desde el momento en que fuera promovida, y en tal caso entiendo que habrá que estar al valor dado a esos bienes y derechos por el perito del obligado tributario.

9. Terminación del procedimiento de tasación pericial contradictoria

Tal y como establece el artículo 162 del RGGIAT el procedimiento de tasación pericial contradictoria terminará de alguna de las siguientes formas:

- a) Por la entrega en la Administración tributaria de la valoración efectuada por el perito tercero.
- b) Por el desistimiento del obligado tributario, bien por haber transcurrido el plazo de 10 días sin haberse designado el perito por el obligado tributario, bien por haber transcurrido el plazo de un mes sin que el perito designado por el obligado tributario hubiese presentado la valoración.
- c) Por no ser necesaria la designación del perito tercero porque la diferencia entre el valor determinado por el perito de la Administración y la tasación practicada por el perito designado por el obligado tributario, considerada en valores absolutos, es igual o inferior a 120.000 euros y al 10 % de dicha tasación⁵².

En este supuesto, la liquidación que se dicte tomará la valoración que resulte de la tasación efectuada por el perito del obligado tributario, y no podrá efectuarse una nueva comprobación de valor por la Administración tributaria sobre los mismos bienes o derechos.

- d) Por la falta del depósito de honorarios del perito tercero en el Banco de España o en el organismo público que determine cada Administración tributaria, por cualquiera de las partes⁵³.

En el supuesto, la liquidación que se dicte tomará la valoración que corresponda emitida por el perito tercero, y no podrá promoverse nuevamente la tasación pericial contradictoria por parte del obligado tributario o, en su caso, no podrá efectuarse una nueva comprobación de valor por la Administración tributaria sobre los mismos bienes o derechos.

- e) Por caducidad⁵⁴ en los procedimientos iniciados a instancia de parte.

⁵² En este caso la tasación practicada por el perito designado por el obligado tributario servirá de base para la liquidación, de acuerdo con el artículo 135.2 de la LGT.

⁵³ Cfr. artículo 135.3, cuarto párrafo, de la LGT.

⁵⁴ Cfr. artículo 104.3 de la LGT.

En este sentido el artículo 104.1 de la LGT establece que:

El plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, este será de seis meses.

El vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa producirá los efectos que establezca su normativa reguladora.

En defecto de dicha regulación, los interesados podrán entender estimadas sus solicitudes por silencio administrativo, salvo las formuladas en los procedimientos de ejercicio del derecho de petición a que se refiere el artículo 29 de la Constitución y en los de impugnación de actos y disposiciones, en los que el silencio tendrá efecto desestimatorio.

Cuando se produzca la paralización del procedimiento por causa imputable al obligado tributario, la Administración le advertirá que, transcurridos tres meses, podrá declarar la caducidad del mismo.

En este supuesto previsto en el apartado 1 e) del artículo 162 del RGGIAT, la liquidación que se dicte tomará el valor comprobado que hubiera servido de base a la liquidación inicial y no podrá promoverse nuevamente la tasación pericial contradictoria.

Finalmente, cabe señalar que una vez terminado el procedimiento, la Administración tributaria competente notificará en el plazo de un mes la liquidación que corresponda a la valoración que deba tomarse como base en cada caso, así como la de los intereses de demora que correspondan.

Con la notificación de dicha liquidación, se inicia el plazo previsto en el artículo 62.2 de la LGT⁵⁵, para que el ingreso sea efectuado, así como el cómputo del plazo para interponer

⁵⁵ De acuerdo con el referido apartado 2 del artículo 62 de la LGT:

En el caso de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración, el pago en periodo voluntario deberá hacerse en los siguientes plazos:

- a) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.
- b) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

Vid. por todos, Grau Ruiz (2015, pp. 25-46).

el recurso o reclamación económico-administrativa contra la liquidación en el caso de que dicho plazo no hubiera sido suspendido por la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria.

Así, en el caso de que el plazo de un mes que tiene la Administración para notificar la liquidación que corresponda a la valoración que deba tomarse como base en cada caso, así como la de los intereses de demora que correspondan hubiera sido suspendido por la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, dado que el mismo es un procedimiento, lógicamente, hasta que este no se resuelva no habrá lugar al recurso contencioso-administrativo frente a la liquidación que comprenda la comprobación de valores resultante de la tasación pericial contradictoria.

Así se establece por el artículo 25.1 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (Ley 29/1998, de 13 de julio), que dispone que:

El recurso contencioso-administrativo es admisible en relación con las disposiciones de carácter general y con los actos expresos y presuntos de la Administración pública que pongan fin a la vía administrativa ya sean definitivos o de trámite, si estos últimos deciden directa o indirectamente el fondo del asunto, determinan la imposibilidad de continuar el procedimiento, producen indefensión o perjuicio irreparable a derechos o intereses legítimos.

Ello impide, como se indica en la STSJ de Madrid 1248/2016, de 2 de diciembre (rec. núm. 478/2015 –NFJ066513–), la simultaneidad del recurso contencioso-administrativo con la tramitación de la tasación. Además, lo contrario, es decir, la simultaneidad, podría implicar una eventual contradicción entre la resolución finalizadora de la tasación pericial contradictoria y la sentencia resultante de la jurisdicción contencioso-administrativa. Sobre este aspecto, no se debe olvidar que dentro del procedimiento contencioso-administrativo se pueden utilizar medios de prueba que pueden conducir a una nueva valoración.

Finalmente, cabe señalar que el incumplimiento del plazo de un mes para notificar la liquidación que corresponda, tiene como consecuencia que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento.

Con la notificación de la liquidación se iniciará el plazo previsto en el artículo 62.2 de la LGT⁵⁶, para que el ingreso sea efectuado, así como el cómputo del plazo para interponer

⁵⁶ De acuerdo con el referido artículo 62.2 de la LGT:

En el caso de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración, el pago en periodo voluntario deberá hacerse en los siguientes plazos:

a) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

el recurso o reclamación económico-administrativa contra la liquidación en el caso de que dicho plazo hubiera sido suspendido por la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria.

10. A modo de conclusión

La tasación pericial contradictoria cabe calificarse como un procedimiento administrativo propio del Derecho Tributario. En este sentido, se expresa la STS de 3 de diciembre de 1999 (rec. núm. 2282/1995 –NFJ077319–), en el párrafo segundo del fundamento jurídico cuarto que se pronuncia en los siguientes términos:

[...] En efecto, la tasación pericial contradictoria es un procedimiento probatorio por el que la Administración tributaria se compromete a aceptar la valoración señalada por un tercer perito, independiente respecto de ambas partes, que así dirime la controversia que se ha suscitado, bien entendido que tal compromiso solo obliga a la Administración y además solamente en vía administrativa, pero que bajo ningún supuesto vincula a los Juzgados y Tribunales del orden contencioso-administrativo, los cuales a instancia de los particulares, o para mejor proveer, pueden practicar las pruebas periciales que consideren pertinentes, a las cuales deberán atenerse.

Para Calvo Vérguez (2007, p. 42) se trata de una figura que solo merece elogios, ya que simplifica el desarrollo de la gestión tributaria sin merma de las garantías de los contribuyentes, constituyendo además una llamada a la colaboración de los privados en la realización de dicha gestión.

En este sentido cabe indicar que la tasación pericial contradictoria es un instrumento puesto en manos de los contribuyentes para discutir los resultados de las comprobaciones de valores realizadas por la Administración tributaria, pero no constituye una impugnación o recurso⁵⁷.

Con carácter general, como se ha tratado a lo largo del presente artículo, podemos señalar que la tasación pericial contradictoria en nuestro ordenamiento tributario se encuentra regulada en el artículo 135 de la LGT, así como en los artículos 161 y 162 del RGGIAT.

En los apartados precedentes se ha llevado a cabo una revisión, tanto doctrinal como jurisprudencial del régimen jurídico de esta institución jurídico-tributaria. Sirva el presente

b) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

⁵⁷ Vid. STS de 5 de mayo de 2014 (rec. casación núm. 5690/2011 –NFJ055049–, FJ 3.º).

supuesto para ejemplificar la referida institución⁵⁸. La actora adquiere fincas rústicas por escritura, presentando autoliquidación del ITP y AJD. La oficina gestora hace las comprobaciones oportunas, y realiza propuesta de liquidación elevando el valor de la base imponible. La liquidación se impugna por la actora en reposición, y a su vez la desestimación se impugna en vía económico-administrativa ante el TEAR, solicitando en este punto tasación pericial contradictoria.

Emitida la tasación por el perito del sujeto pasivo y siendo esta dispar respecto de la administrativa en más de un 10 %, se nombra perito tercero. El perito tercero, de acuerdo con lo establecido en el apartado 3 del artículo 135 de la LGT, solicita provisión de fondos, lo que se notifica a la interesada. Si la interesada no lleva a cabo el depósito en el plazo de 10 días que a tal efecto establece el artículo 135.3, cuarto párrafo, de la LGT, lógicamente, la oficina gestora correspondiente podrá declarar la caducidad del procedimiento.

La tramitación del procedimiento de la tasación pericial contradictoria que lleve a cabo la Administración deber ser cumplida de acuerdo con el tenor de la normativa reguladora sobre este particular. Podemos señalar, por todo lo indicado, que se trata de un procedimiento garantista.

Así, una vez terminado el procedimiento de tasación pericial contradictoria, la Administración tributaria debe notificar en el plazo de un mes⁵⁹ la liquidación que debería tomar la valoración que correspondiera, indicando que no podrá promoverse nuevamente la tasación pericial contradictoria por parte del obligado tributario o, en su caso, no podrá efectuarse una nueva comprobación de valor por la Administración tributaria sobre los mismos bienes o derechos.

En suma, cabe concluir que la tasación pericial contradictoria, en todo caso, tiene su origen en una comprobación de valores de la Administración tributaria, en la que necesariamente debe existir una valoración de un perito propuesto por la Administración como por el obligado tributario, y que, podrá precisar la intervención de un perito tercero, cuya valoración entonces será dirimente y servirá, por tanto, de base a la liquidación que proceda con los límites del valor declarado y el valor comprobado inicialmente por la Administración tributaria.

⁵⁸ Hay múltiples supuestos de hecho, otro podría ser un acto liquidatorio en el que se impugna, los de intereses de demora hallados mediante el procedimiento de tasación pericial contradictoria (*vid.*, sobre este particular, STSJ de la Comunidad Valenciana 432/2016, de 8 de junio, rec. núm. 2041/2012 –NFJ064345–) o, por ejemplo, tasación pericial contradictoria de la valoración hecha a una finca.

⁵⁹ Dicho aspecto se encuentra recogido en el RGGIAT; en concreto en el apartado 5 de su artículo 162.

Referencias bibliográficas

- Alguacil Marí, M. P. (1999). *Discrecionalidad técnica y comprobación tributaria de valores: la problemática de su control judicial*. San Antonio de Benagéber (Valencia): Diálogo.
- Álvarez Barbeito, P. (2011). Problemas suscitados por la regulación de la tasación pericial contradictoria en algunas Comunidades Autónomas. *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, 27(1), 15-28.
- Aneiros Pereira, J. (2005). El perito tercero como fórmula arbitral en el ámbito tributario. *Civitas. Revista española de derecho financiero*, 127, 481-503.
- Caamaño Anido, M. A. (1995). *La tasación pericial contradictoria en materia tributaria*. Cedecs.
- Calvo Vérguez, J. (2007). Suspensión de una reclamación económico-administrativa derivada de la interposición de tasación pericial contradictoria: resolución del TEAC de 13 de julio de 2006. *Nueva fiscalidad*, 9, 65-86.
- Eseverri Martínez, E. (2017). La tasación pericial contradictoria: Efectos de su prolongada duración («Un tema de interés casacional»). *Nueva fiscalidad*, 3, 17-28.
- Falcón y Tella, R. (1995). El arbitraje tributario. *Quincena Fiscal*, 2, Editorial.
- Falcón y Tella, R. (2018). El informe pericial en los delitos contra la Hacienda Pública. *Revista jurídica de Catalunya*, 117(2), 371-390.
- García Martínez, A. (2010). El procedimiento de tasación pericial contradictoria. En J. Arrieta Martínez de Pisón, M. A. Collado Yurrita, J. Zornoza Pérez (Dirs.) y
- A. Báez Moreno, D. J. Jiménez-Valladolid de L'hotellerie-Fallois (Coords.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo* (pp. 541-562). Vol. 2. Tomo II. Aranzadi.
- García-Moncó, A. M. (1994). *La tasación pericial contradictoria*. Colección de jurisprudencia práctica. Tecnos.
- Grau Ruiz, M. A. (2015). El cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. *Crónica tributaria*, 157, 25-46.
- Luchena Mozo, G. M. (1997). Algunas consideraciones en torno a la tasación pericial contradictoria. *Impuestos*, Año n.º 13, n.º 1, pp. 246-270.
- Merino Jara, I. (2018). *Impuesto sobre el Patrimonio, Derecho tributario. Parte especial*. Lucas Durán, M. (Coord.) y Merino Jara, I. (Dir.). (7.ª ed.). Tecnos.
- Miguel Canuto, E. de. (2008). *La Tasación Pericial Contradictoria*. Aranzadi.
- Pérez Bernabéu, B. (2011). *La tasación pericial contradictoria*. (2.ª ed.). Murcia: Laborum.
- Ruibal Pereira, L.; Serrano Antón, F. (2010). Las notificaciones en la LGT. En J. Arrieta Martínez de Pisón, M. A. Collado Yurrita, J. Zornoza Pérez (Dirs.) y A. Báez Moreno, D. J. Jiménez-Valladolid de L'hotellerie-Fallois (Coords.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo* (pp. 377-402). Vol. 2. Tomo II. Aranzadi.
- Simón Acosta, E. (1991). La comprobación tributaria: comprobación de valores y tasación pericial contradictoria. En VV. AA., *La gestión tributaria en la Hacienda Local* (pp. 65-117). CEMCI.

La suspensión en la vía económico-administrativa y su incidencia en los actos de carácter recaudatorio adoptados por la Administración tributaria

Análisis de la [RTEAC de 22 de octubre de 2019, RG 2240/2017](#)

Miguel Remacha Santander

*Inspector de Hacienda del Estado.
Tribunal Económico-Administrativo Central*

Extracto

El Tribunal Supremo con ocasión de sus Sentencias de 28 de abril de 2014 y, posteriormente, de 27 de febrero de 2018, viene a considerar que la Administración no puede iniciar la vía de apremio, ni aun notificar la resolución ya adoptada, hasta no se haya producido una resolución, debidamente notificada, sobre la solicitud de suspensión, pues admitir lo contrario sería como frustrar o cercenar toda posibilidad de adoptarla por el órgano competente para ello. Este criterio choca con la interpretación tradicional del artículo 46.2 *in fine* del Reglamento general de revisión en vía administrativa, relativo a la suspensión solicitada en periodo ejecutivo. Si bien, tal criterio jurisprudencial ya ha sido adoptado por el Tribunal Económico-Administrativo Central en varias Resoluciones: una de 22 de octubre de 2019 (RG 2240/2017) y dos de 27 de febrero de 2020 (RG 3181/2017 y 5669/2017), teniendo, por ende, la consideración de doctrina.

1. Supuesto de hecho

Con fecha 1 de junio de 2016, se notificó a la reclamante el acuerdo de revocación del código de actividad y establecimiento (CAE). La revocación de dicho código y la baja en el Registro Territorial de Impuestos Especiales implican la pérdida del beneficio fiscal de operar en régimen suspensivo de impuestos especiales.

Con base en las irregularidades cometidas por el obligado tributario, en fecha 5 de septiembre de 2016, la Dependencia Regional Adjunta de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Cataluña dictó acuerdo de liquidación confirmando la propuesta inspectora, y que fue notificada por medios telemáticos el 14 de septiembre de 2016, por lo que el periodo voluntario de pago vencía el 20 de octubre de 2016.

En los plazos legalmente establecidos, la interesada interpuso reclamación económico-administrativa solicitándose la suspensión en periodo ejecutivo en fecha 25 de noviembre de 2016, que fue objeto de denegación por Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en fecha 30 de enero de 2019.

Con fecha 11 de enero de 2017, se notificó providencia de apremio para el cobro de la liquidación anterior, que fue dictada el 27 de diciembre de 2016. Contra dicha providencia de apremio se interpuso reclamación económico-administrativa número 2240/2017.

La cuestión controvertida supone analizar si en la fecha en que se dictó o notificó la providencia de apremio en cuestión concurría el motivo de oposición al que hace alusión el artículo 167.3 b) de la Ley General Tributaria (LGT), esto es, «suspensión del procedimiento de recaudación».

2. Doctrina del tribunal

El TEAC, en el fundamento jurídico quinto de la resolución, dispuso:

Respecto de la cuestión que aquí se plantea el Tribunal Supremo en Sentencia 299/2018 de 27 de febrero de 2018, recurso de casación n.º 170/2016, ratifica la doctrina de la Sentencia de 28 de abril de 2014 (Rec. cas. 4900/2011) y fija el siguiente criterio:

«De otra parte, lo razonado nos conduce a la necesaria conclusión de que tal doctrina jurisprudencial debe ser ratificada y mantenida, extendiendo sus declaracio-

nes al ámbito del recurso de reposición, necesitado por tanto de notificación al interesado para que pueda quedar, en su caso, franqueada la posibilidad de iniciar el apremio. Además, debe entenderse que la formulación en la vía económico-administrativa de una nueva petición de suspensión de la deuda, aun cuando se formule después de haberse dictado una providencia de apremio, impide el progreso y eficacia de esta, condicionado a su notificación, hasta que tal solicitud se resuelva por el órgano revisor».

Así las cosas, el TEAC impuso que, en el caso que se estaba tratando, teniendo en consideración que la providencia de apremio se dictó y notificó con anterioridad a la fecha en que se procediese a denegar la solicitud de la suspensión de la liquidación planteada por la interesada, debía acordarse la anulación de la misma.

3. Comentario crítico

Teniendo en consideración que la doctrina del TEAC antes expuesta no es sino una proyección del criterio jurisprudencial establecido por el Tribunal Supremo (TS) en diversas sentencias (SSTS de 28 de abril de 2014 [rec. núm. 4900/2011 –NFJ054257–] y de 27 de febrero de 2018 [rec. núm. 170/2016 –NFJ069778–], Sala de lo Contencioso-Administrativo), procede analizar tales sentencias así como sus implicaciones en los actos recaudatorios dictados por la Administración tributaria.

3.1. Suspensión solicitada en periodo voluntario de pago (especial mención a la STS de 28 de abril de 2014)

La recaudación tributaria supone el ejercicio de determinadas funciones con base en la potestad de autotutela de la Administración, todas ellas conducentes al cobro de las deudas tributarias. Dicho cobro puede tener lugar bien en periodo voluntario, en los plazos previstos en el artículo 62.2 de la LGT, abiertos con la notificación del acto en cuestión; o bien, en periodo ejecutivo, ya sea mediante el pago del obligado tributario por iniciativa propia, o bien, a través del procedimiento de apremio.

El artículo 161 de la LGT, en su apartado segundo, estipula que la presentación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en periodo voluntario impedirá el inicio del periodo ejecutivo, de tal manera que la Administración deberá paralizar sus actuaciones conducentes al cobro de las deudas pendientes de pago por el obligado tributario.

El citado artículo 161 de la LGT no contempla el caso de que la solicitud de suspensión efectuada en periodo voluntario impida el inicio del periodo ejecutivo. No obstante, del artículo 165 de la LGT, apartado segundo, se infiere que el procedimiento de apremio (el cual tiene lugar en un momento posterior al inicio del periodo ejecutivo *per se*) quedará suspen-

dido cuando «[...] la deuda ha sido ingresada, condonada, compensada, aplazada o **suspendida** o bien que ha prescrito el derecho a exigir el pago».

Por otro lado, el artículo 167 de la LGT tipifica como causa de oposición a la providencia de apremio la «solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en periodo voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación».

Asimismo, el artículo 170.3 de la LGT señala como motivo tasado de oposición a la diligencia de embargo «la suspensión del procedimiento de recaudación».

Así las cosas, de los preceptos anteriormente mencionados, cabe extraer la conclusión de que, si se obtiene la suspensión de un acto –con ocasión de su impugnación–, la Administración tiene vedadas sus prerrogativas de carácter ejecutivo en el ejercicio de su potestad de autotutela para el cobro de las deudas tributarias.

No obstante, del tenor literal de los artículos anteriores no se desprende que la suspensión deba solicitarse en periodo voluntario necesariamente para llegar a la consecuencia práctica de que la Administración no pueda actuar respecto de los bienes y derechos del obligado tributario. Sin embargo, el apartado segundo del artículo 46 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (RGRVA), parece claro en su redacción al disponer (la cursiva es nuestra):

Si la deuda se encontrara en *periodo voluntario* en el momento de formular la solicitud de suspensión, la presentación de esta última basada en que la ejecución del acto *podría causar perjuicios de imposible o difícil reparación o en la existencia de error material, aritmético o de hecho*, incorporando la documentación a que se refieren, según el caso de que se trate, los párrafos c) y d) del artículo 40.2, suspenderá cautelarmente el procedimiento de recaudación mientras el tribunal económico-administrativo decida sobre la admisión o no a trámite de la solicitud de suspensión.

Si la deuda se encontrara en *periodo ejecutivo*, la solicitud de suspensión *no impedirá la continuación de las actuaciones* de la Administración, sin perjuicio de que proceda la anulación de las efectuadas con posterioridad a la fecha de la solicitud si finalmente llegase a producirse la admisión a trámite.

En definitiva, de lo anterior se desprende que, si la solicitud de suspensión tiene lugar en periodo voluntario en los casos previstos en dicho precepto, tal solicitud suspende el procedimiento de recaudación en tanto el tribunal competente para conocer de dicha solicitud se pronuncie acerca de su admisión a trámite o no. Por contra, si la deuda se encontrara en periodo ejecutivo, la Administración puede seguir actuando en sede recaudatoria con la limitación de que si, a futuro, el tribunal admitiese a trámite la solicitud, devendrían nulas todas las actuaciones recaudatorias efectuadas por la Administración desde la fecha en que se solicitó la suspensión.

Parece que, en una primera aproximación a la materia, lo anterior es sencillo. Sin embargo, no es cuestión baladí, por lo que ha suscitado controversias, así como dudas interpretativas tal y como se ha puesto de manifiesto en la doctrina y en la jurisprudencia.

En este sentido, debemos citar la Sentencia del TS de 28 de abril de 2014 (rec. núm. 4900/2011 –NFJ054257–), que analiza un caso particular que a continuación se va a tratar, y que finalmente casa la Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 11 de julio de 2011 (rec. núm. 523/2009 –NFJ077155–). El caso sobre el que se dirige en la sentencia de la AN es el que a continuación se explica.

Se solicitó la suspensión el 13 de junio de 2006, antes de que finalizase el periodo voluntario de pago, y dicha solicitud no iba acompañada de ninguna de las garantías señaladas en el artículo 224.2 de la LGT, condición *sine qua non* para que se produjera la suspensión automática de la ejecución del acto impugnado. En fecha 28 de julio de 2006, se notificó resolución denegatoria de la suspensión, mientras que la providencia de apremio en cuestión se dictó el 14 de julio de 2006 pero fue objeto de notificación el 18 de septiembre de 2006, de manera que no surtió efectos hasta esa fecha la providencia de apremio dictada, siendo en todo caso posterior a la fecha de notificación de la resolución denegatoria de la suspensión.

La AN, apoyándose en el artículo 167 de la LGT, establece (la cursiva es nuestra):

1. El procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia *notificada* al obligado tributario en la que se identificará la deuda pendiente, se liquidarán los recargos a los que se refiere el artículo 28 de esta ley y se le requerirá para que efectúe el pago...

Y, por otro lado, el artículo 62, también del mismo texto legal, dispone (la cursiva es nuestra):

5. Una vez iniciado el periodo ejecutivo y *notificada* la providencia de apremio, el pago de la deuda tributaria deberá efectuarse en los siguientes plazos: [...]

«En consecuencia, hemos de concluir que en el momento en que se inicia formalmente el procedimiento de apremio (18/09/2006) y se requiere de pago en periodo ejecutivo a la recurrente, ya se había producido la notificación (28/07/2006) del acuerdo denegatorio de la suspensión solicitada».

Viene a concluir que, toda vez que los actos administrativos despliegan efectos desde el momento en que se notifican, y puesto que la denegación de la suspensión se comunica al interesado en un momento anterior al que se notifica la providencia de apremio, en ningún caso puede entenderse que se contravenga a lo señalado en el artículo 167.3 de la LGT ni el artículo 46.2 del RGRVA.

Sentado lo anterior, dicha sentencia fue objeto de recurso de casación número 4900/2011. El TS se pronunció en sentido contrario al que lo hizo el juez de lo Contencioso-Administrativo de la AN, al dictaminar en rotundo que la Administración no puede iniciar la vía ejecutiva en tanto la decisión sobre la suspensión penda de los órganos económico-administrativos u órganos jurisdiccionales. Es más, el juez del TS cercena toda posibilidad de que la Administración **dicte** providencia de apremio sobre una liquidación impugnada en vía económico-administrativa o bien jurisdiccional, respecto de la que se había solicitado la suspensión, pues en caso contrario se estaría atribuyendo a la Administración una potestad de la que en ese momento carece, dejando vacío de contenido el derecho a la tutela cautelar así como al instituto jurídico de la suspensión, dando lugar a un acto administrativo viciado que determinaría su nulidad de pleno derecho.

Así las cosas, parece que el sentido lógico de dicho fallo es dar preferencia o prioridad a la protección jurisdiccional de los derechos e intereses legítimos que dimana en puridad del artículo 24 de nuestra Constitución española (CE), de tal forma que los jueces han de velar por el respeto de tal derecho fundamental, sin que en ningún caso pueda primar el hecho de que la notificación de la providencia de apremio tuvo lugar en un momento posterior al de la denegación de la suspensión así como la extralimitación de la Administración ejercitando determinadas facultades que en el caso de autos encontraba restringidas por estar la liquidación impugnada vinculada a una solicitud de suspensión en periodo voluntario.

Con todo lo anterior, se deben diferenciar tres situaciones:

- Que la providencia de apremio se dicte y se notifique con posterioridad a la comunicación por parte de los órganos económico-administrativos o jurisdiccionales de concesión o denegación de la suspensión, en cuyo caso la consecuencia es clara: la Administración actuó conforme a derecho sin contravenir lo señalado en el artículo 46.2 del RGRVA ni concurriría causa de oposición a la providencia de apremio.
- Que la providencia de apremio se adopte y se notifique con anterioridad a la comunicación de la concesión o denegación de la suspensión, en cuyo caso la providencia de apremio debería ser anulada por los órganos económico-administrativos o jurisdiccionales.
- Que la providencia de apremio se dicte con anterioridad, pero notificada con posterioridad al momento en que se comunique la concesión o denegación de la suspensión, debiéndose proceder como en el caso anterior.

3.2. Suspensión solicitada en periodo ejecutivo (especial mención a la STS de 27 de febrero de 2018)

Como se dijo anteriormente, del artículo 167.3 de la LGT no se desprende, como motivo de oposición a las providencias de apremio, que se exija que exista solicitud de suspen-

sión en periodo voluntario en el momento en que tal acto se dicte para que el mismo deba ser objeto de anulación. Parece que el anterior precepto es ambiguo y deja abierta la posibilidad de que incluso la suspensión pudiera solicitarse en periodo ejecutivo y asimismo alcanzar la misma consecuencia práctica.

No obstante, el RGRVA en su artículo 46.2 *in fine* es claro en su contenido, pues dispone que, solicitada la suspensión en periodo ejecutivo, la Administración podrá seguir realizando sus actuaciones recaudatorias sin perjuicio de que, con posterioridad, los órganos económico-administrativos (e incluso jurisdiccionales) dictasen resolución admitiendo a trámite tal solicitud de suspensión. Por tanto, *a priori*, del tenor literal de dicho precepto reglamentario queda lo suficientemente claro que la Administración puede seguir actuando en el cobro de la deuda tributaria pendiente de pago. Si bien, en caso de que se conceda posteriormente la suspensión, como los efectos de la misma se retrotraen al momento de su solicitud, todo lo actuado devendría nulo de pleno derecho.

Sin perjuicio de la interpretación que a mi juicio ha de hacerse respecto del precepto anterior, con la finalidad de que no quede vacío de contenido, debemos traer a colación la Sentencia del TS de 27 de febrero de 2018 (rec. núm. 170/2016 –NFJ069778–). En tal sentencia se viene a confirmar o mantener la jurisprudencia consolidada anteriormente, en el sentido señalado por la Sentencia del TS de 28 de abril de 2014 antes citada. Si bien, va más allá al introducir lo siguiente:

Las razones expuestas nos llevan a aseverar que la jurisprudencia de este Tribunal Supremo es aplicable al asunto que nos ocupa, sin que a ello se opongan las particularidades del recurso de reposición y, dentro de ellas, las referidas a la limitación de garantías que pueden ofrecerse para acceder a la suspensión de la liquidación (art. 224 LGT), pues en todo caso la providencia de apremio irrumpió en el devenir de un recurso potestativo antes de que su resolución hubiera sido notificada a su destinatario y puesta en conocimiento de los órganos encargados de su ejecución.

De otra parte, lo razonado nos conduce a la necesaria conclusión de que tal doctrina jurisprudencial debe ser ratificada y mantenida, extendiendo sus declaraciones al ámbito del recurso de reposición, necesitado por tanto de notificación al interesado para que pueda quedar, en su caso, franqueada la posibilidad de iniciar el apremio. **Además, debe entenderse que la formulación en la vía económico-administrativa de una nueva petición de suspensión de la deuda, aun cuando se formule después de haberse dictado una providencia de apremio, impide el progreso y eficacia de esta, condicionado a su notificación, hasta que tal solicitud se resuelva por el órgano revisor.**

En aplicación de dicha doctrina, se deben diferenciar dos situaciones:

- Si la providencia de apremio se dictó con anterioridad a la fecha en que se solicitó la suspensión en vía ejecutiva, esta se encontraba bien dictada sin perjuicio

de que se deba paralizar el procedimiento recaudatorio hasta que los órganos económico-administrativos (o jurisdiccionales) resuelvan tal solicitud. Todo ello acorde a la primacía de la tutela judicial efectiva de los obligados tributarios y a no dejar vacía de contenido a la figura jurídica de la suspensión pese haberse solicitado en vía ejecutiva.

- Si la providencia de apremio se dictó con posterioridad a la fecha en que se solicitó la suspensión en fase ejecutiva, la consecuencia inmediata es la anulación de dicha providencia de apremio.

Lo anterior comporta un cambio radical en la interpretación del artículo 46.2 *in fine* del RGRVA, pues supone que dicho precepto carezca de aplicación con la nueva doctrina del TS, pues ya que, como consecuencia de esta, no cabe apreciar diferencias prácticas si la solicitud se presenta en periodo voluntario o en periodo ejecutivo.

Con anterioridad a la Sentencia de 27 de febrero de 2018, y en todo caso, con anterioridad a la de 28 de abril de 2014 que otorgan una prevalencia clara del derecho consagrado en el artículo 24 de la CE al hecho de que la suspensión se hubiera solicitado bien en periodo voluntario o bien en periodo ejecutivo, se debe señalar que la interpretación del citado artículo 46.2 *in fine* del RGRVA era la siguiente: tanto si la providencia de apremio se dictó con anterioridad o bien con posterioridad a la fecha en que se solicitó la suspensión en vía ejecutiva, el procedimiento de apremio podía continuar su cauce normal respecto de los bienes y derechos del deudor sin perjuicio de que todas las actuaciones quedasen sin efecto por estar afectadas de un vicio de nulidad si finalmente la solicitud se admitiera a trámite.

Dicho cambio supondrá que los órganos económico-administrativos en aplicación de la jurisprudencia del TS deban anular infinidad de providencias de apremio que habían sido dictadas por la Administración tributaria con escrupuloso respeto del tenor literal del artículo 46.2 *in fine* del RGRVA. Asimismo, como consecuencia de tal doctrina se pueden desencadenar situaciones abusivas por las que los obligados tributarios soliciten reiteradamente la suspensión del procedimiento recaudatorio a sabiendas de que, aunque se inadmitiera a trámite tal solicitud con posterioridad por los órganos económico-administrativos por no haberse ni siquiera acreditado los perjuicios de difícil o imposible reparación o bien no haberse presentado las oportunas garantías, tal solicitud habría impedido que la Administración tributaria hubiera podido continuar con la ejecución de los bienes y derechos del deudor. Dicho en otros términos, no parece lógico afirmar que de un modo absoluto la doctrina sobre la tutela cautelar que emana del artículo 24 de la CE tienda a proteger a los obligados tributarios que incumplen de un modo manifiesto los requisitos que preceptúa el régimen jurídico de la suspensión.

En definitiva, la cuestión no es pacífica. Si bien, el criterio que debe primar es, pues, aquel señalado por el juez del TS, que va en la línea de efectuar una interpretación del modo más

favorable posible a la posibilidad del otorgamiento de la tutela cautelar tanto en sede administrativa, económico-administrativa como en la vía jurisdiccional, en el sentido de que:

[...] la Administración no puede iniciar la vía de apremio ni aun notificar la resolución ya adoptada, hasta que no se haya producido una resolución, debidamente notificada, sobre la solicitud de suspensión, pues admitir lo contrario sería como frustrar o cercenar toda posibilidad de adoptarla por el órgano competente para ello. (STS 27/02/2018).

Compatibilidad con el Derecho Europeo del Canon Hidráulico

Análisis de la **STJUE de 7 de noviembre de 2019**, asuntos acumulados C-105/18 a C-113/18, UNESA y otros

Pedro Manuel Herrera Molina

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UNED

Ada Tandazo Rodríguez

Tutora del Centro Universitario Ramón Areces, UNED

Extracto

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea considera que el canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica (art. 29 de la Ley 15/2012, que introduce el artículo 112 bis en el texto refundido de la Ley de Aguas) no quebranta el principio quien contamina paga; el principio de recuperación de los costes de los servicios del agua previsto en el artículo 9 de la Directiva 2000/60/CE, el principio de no discriminación previsto en el artículo 3 de la Directiva 2009/72/CE ni la prohibición de ayudas de Estado impuesta por el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

1. Supuesto de hecho

La Ley de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (Ley 15/2012, de 27 de diciembre) creó varios tributos con una pretendida finalidad ambiental cuyo verdadero y único objeto consistía en obtener recursos para financiar el déficit tarifario (Rozas Valdés, 2015, apdo. 2).

De entre ellos destacan el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica (arts. 1 y ss.) y el canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica (art. 29, que introdujo un nuevo art. 112 bis en el texto refundido de la Ley de Aguas (RDLeg. 1/2001, de 20 de julio). Dicho precepto fue desarrollado por el Real Decreto 198/2015, de 23 de marzo. En adelante designaremos este tributo como «canon hidráulico»¹.

Según el texto refundido de la Ley de Aguas, se trata de una «tasa [...] destinada a la protección y mejora del dominio público hidráulico» (art. 112 bis.1).

La Ley 15/2012 no limita expresamente el ámbito territorial de aplicación a las cuencas hidrográficas que transcurren por más de una comunidad autónoma (cuencas intercomunitarias), aunque su disposición final segunda establece que «lo dispuesto en el título IV [que incluye el canon hidráulico] se dicta al amparo del artículo 149.1.22.^a de la Constitu-

¹ José Andrés Rozas Valdés (2015, apdo. 4.3) sostiene con acierto que el denominado «canon» es, en realidad, un impuesto sobre la producción de energía hidroeléctrica. En parecidos términos se pronuncia Saturnina Moreno González (2017, apdo. 5). En cambio, acepta la naturaleza de tasa Gerardo Codes Calatrava (2013, p. 646).

ción que atribuye al Estado la competencia exclusiva en materia de legislación, ordenación y concesión de recursos y aprovechamientos hidráulicos cuando las aguas discurran por más de una comunidad autónoma».

La cuestión fue precisada –con dudoso fundamento legal– por el artículo 1 *in fine* del Real Decreto 198/2015, que desarrolla la regulación del canon hidráulico: «El presente canon solo será de aplicación en las cuencas intercomunitarias».

La «base imponible [...] será el valor económico de la energía hidroeléctrica producida, y medida en barras de central, en cada periodo impositivo anual por el concesionario mediante la utilización y aprovechamiento del dominio público hidráulico» (art. 112 bis.4).

En cuanto al tipo de gravamen era inicialmente del 22 %, después incrementado al 25,5 %. Este porcentaje contrasta con el tipo del 5 % del valor de otros usos del dominio público hidráulico, previsto por el artículo 112 del mismo texto refundido de la Ley de Aguas.

Tras diversas vicisitudes procesales, el Tribunal Supremo (TS) planteó la inconstitucionalidad del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. Dicha cuestión fue desestimada por el Tribunal Constitucional (TC) mediante una interpretación excesivamente laxa del principio de capacidad económica (Auto del TC 69/2018, de 20 de junio –NCJ063372–)². Además, el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana ha planteado diversas cuestiones prejudiciales sobre el impuesto sobre el valor de la producción, que aún se encuentran pendientes en el momento de redactarse estas líneas³.

Por otra parte, el TS formuló varias cuestiones prejudiciales sobre la compatibilidad del canon hidráulico con el Derecho Europeo: el principio *quien contamina paga* (art. 191.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea –TFUE–), el principio de recuperación de los costes de los servicios del agua (art. 9 de la Directiva 2000/60/CE), el principio de no discriminación (art. 3 de la Directiva 2009/72/CE) y la prohibición de ayudas de Estado imputada (art. 107.1 TFUE).

² Cfr., en sentido crítico sobre el citado auto, Saturnina Moreno González (2019, p. 329). A juicio de Gerardo Codes Calatrava, es «evidente la quiebra de los principios de generalidad y de capacidad económica» aunque no lo reconozca así la jurisprudencia constitucional (2013, p. 639). Conviene tener también en cuenta la STC 183/2014, de 6 de noviembre –NCJ058888– que no consideró contrario al artículo 14 de la Constitución española la ausencia de bonificaciones para las energías renovables en el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica por no existir un «derecho subjetivo a un trato normativo desigual». Cfr. José Andrés Rozas Valdés (2017, apdo. 3).

³ Según Fernando Calancha y Enrique Tejedor de la Fuente la sentencia que comentamos no permite prever en qué sentido se pronunciará el Tribunal de Justicia sobre el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica (2019) *in fine*.

2. Doctrina del tribunal

2.1. Principio quien contamina paga

Según el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE):

[...] el artículo 191 TFUE, apartado 2, y el artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2000/60 deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a un canon por la utilización de las aguas continentales para la producción de energía como el controvertido en los litigios principales, que no incentiva el uso eficiente del agua, ni establece mecanismos para la conservación y protección del dominio público hidráulico, y cuya cuantificación se desvincula totalmente de la capacidad de producir daños al dominio público, centrándose única y exclusivamente en la capacidad de generar ingresos de los productores de energía hidroeléctrica (apdo. 45).

2.2. Principio de no discriminación

La sentencia concluye que:

[...] el principio de no discriminación, establecido en el artículo 3, apartado 1, de la Directiva 2009/72, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a un canon como el canon por la utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica controvertido en los litigios principales, que solo recae sobre los generadores de energía hidroeléctrica que operan en cuencas situadas en el territorio de más de una comunidad autónoma (apdo. 54).

2.3. Prohibición de ayudas de Estado

El TJUE afirma que:

[...] el artículo 107 TFUE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que el hecho de que el canon por la utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica controvertido en los litigios principales no recaiga, por una parte, sobre los productores de energía hidroeléctrica que operan en cuencas hidrográficas situadas en el territorio de una única comunidad autónoma y, por otra parte, sobre los productores de energía eléctrica procedente de fuentes diferentes de la hidráulica no constituye una ayuda de Estado en el sentido de esta disposición en favor de esos productores, ya que estos últimos no se encuentran, habida cuenta del marco de referencia pertinente y del objetivo perseguido por el canon,

en una situación comparable a la de los productores de energía hidroeléctrica que operan en cuencas hidrográficas situadas en el territorio de más de una comunidad autónoma sujetos a dicho canon, extremo este que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente (apdo. 79).

3. Comentario crítico

3.1. Falta de eficacia directa del principio quien contamina paga y de recuperación de costes del agua previstos en la Directiva Marco del Agua

El TJUE diluye la eficacia del principio quien contamina paga, establecido en el artículo 191.2 del TFUE y de su concreción en el principio de recuperación de costes del agua (art. 9.1 de la Directiva 2000/60/CE).

Según la sentencia:

[...] habida cuenta de que el artículo 191 TFUE, apartado 2, que recoge el principio de que quien contamina paga, se dirige a la acción de la Unión, la referida disposición no puede ser invocada en cuanto tal por los particulares a fin de excluir la aplicación de una norma nacional que puede haber sido adoptada en un ámbito comprendido dentro de la política medioambiental cuando no sea aplicable ninguna normativa de la Unión adoptada sobre la base del artículo 192 TFUE (apdo. 29).

Se trata de una doctrina formulada de modo reiterado por el TJUE (Sentencias de 9 de marzo de 2010, *ERG* y otros [asuntos acumulados C-379/08 y C-380/08], apdos. 38 y 39, y de 4 de marzo de 2015, *Fipa Group* y otros [asunto C-534/13 –NCJ059504–], apdo. 40). Sin embargo, en este caso tal argumento resulta irrelevante, pues el principio quien contamina paga se reitera y concreta por el artículo 9.1 de la Directiva Marco del Agua (2000/60):

Los Estados miembros tendrán en cuenta el principio de la recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua, incluidos los costes medioambientales y los relativos a los recursos, a la vista del análisis económico efectuado con arreglo al anexo III, y en particular de conformidad con el *principio de que quien contamina paga* (la cursiva es nuestra).

Para eludir este escollo, el TJUE utiliza una técnica empleada con profusión por nuestro TC: la *huida hacia el sistema*. En efecto, según se afirma:

Resulta de las disposiciones de la Directiva que las medidas relativas a la recuperación de los costes de los servicios relacionados con el uso de las aguas constituyen *uno de los instrumentos* de que disponen los Estados miembros para la gestión cualitativa del agua destinada a un uso racional del recurso (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de septiembre de 2014, Comisión/Alemania, C-525/12, EU:C:2014:2202, apartado 55) (la cursiva es nuestra)⁴.

En definitiva, se afirma que el Estado dispone de una amplia panoplia de instrumentos para cumplir los principios de quien contamina paga y de recuperación de costes en el ámbito del agua. El que una medida concreta se aparte de este principio no lo pone en peligro, porque puede restaurarse a través del sistema de medidas para la protección del agua.

Observamos cierta analogía con la criticable jurisprudencia de nuestro TC, según la cual no es necesario que cada impuesto concreto se cuantifique con arreglo a la capacidad económica mostrada por el contribuyente al realizar el correspondiente hecho imponible, porque el principio de capacidad económica solo debe exigirse del «sistema en su conjunto» (AATC 71/2008, de 26 de febrero –NFJ043198–, 69/2018, de 20 de junio –NCJ063372– y las SSTC 26/2017, de 16 de febrero –NCJ062176–, y 126/2019, de 31 de octubre –NFJ075398–).

Sin embargo, si una concreta figura fiscal distorsiona el principio quien contamina paga, gravando desproporcionadamente la energía de origen hidráulico, sería necesario que el «sistema» (entendido por el TJUE como el conjunto de medidas que permiten un uso racional del agua) estableciera otras medidas que permitieran corregir la citada distorsión. De otro modo –a nuestro entender– se producirá inexorablemente una quiebra del citado principio⁵.

⁴ En nuestra opinión resultaba más directo y transparente el argumento utilizado por el abogado general Gerard Hogan (8 de mayo de 2019), p. 30, según el cual el citado precepto de la Directiva «no confiere a los particulares una protección ni un derecho específicos» (p. 29 *in fine*). «Así se desprende del propio tenor del artículo 9, apartado 1, que carece de la claridad, precisión e incondicionalidad necesarios para que entre en juego la doctrina del efecto directo» (p. 30).

⁵ En las acertadas palabras de José Andrés Rozas Valdés:

[...] en este caso, además, tratándose de una fuente de generación de energía eléctrica que, aunque con incidencia ambiental, puede calificarse como renovable ni siquiera podría decirse que *el sistema financiero eléctrico considerado en su conjunto* coadyuve a la configuración de un modelo de producción de energía eléctrica sostenible, dado que la generada por centrales hidroeléctricas resulta fuertemente castigada tributariamente y no bonificada en el sistema de primas (la cursiva es nuestra).

Como también indica Saturnina Moreno González (2019, p. 339):

[...] ha de tenerse en cuenta que el canon solo grava uno de los usos de las aguas continentales (la producción de energía eléctrica), con exclusión de todos los demás, y dicho uso no tiene efectos contaminantes, por lo que puede cuestionarse su compatibilidad con la Directiva [Marco del Agua] a la luz de los objetivos de esta.

Sin embargo, el TJUE se refugia en la *huida hacia el sistema* y no se pregunta si el ordenamiento español contempla esas otras medidas correctoras, ni tan siquiera se remite al tribunal nacional para que verifique su existencia.

3.2. Limitaciones del principio de no discriminación previsto en la Directiva sobre el Mercado Interior de la Electricidad

El TJUE analiza la compatibilidad del canon con el principio de no discriminación establecido por el artículo 3.1 de la Directiva 2009/72/CE sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad. La posible discriminación sería consecuencia de un gravamen que solo afecta a los *productores de electricidad de origen hidráulico que operan en cuencas intercomunitarias* (es decir, que transcurren en el territorio de más de una comunidad autónoma). Estos resultan discriminados frente a los titulares de centrales hidráulicas establecidas en cuencas intracomunitarias y frente a todos los demás productores de electricidad.

Sin embargo, el TJUE descarta que dicha discriminación resulte relevante, pues:

En la medida en que la Directiva 2009/72 no constituye una medida relativa a la aproximación de las disposiciones fiscales de los Estados miembros, debe considerarse que el principio de no discriminación establecido en su artículo 3, apartado 1, no se aplica a un canon como el canon por la utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica controvertido en los litigios principales (apdo. 53).

En definitiva, se afirma que no estamos ante una directiva de carácter fiscal, que hubiera requerido su aprobación por unanimidad, de modo que el principio de no discriminación en ella establecido no afecta a las disposiciones tributarias de los Estados miembros⁶.

Con anterioridad había señalado Gerardo Gómez Calatrava que:

[...] la propia configuración del hecho imponible [...] impide de todo punto medir la intensidad de las posibles afecciones que se pretende gravar [...] En el debate en el Senado varios Grupos Parlamentarios presentaron sendas enmiendas con la finalidad de delimitar negativamente el tributo para favorecer la potenciación de energías limpias, pero ninguna de ellas fue finalmente recogida en el texto aprobado (2013, pp. 629-630).

Además «el efecto del nuevo gravamen es justamente el contrario al pretendido, ya que se incrementa considerablemente la presión fiscal a una de las fuentes de energía menos contaminantes, lo que supone indirectamente *premiar* a las más contaminantes» (2013, p. 632). A juicio de este autor, el canon hidroeléctrico sí resultaba contrario al artículo 9.1 de la Directiva Marco del Agua por gravar tan solo «uno de los usos de las aguas continentales [...] excluyendo todos los demás (2013, p. 644).

⁶ Esta idea se desarrolla en las conclusiones del abogado general:

3.3. Interpretación laxa de la prohibición de ayudas de Estado

3.3.1. Planteamiento

La sentencia no considera ayuda de Estado la no sujeción al tributo de:

- a) Los titulares de usos no energéticos del agua.
- b) Los productores de energía eléctrica procedente de fuentes diferentes de la hidráulica.
- c) Los productores de energía hidroeléctrica que operan en cuencas intracomunitarias.

3.3.2. Titulares de usos no energéticos del agua

En cuanto al primer punto, el TJUE se limita a señalar que: «el auto de remisión del asunto C-109/18 no contiene ningún dato que permita al Tribunal de Justicia dar una respuesta útil al órgano jurisdiccional remitente» (apdo. 56).

Pensamos que el TJUE podía haberse esforzado algo más, pues el auto de remisión sí destacaba la diferencia entre el tipo de gravamen del canon hidráulico (entonces el 22 %) y el canon de utilización de los bienes del dominio público hidráulico (5 %). Así se deduce del pár. 20 de las conclusiones del abogado general.

3.3.3. Productores de energía eléctrica procedente de fuentes no hidráulicas

Sobre esta cuestión, el TJUE incurre en una argumentación contradictoria derivada de un sorprendente formalismo.

[...] debido a que la Unión carece de competencias, con arreglo al artículo 114 TFUE, para adoptar tal medida fiscal, si el artículo 3, apartado 1, de la Directiva 2009/72 fuese aplicable a una medida tributaria nacional, este artículo por definición sería ilícito. Por lo tanto, es preciso dar a esta disposición una interpretación más estricta de la que parece sugerir la generalidad de su tenor. Así pues, se ha de considerar que la Directiva no tiene el efecto de hacer que el principio europeo de no discriminación sea aplicable a las medidas tributarias nacionales. En mi opinión, cualquier otra conclusión habría requerido que la Directiva se basara en el artículo 115 TFUE y, en tal caso, habría tenido que ser adoptada por unanimidad por el Consejo (pár. 37).

El punto de partida de la argumentación para determinar si estamos ante una medida *selectiva* es correcto:

[...] es preciso determinar si los productores de energía hidroeléctrica sujetos al canon controvertido en los litigios principales y los productores de energía eléctrica cuya fuente de producción de electricidad no es la hidráulica se encuentran en una situación comparable habida cuenta del objetivo perseguido por el canon en cuestión en los litigios principales (apdo. 65).

En apariencia, ambos grupos de productores de energía no se encuentran en una situación comparable atendiendo a la finalidad del canon hidráulico:

[...] resulta del Derecho nacional tal como se expone en los autos de remisión, y en particular del artículo 112 bis, apartado 1, de la Ley de Aguas y de los artículos 12 a 14 del Real Decreto 198/2015, que el canon por la utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica está *destinado a la protección y mejora del dominio público hidráulico*. Pues bien, resulta pacífico que únicamente los productores de energía hidroeléctrica utilizan el dominio público hidráulico como fuente de producción de electricidad, lo cual podría tener un impacto medioambiental sobre el dominio hidráulico (apdo. 66) (la cursiva es nuestra).

El TJUE reconoce que, según el órgano judicial remitente,

[...] el canon, a pesar de la redacción del artículo 112 bis de la Ley de Aguas y de las disposiciones del Real Decreto 198/2015 que desarrollan ese canon, persigue, habida cuenta de sus características esenciales y de su estructura, un objetivo puramente económico (apdo. 68).

Por tanto, parecería razonable concluir que la falsa finalidad de protección del dominio público hidráulico no explica la diferencia de trato⁷. Es más, el propio TJUE afirma en el apartado 45 que el canon:

⁷ En opinión de José Andrés Rozas Valdés (2015, apdo. 4.3), este canon es «probablemente, el caso más clamoroso, en cuanto a la nula finalidad medioambiental inmediata de estos impuestos energéticos y su razón de ser, exclusivamente financiera». Como advierte Saturnina Moreno (2019, p. 312):

Esta pretendida finalidad ambiental del tributo entra en conflicto con el destino dado a la recaudación derivada del mismo, pues, a diferencia de los tributos regulados en los artículos 112 a 114 del TRLA cuya recaudación íntegra se considera un ingreso del organismo de cuenca-, en el caso del canon hidroeléctrico solo el 2 % del importe recaudado es considerado un ingreso de tal organismo, y el 98 % restante es ingresado en el Tesoro Público por el organismo recaudador (art. 112 bis, ap. 8.º, TRLA), por lo que viene a constituir un ingreso

[...] no incentiva el uso eficiente del agua, ni establece mecanismos para la conservación y protección del dominio público hidráulico, y cuya cuantificación se desvincula totalmente de la capacidad de producir daños al dominio público, centrándose única y exclusivamente en la capacidad de generar ingresos de los productores de energía hidroeléctrica (apdo. 45).

Sin embargo, la sentencia da un sorprendente giro argumental y señala que:

[...] en ausencia de normativa de la Unión en la materia, pertenece a la esfera de la competencia fiscal de los Estados miembros la determinación de las bases imponibles y el reparto de la carga fiscal entre los diferentes factores de producción y los diferentes sectores económicos (apdo. 68 *in fine*)⁸.

De esta consideración deduce el TJUE que los productores de energía hidroeléctrica y de energía de otras fuentes no se encuentran en situaciones comparables en cuanto a la sujeción al canon.

3.3.4. Productores de energía hidroeléctrica que operan en cuencas intracomunitarias

El TJUE afirma que los productores situados en cuencas hidrográficas intracomunitarias e intercomunitarias tampoco se encuentran en una situación comparable, porque el ámbi-

más del sistema eléctrico, al no preverse el destino íntegro de la recaudación a la protección y mejora del dominio público hidráulico, a diferencia de lo que ocurre con la recaudación derivada de las tasas reguladas en los artículos 112 a 114 TRLA. El propio Consejo de Estado ha puesto de manifiesto esa incoherencia, que el Real Decreto 198/2015 intenta salvar, al señalar en su artículo 12.4 que el 98 % del importe de la recaudación neta del canon se ingresará en el Tesoro y que «los presupuestos generales del Estado destinarán a actuaciones de protección y mejora del dominio público hidráulico [...] al menos un importe igual a dicha cantidad prevista [...]». Sin embargo, este mandato no parece que se esté cumpliendo.

Además, no parece que una norma reglamentaria sea el instrumento jurídico adecuado para garantizar la afectación de un impuesto. A todo ello se suma, según Saturnina Moreno González, «la ausencia del componente ambiental en la configuración de [los] elementos esenciales» del tributo.

⁸ Otra posible argumentación, que no utiliza el TJUE, hubiera estado en invocar la Sentencia Kernkraftwerke Lippe-Ems (4 de junio de 2015, asunto C-5/14 –NFJ066029–), relativa a un tributo relacionado con la producción de energía eléctrica de origen nuclear. En ella se señalaba la inexistencia de un sistema general de referencia de tributación de la producción de electricidad. Sin embargo, como advierte Saturnina Moreno González (2019, p. 336):

[...] podría considerarse que en el caso español el sistema general de referencia de tributación de la producción de electricidad es el IVPEE, que como es sabido grava a todas las empresas que producen e incorporan al sistema eléctrico energía con independencia de la fuente empleada.

to competencial del Estado se limita a las cuencas que transcurren por el territorio de más de una comunidad autónoma.

Resulta un tanto sorprendente que el TJUE respalde su postura en una referencia indirecta –no se citan literalmente– a las sentencias Portugal-Comisión (6 de septiembre de 2006, asunto C-88/03 –NFJ023663–) y UGT-Rioja (11 de septiembre de 2008, asunto C-428/06 –NFJ029238–) según las cuales una medida regional favorable no es selectiva cuando el ente que la establece dispone de autonomía institucional, procedimental y económico-financiera respecto del Estado central (apdo. 70). Esta doctrina no parece aplicable al propio estado central, sino solo a sus divisiones regionales.

También causa cierta perplejidad la cita (por el apdo. 70) de la Sentencia ANGED (26 de abril de 2018, asunto C-233/16 –NFJ070206–), pues dicha resolución se limitó a considerar que no eran comparables las situaciones de los grandes establecimientos comerciales (gravados por el impuesto de grandes superficies) y los pequeños comercios, puesto que su impacto sobre el medio ambiente era distinto.

A nuestro entender, de dicha sentencia no cabe deducir que la distribución constitucional de competencias –fuera de casos como los referidos a Azores y a los territorios vascos a los que se alude *obiter dicta* en el apdo. 43– permita excluir la existencia de ayudas de Estado selectivas.

Es cierto que, según la sentencia ANGED:

En cuanto a la normativa controvertida en el litigio principal, debe señalarse, antes de nada, que no se ha discutido ante el Tribunal de Justicia que el marco de referencia territorial debería ser el de la Comunidad Autónoma de Cataluña (apdo. 45).

Se trata, sin embargo, de una cuestión que el TJUE acepta como tal sin acompañarla de un razonamiento concreto.

Más relevante podría resultar la cita por el apartado 72 de la Sentencia Hansestadt Lübeck (21 de diciembre de 2016, asunto C-524/14 P –NFJ064955–). La resolución se refiere a las tasas aeroportuarias establecidas por dicha ciudad, más ventajosas que las exigidas en otros aeropuertos.

En consecuencia, según señala el Abogado General en el punto 112 de sus conclusiones [asumidas por la sentencia], el marco de referencia pertinente para examinar si el Reglamento de 2006 [Aprobado por la ciudad de Lübeck] tenía como efecto favorecer a determinadas compañías aéreas respecto de otras que se encontraban en una situación fáctica y jurídica comparable, era el del régimen jurídico aplicable únicamente al aeropuerto de Lübeck (apdo. 62).

Ahora bien, no parece que esta doctrina, aplicada a la exigencia de tarifas aeroportuarias aprobadas por una ciudad, pueda trasladarse automáticamente a un caso en el que el Estado central exige un tributo en todo el territorio nacional, salvo las cuencas intracomunitarias.

Así, en sus conclusiones de 8 de mayo de 2019, el abogado general Gerard Hogan considera:

[...] que el reparto nacional de competencias solo es relevante para determinar el marco de referencia si la medida que podría constituir una ayuda pública ha sido adoptada por una autoridad regional o local y no, como en el presente asunto, cuando en realidad la medida ha sido adoptada por el Estado, pero este, por decirlo así, se está escondiendo tras las normas de su división de competencias para justificar haber limitado el ámbito de aplicación territorial de la medida. En tal situación, la división de competencias debe ser examinada como justificación, pero no como elemento que defina la delimitación territorial del marco de referencia (pár. 83).

Por lo tanto [prosigue el Abogado General], dado que la medida que, según el órgano jurisdiccional nacional, puede constituir una ayuda estatal es la exención fiscal que el Estado español concede a la energía hidroeléctrica producida por medios diferentes que el uso de agua de las cuencas intercomunitarias, la delimitación territorial del marco de referencia queda constituida por el conjunto del territorio del Reino de España (pár. 84)⁹.

En definitiva, estamos ante una doctrina *nueva* que no encuentra un apoyo claro en ninguna de las sentencias invocadas¹⁰, aunque pueda considerarse una evolución expansiva de los antecedentes citados. Dicho planteamiento *restringe* el concepto de ayudas de Estado mediante una interpretación laxa del requisito de selectividad.

Por otra parte, no resulta claro que el Estado carezca de competencias para extender el canon hidráulico a las cuencas intracomunitarias. De hecho, los demás cánones sobre el dominio público hidráulico previstos en el texto refundido de la Ley de Aguas se extienden también a dichas cuencas, aunque se trate de tasas «transferidas» (en definitiva de tributos cedidos de carácter atípico). El propio TJUE se remite a la necesaria «comprobación del reparto de competencias que incumbe al órgano jurisdiccional remitente» (apdo. 76).

⁹ Aunque, más adelante, el propio abogado general considera que la limitación de competencias sí puede constituir una *causa de justificación* de las ayudas de Estado aunque no suponga un elemento delimitador del «marco de referencia» (párs. 103 a 105). A nuestro juicio esta precisión pone de manifiesto la relativa confusión de la doctrina del tribunal entre los conceptos de «marco de referencia» y «causas de justificación».

¹⁰ Cfr., como respaldo de esta idea, las consideraciones anteriores a esta sentencia formuladas por Saturnina Moreno González (2019, pp. 334-335).

A nuestro entender, la limitación del canon hidráulico a las cuencas intercomunitarias no responde a la falta de competencia para *establecerlo* en las cuencas limitadas a una sola comunidad autónoma, sino en la *falta de competencia para obtener las sumas recaudadas en dichas cuencas*, pues tal competencia hubiera correspondido al órgano correspondiente de las comunidades autónomas¹¹. Como advierte Joan Pagès y Galtés sobre el canon de ocupación del dominio público hidráulico:

[...] cuando se trate de cuencas intracomunitarias [...] el sujeto activo será el órgano autonómico correspondiente si la Comunidad Autónoma ha asumido estatutariamente las correspondientes competencias sobre el dominio público hidráulico, pues, según la DA 2.^a del TR de la Ley de Aguas (que recoge lo que preveía la DA 4.^a de la redacción original de la Ley de Aguas), en tales casos las Administraciones hidráulicas autonómicas asumirán las competencias de los Organismos de cuenca (2005, p. 40).

Pues bien, como la finalidad del canon no era proteger las cuencas hidrográficas, sino tan solo obtener recursos para financiar el déficit de tarifa, el Estado no tenía ningún interés (aunque tuviera competencia) para extender el canon a las cuencas intracomunitarias.

4. Conclusiones

1. El TJUE considera que el principio quien contamina paga consagrado en el TFUE no puede invocarse directamente por los particulares, ni siquiera en la formulación más concreta que se establece en la Directiva Marco del Agua (2000/60) en relación con el principio de recuperación de costes.
2. La sentencia considera que el principio de no discriminación previsto en la Directiva del Mercado de la Electricidad (2009/72/CE) no es aplicable a las figuras tributarias, y, por tanto, no resulta quebrantado por el canon hidroeléctrico.

¹¹ Según advierte Saturnina Moreno González (2019, pp. 310-311):

[...] No debe perderse de vista que para el resto de tributos que componen el régimen económico-financiero de la Ley de Aguas, esta Ley prevé su extensión en todo el territorio de aplicación, sin perjuicio de que las Comunidades Autónomas afectadas puedan modificar la normativa o hasta suprimir el tributo respecto de las aguas de su competencia (con cita de la disp. adic. 2.^a del texto refundido de la Ley de Aguas).

En relación al canon de control de vertidos (art. 113 de la Ley de Aguas) puede llegarse a una conclusión similar. Cfr. también las consideraciones sobre otros cánones de la Ley de Aguas formuladas José de Vicente García y Francisco Adame Martínez (2008, pp. 128-129) y Óscar Alzaga Villaamil (2008, p. 540).

3. El TJUE restringe el concepto de selectividad propio de las ayudas de Estado en un doble sentido. Por un lado, utiliza un concepto formalista de «marco de referencia» que se basa en la finalidad declarada por las normas sin atender al objetivo real que se desprende de su estructura. Por otra parte, el TJUE considera que para determinar si un trato fiscal favorable es o no selectivo debe atenderse exclusivamente al ámbito competencial del ente que lo establece, incluso en el caso de que este sea el propio Estado central. A nuestro entender este último punto supone una novedad, aunque el TJUE lo presente como una conclusión alcanzada en sentencias anteriores.
4. Con esta argumentación, sumamente discutible –sobre todo por lo que se refiere al análisis del principio de recuperación de costes y al concepto formalista de marco normativo–, el TJUE descarta las posibles incompatibilidades entre el canon hidráulico y el Derecho de la Unión Europea.
5. De todos modos, la sentencia se remite al órgano judicial de instancia –el TS– para que este compruebe si es cierto que el Estado carece de competencias para extender el canon hidráulico a las cuencas intracomunitarias. Si dicha competencia existiera, la actual falta de gravamen en dichas cuencas sí podría constituir una ayuda de Estado contraria al Derecho Europeo.

Referencias bibliográficas

- Alzaga Villamil, Ó. (2008). La tributación medioambiental y las aguas. En F. Becker, L. M. Cazorla y J. Martínez-Simancas (dirs.), *Tratado de Tributación Medioambiental*. Cizur Menor: Aranzadi. Vol. I.
- Calancha, F. y Tejedor de la Fuente, E. (2019). El TJUE avala el canon hidráulico. *Periscopio Fiscal y Legal PwC*.
- Codes Calatrava, G. (2013). El canon a la generación hidroeléctrica. En F. Becker, L. M. Cazorla y J. Martínez-Simancas (dirs.), *Los tributos del sector eléctrico*. Cizur Menor: Aranzadi.
- Moreno González, S. (2017). El impuesto sobre la electricidad y los impuestos regulados en la Ley 15/2012 desde la perspectiva de la prohibición general de ayudas de Estado. En M. L. González-Cuéllar Serrano y E. Ortiz Calle (dirs.), *La fiscalidad del sector eléctrico*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Moreno González, S. (2019). El canon por utilización de aguas continentales para la producción de energía eléctrica: análisis constitucional y de adecuación al Derecho de la UE. En M. L. González-Cuéllar Serrano y E. Ortiz Calle (dirs.), *La fiscalidad del agua: situación actual y perspectivas de reforma*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Pagès y Galtés, J. (2005). *Tributos sobre las aguas (estatales, autonómicos y locales)*. Madrid: Marcial Pons,

Rozas Valdés, J. A. (2015). El modelo español de sistema financiero eléctrico a la luz del Derecho comunitario. *Quincena Fiscal*, 13, 55-84.

Rozas Valdés, J. A. (2017). Análisis constitucional de la imposición sobre la producción de energía eléctrica. En M. L. González-

Cuéllar Serrano y E. Ortiz Calle (dirs.), *La fiscalidad del sector eléctrico*. Valencia: Tirant lo Blanch.

Vicente García, J. de y Adame Martínez, F. (2008). *Régimen fiscal del agua. Tributos estatales, autonómicos y locales*. Granada: Comares.

Exención en el IRPF de la indemnización obligatoria a altos directivos

Análisis de la [STS de 5 de noviembre de 2019, rec. núm 2727/2017](#)

Carmen Banacloche Palao

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.
URJC*

Extracto

El objeto de este comentario es analizar la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de noviembre de 2019, en la que el Alto Tribunal cambia su doctrina y, a la luz de la Sentencia de la Sala de Social de 22 de abril de 2014, en casación para unificación de doctrina, considera que existe una indemnización mínima fijada por la normativa de desarrollo del Estatuto de los Trabajadores para los casos de despido de altos directivos, consistente en siete días de salario por año trabajado con el máximo de seis mensualidades (art. 11 del RD 1382/1985, de 1 de agosto). Esta indemnización, en la medida en que se trata de una exigencia establecida con carácter obligatorio por la normativa laboral, resulta exenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas a tenor de lo dispuesto en el artículo 7 e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas...

1. Supuesto de hecho

La Sentencia del Tribunal Supremo (TS) 1528/2019, de 5 de noviembre (rec. núm. 2727/2017 –NFJ075553–, ponente Dimitry Berberoff Ayuda), desestima el recurso de casación deducido por la Administración General del Estado contra la Sentencia de 8 de marzo de 2017 dictada por la Audiencia Nacional (AN) (Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, rec. núm. 242/2015 –NFJ066680–). Dicha sentencia anulaba la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 5 de febrero de 2015 (RG 3696/2011) que, a su vez, había desestimado la reclamación interpuesta por cierta entidad la cual había satisfecho una indemnización de 37.770,01 euros por la extinción del contrato de trabajo, calificado de alta dirección, de su directora de Actividades de Ocio, sin someterla a retención por el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF).

La entidad recurrente había considerado exenta de IRPF dicha indemnización por lo que no efectuó retención alguna, circunstancia que originó una liquidación y sanción, concepto «retención IRPF, ejercicio 2006», por parte de la Administración tributaria (Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, Delegación Central de Grandes Contribuyentes).

En este caso, más que una cuestión de hecho, la sentencia es netamente interpretativa, ya que dilucida si la indemnización descrita en el artículo 11.Uno del Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección, ha de ser considerada o no como obligatoria para el supuesto de extinción de contrato de alta dirección por voluntad del empresario.

La norma tributaria (art. 7 e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas... –LIRPF–) declara exentas las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, pero solo:

[...] en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.

Por tanto, el quid de la cuestión es saber si la normativa de desarrollo del Estatuto de los Trabajadores, que para las relaciones laborales de carácter especial del personal de alta

dirección es el Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, establece una indemnización mínima en caso de despido o cese:

Art. 11. Extinción del contrato por voluntad del empresario.

Uno. El contrato de trabajo podrá extinguirse por desistimiento del empresario, comunicado por escrito, debiendo mediar un preaviso en los términos fijados en el artículo 10.1 El alto directivo tendrá derecho en estos casos a las indemnizaciones pactadas en el contrato; a falta de pacto la indemnización será equivalente a siete días del salario en metálico por año de servicio con el límite de seis mensualidades.

En los supuestos de incumplimiento total o parcial del preaviso, el alto directivo tendrá derecho a una indemnización equivalente a los salarios correspondientes a la duración del periodo incumplido.

La cuestión es polémica, ya que, con carácter previo a la sentencia que estamos comentando, existe un pronunciamiento anterior de la Sala Tercera del propio TS de 13 de junio de 2012 (rec. de casación núm. 145/2009 –NFJ049285–) que, por el contrario, declaró la sujeción al IRPF de la totalidad de la indemnización de un alto directivo, al interpretar que el Real Decreto 1382/1985 no establecía ningún límite ni mínimo ni máximo de carácter obligatorio respecto de las indemnizaciones del personal de alta dirección, pues la que señala el artículo 11 es «a falta de pacto» y, por tanto, tiene carácter meramente subsidiario de lo convenido entre las partes. En consecuencia, entendía la citada sentencia de 2012 que no existe una indemnización legalmente obligatoria en el caso de despido de altos directivos, por lo que las cantidades percibidas no quedaban amparadas por la exención del artículo 7 e) de la LIRPF.

2. Doctrina del tribunal

La nueva argumentación del TS supera el criterio precedente apoyándose básicamente en la Sentencia de la Sala Cuarta (Sala de lo Social, rec. núm. 1197/2013 –NSJ049903–) del propio TS de 22 de abril de 2014, a la que otorga la fuerza expansiva que deriva *per se* del recurso de casación para unificación de doctrina, máxime cuando este procede de un tribunal especializado en la materia y a cuya jurisdicción corresponde el conocimiento pleno de la misma. La Sala de lo Social enjuiciaba la validez de un contrato que permitía la extinción de una relación laboral de alta dirección por decisión unilateral de la empresa sin derecho a indemnización alguna.

La Sala Cuarta redefine en su sentencia la interpretación «más lógica» del artículo 11.1 del Real Decreto 1382/1985, en el sentido de que este no permite la extinción de la relación laboral de alta dirección por decisión unilateral de la empresa sin derecho a indemnización. Es decir, como en toda relación laboral, la extinción del contrato de trabajo por la sola voluntad del empresario ha de conllevar una indemnización mínima para el trabajador que, en

función del tipo de relación laboral especial de que se trata, es de siete días de salario por año trabajado, con el máximo de seis mensualidades.

Para llegar a esta conclusión, la Sala estructura el precepto en tres componentes normativos:

- a) El legislador confiere directamente al alto directivo el derecho a percibir una indemnización en caso de extinción del contrato por voluntad (unilateral) del empresario: «El alto directivo tendrá derecho en estos casos...».
- b) El legislador no establece la cuantía de la indemnización, sino que permite que la fijen las partes: «... a las indemnizaciones pactadas en el contrato».
- c) El legislador establece con carácter subsidiario una indemnización mínima para el caso de que las partes no hubieran hecho uso de su derecho a cuantificar indemnización: «a falta de pacto la indemnización será equivalente a siete días de salario en metálico por año de servicio con el límite de seis mensualidades».

La exégesis del precepto permite concluir al TS que no parece lógico entender que el legislador admita un pacto consistente en eliminar toda indemnización. Más bien, de la redacción del precepto se deduce que el pacto ha de tener por objeto fijar la cuantía de la indemnización, pues en otro caso carecería de sentido el primer componente normativo del artículo, de acuerdo con el cual el legislador confiere, de forma terminante, al alto directivo el derecho a percibir indemnización en caso de despido.

Como corolario de esta interpretación, la Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, aplicando sus conclusiones a la esfera tributaria, concretamente al IRPF, fija el siguiente criterio interpretativo:

A la luz de la doctrina sentada en la sentencia del Pleno de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2014 (casación para la unificación de doctrina 1197/2013) necesariamente se ha de entender que en los supuestos de extinción del contrato de alta dirección por desistimiento del empresario existe el derecho a una indemnización mínima obligatoria de 7 días de salario por año de trabajo, con el límite de seis mensualidades y, por tanto, que esa cuantía de la indemnización está exenta de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al amparo del artículo 7 e) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo¹.

¹ La actuación administrativa impugnada incidía sobre el ejercicio 2006, por lo que el texto normativo vigente era entonces el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo. No obstante, la cuestión jurídica planteada subsiste bajo el actual artículo 7 e) de la LIRPF, que mantiene la misma redacción.

3. Comentario crítico

La tributación de las retribuciones relacionadas con los contratos de alta dirección suscita habitualmente dudas en los contribuyentes y contradicciones en los aplicadores del Derecho.

El cambio de criterio de la Sala Tercera del TS, razonable y coherente con la interpretación que hace ya unos años realizó la Sentencia de 22 de abril de 2014, de la Sala de lo Social, esperemos que tenga reflejo en las respuestas de la Dirección General de Tributos (DGT) a las numerosas cuestiones planteadas al respecto, las cuales todavía en septiembre de 2019² eran resueltas en el sentido establecido por la Sentencia del TS de 21 de diciembre de 1995 (rec. núm. 4174/1994 –NFJ004226–), esto es, considerando que no existe límite máximo fijado con carácter obligatorio por el Real Decreto 1382/1985, por lo que la totalidad de las indemnizaciones satisfechas por la extinción unilateral de contratos de alta dirección habían de quedar plenamente sometidas al IRPF y a su sistema de retenciones a cuenta.

De ahí que muchos asesores (López de Poza y Arias Tabernero, 27 de marzo de 2019) todavía recomendaran a las empresas que, pese a la sólida jurisprudencia existente al respecto, siguieran considerando que en las indemnizaciones a altos directivos por extinción unilateral del empresario no hay cantidades exentas y sometieran a retención del IRPF a toda la indemnización, pues de no hacerlo así la Administración tributaria podría exigir las cantidades no retenidas e incluso incoar expediente sancionador por infracción tributaria. Ello sin perjuicio de que los trabajadores pudieran defender en su propia declaración del IRPF la no inclusión de la parte exenta de la indemnización (siete días de salario por año trabajado con el máximo de seis mensualidades).

Sin embargo, lo cierto es que hoy la interpretación generalizada es justo la contraria a la que mantiene la DGT. Tanto la AN (Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo), en Sentencia de 8 de marzo de 2017, anteriormente citada, como el TS (Salas Tercera y Cuarta), en las mencionadas Sentencias de 5 de noviembre de 2019 y 22 de abril de 2014 (esta última en casación para la unificación de doctrina), respectivamente, consideran que la indemnización de siete días de salario por año trabajado con el máximo de seis mensualidades establecida en el artículo 11 del Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, que desarrolla el Estatuto de los Trabajadores en lo referente a la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección, tiene carácter obligatorio para los supuestos de extinción del contrato laboral por voluntad del empresario, confiriendo de forma terminante al personal de alta dirección el derecho a la percepción de esa indemnización mínima, sin perjuicio de que por vía convencional pudiera pactarse una indemnización mayor.

² Véase Consulta V2548/2019, de 19 de septiembre (NFC073814).

Consecuentemente, el importe de dicha indemnización mínima queda comprendido en el ámbito de la **exención** regulada en el artículo 7, letra e), de la LIRPF, sin que las entidades que satisfagan el finiquito hayan de someter la renta exenta a retención alguna por el IRPF.

Cierto sector doctrinal (EJASO Estudio Jurídico) aboga, en este sentido, por iniciar los correspondientes procedimientos para la **solicitud de devolución de ingresos indebidos** respecto de aquellas cantidades indebidamente ingresadas en concepto de IRPF por el personal de alta dirección o por sus pagadores, tanto en lo que se refiere a retenciones como a rendimientos del trabajo.

Pero no es solo el asunto de la exención de la indemnización por cese el único que da lugar a dudas de interpretación en relación con la tributación de los altos directivos. Son muchas las cuestiones planteadas también acerca de la eventual aplicación de la reducción del 30 %, prevista en el artículo 18.2 de la LIRPF, a dichas indemnizaciones. Por no hablar del tema de la aplicación de la citada reducción del 30 % a las indemnizaciones, no por despido, sino por pacto de no competencia poscontractual. O, por último, la duda acerca de si es posible la reducción del 30 % en el caso de que la extinción del contrato de alta dirección no sea por voluntad unilateral del empresario, sino por mutuo acuerdo entre empresario y alto directivo. Analizaremos cada cuestión separadamente.

a) Aplicación de la reducción del 30 % (art. 18.2 LIRPF) a las indemnizaciones por cese del personal de alta dirección

Una vez establecida la procedencia de la exención del artículo 7 e) de la LIRPF para las indemnizaciones por cese del personal de alta dirección, hay que tener en cuenta que a la parte de la indemnización no exenta, en el caso de que la indemnización pactada por contrato fuera superior al mínimo legalmente establecido en el artículo 11 del Real Decreto 1382/1985, se le puede aplicar la reducción que la LIRPF prevé en su artículo 18.2 para rendimientos generados a lo largo de más de dos años o considerados reglamentariamente como irregulares (art. 12 del RD 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas... –RIRPF–).

Concretamente, de los dos supuestos de hecho que habilita la ley para aplicar este tipo de reducción (rendimiento generado en más de dos años o rendimiento irregular), la indemnización por extinción del contrato laboral se encuadra en el primero, ya que la indemnización se percibe en atención al tiempo trabajado, por lo que si este supera los dos años, habrá derecho a la reducción.

Como regla general, la reducción del 30 % únicamente se aplica cuando la indemnización se reciba en un único periodo impositivo, si bien el artículo 12.2 del RIRPF establece un criterio que permite aplicarla también en determinados casos en que el abono de la indemnización se fracciona en dos o más periodos impositivos:

Tratándose de rendimientos del trabajo procedentes de indemnizaciones por extinción de la relación laboral con un periodo de generación superior a dos años que se perciban de forma fraccionada, o de rendimientos distintos de los anteriores a los que se refiere la disposición transitoria vigésimoquinta de la Ley del Impuesto, solo será aplicable la reducción del 30 por ciento prevista en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto en el caso de que el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de periodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos.

De acuerdo con lo expuesto, en caso de que la indemnización por despido se perciba en varios plazos a lo largo de distintos periodos impositivos, solo se podrá aplicar la reducción del 30 % si el cociente resultante de dividir el número de años trabajado entre el número de plazos es superior a dos. Lo veremos con un ejemplo: Un trabajador de alta dirección es contratado el 1 de septiembre de 2000 y despedido el 1 de septiembre de 2019. Se pacta una indemnización por rescisión unilateral del empresario que se hará efectiva a lo largo de tres ejercicios (2019, 2020 y 2021). Como el cociente entre los años de generación del rendimiento (19 años) y el número de periodos impositivos de fraccionamiento (3) es superior a 2 ($19/3 = 6,3$), procede la aplicación de la reducción del 30 % a la parte de indemnización por despido no exenta.

Hay que tener en cuenta, por último, que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 18.2 de la LIRPF, la cuantía máxima del rendimiento íntegro sobre la que se puede aplicar la reducción no puede superar 300.000 euros anuales. Asimismo, la ley prevé otro límite a la aplicación de la reducción para el caso de que el importe de los rendimientos del trabajo derivados de la extinción de la relación laboral o mercantil supere los 700.000 euros, pero no exceda de 1.000.000 de euros:

Sin perjuicio del límite anterior, en el caso de rendimientos del trabajo cuya cuantía esté comprendida entre 700.000,01 euros y 1.000.000 de euros y deriven de la extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil a que se refiere el artículo 17.2 e) de esta Ley, o de ambas, la cuantía del rendimiento sobre la que se aplicará la reducción no podrá superar el importe que resulte de minorar 300.000 euros en la diferencia entre la cuantía del rendimiento y 700.000 euros.

El efecto de este segundo límite se aprecia mejor con un ejemplo: Si el rendimiento del trabajo derivado de la extinción de la relación laboral (común o de alta dirección) fuera de 900.000 euros, la reducción del 30 % no se aplicará sobre 300.000 euros como límite máximo, sino sobre 100.000 euros, a raíz del segundo límite que aludíamos ($900.000 - 700.000 = 200.000$; $300.000 - 200.000 = 100.000$).

Se trata, en definitiva, de ir minorando la cuantía de la reducción a medida que aumenta la capacidad contributiva del trabajador, hasta que finalmente se impide la aplicación de la reducción a rentas del trabajo por extinción del contrato laboral de elevada cuantía (esto

es, superiores a 1.000.000 €), respecto de las cuales se vuelve a la regla general contenida en el apartado 1 del artículo 18 de la LIRPF, según la cual los rendimientos íntegros se computan en su totalidad:

El artículo 18.2, sexto párrafo, señala: «Cuando la cuantía de tales rendimientos fuera igual o superior a 1.000.000 de euros, la cuantía de los rendimientos sobre la que se aplicará la reducción del 30 por ciento será cero».

b) Aplicación de la reducción del 30% (art. 18.2 LIRPF) a las indemnizaciones por pacto de no competencia poscontractual

Es habitual en contratos de personal de alta dirección que se pacte una cláusula de no concurrencia que impida al exdirectivo contratar con la competencia durante un determinado periodo temporal que, según el Estatuto de los Trabajadores, para los técnicos no puede exceder de dos años y, para los demás, no puede ser superior a seis meses desde la extinción del contrato (art. 21.1 del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por RDLeg. 2/2015, de 23 de octubre). A cambio de esta limitación que se impone al directivo a la hora de retomar su vida laboral en otra empresa, la normativa prevé «b) que se satisfaga al trabajador una compensación económica adecuada».

Idéntica prescripción regula el Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, que, como hemos indicado anteriormente, es la norma específica de desarrollo del Estatuto de los Trabajadores para la relación laboral especial del personal de alta dirección.

En la Consulta de la DGT V3044/2018, de 28 de noviembre (NFC070861), se planteaba si es aplicable la reducción del 30% del artículo 18 de la LIRPF a este tipo de indemnizaciones, que no son propiamente indemnizaciones por despido sino por pacto de no competencia poscontractual, también conocido como «compromiso de confidencialidad».

La respuesta de la DGT es negativa³. De los dos supuestos de hecho que contempla el artículo 18.2 de la LIRPF para habilitar la aplicación de la reducción del 30%, esto es, rendimientos generados a lo largo de más de dos años o bien rendimientos reglamentariamente considerados como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, empezando por este segundo grupo de supuestos, entiende la DGT que la indemnización por pacto de no competencia poscontractual no se corresponde con ninguno de los siete casos que el artículo 12.1 del LIRPF considera exclusivamente como rendimientos irregulares. En cuanto a interpretar que la indemnización por exclusividad cabría dentro de los rendimientos generados a lo largo de más de dos años, entiende el alto órgano consultivo del Ministerio

³ Véanse, en el mismo sentido, las Consultas de la DGT V0263/2019, de 12 de febrero (NFC071537), y V2736/2019, de 8 de octubre (NFC073929).

de Hacienda que no es posible, ya que «no cabe entender existente un periodo de generación previo en el que se haya ido gestando la indemnización pues esta surge con el propio despido que pone en funcionamiento el pacto de no competencia poscontractual suscrito entre la empresa y trabajador».

Por tanto, el importe de la indemnización por pacto de no competencia tiene que ser declarado en su totalidad, sin reducción alguna, en la autoliquidación del IRPF que efectúe el alto directivo.

c) Aplicación de la reducción del 30 % (art. 18.2 LIRPF) en caso de resolución del contrato de alta dirección por mutuo acuerdo

También se ha cuestionado si es posible la aplicación de la reiterada reducción del 30 %, que regula el artículo 18.2 de la LIRPF, a aquellas indemnizaciones que son pactadas entre empresa y personal de alta dirección, cuando la resolución del contrato es por mutuo acuerdo entre ambas partes.

Este es, expresamente, uno de los supuestos comprendidos en la enumeración que, con carácter de *numerus clausus*, recoge el artículo 12 del RIRPF para calificar a determinados rendimientos del trabajo como irregulares:

1. Se consideran rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes:

[...]

f) Cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral.

[...]

Por tanto, en principio, sería uno de los casos que permite la aplicación de la reducción del 30 % a tenor de lo establecido en el artículo 18.2 de la LIRPF. Sin embargo, la norma específica como requisito adicional, «siempre que se imputen en un único periodo impositivo». Esta condición permite la excepción, ya explicada previamente en estas páginas, de rendimientos generados a lo largo de más de dos años que se cobren en forma fraccionada en más de un periodo impositivo, siempre que el cociente resultante de la división de los años de generación del rendimiento entre los años de fraccionamiento fuera superior a dos (art. 18.2, segundo párrafo, en relación con el art. 12.2 RIRPF). Sin embargo, no permite excepción alguna cuando hablamos de rendimientos irregulares.

En el caso particular que dio lugar a la consulta ante la DGT (Consulta V0263/2019, de 12 de febrero –NFC071537–), la indemnización por rescisión del contrato de alta dirección

por mutuo acuerdo era pagadera en tres plazos a lo largo de los periodos impositivos 2018, 2019 y 2020, por lo que la DGT concluyó que no resultaba factible la aplicación de la reducción del 30 %:

De acuerdo con lo expuesto, al tratarse de una resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral, los rendimientos percibidos por el consultante tienen la consideración de rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, si bien, al no imputarse en un único periodo impositivo, no les resulta de aplicación la reducción del 30 por ciento prevista en el artículo 18.2 de la LIRPF.

Referencias bibliográficas

Cazorla Prieto, L. M. y Chico de la Cámara, P. (Dirs.) (2018). *Introducción al sistema Tributario Español*. (6.ª ed.). Thomson Reuters Aranzadi.

EJASO Estudio Jurídico. *Las indemnizaciones de altos directivos exentas de tributar*

en el IRPF. Recuperado de <www.ejaso.es/blog>.

López de Poza, A. y Arias Tabernero, P. (27 de marzo de 2019). *Tributación en las indemnizaciones de los contratos de alta dirección*. Recuperado de <www.lupicinio.com>.



Inversión en I+D a nivel mundial: Un cambio estructural

Félix J. López Iturriaga

Universidad de Valladolid

Emilio J. López-Millán

Instituto Castellano de Inversión y Desarrollo.

Universidad de Valladolid

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

La inversión en innovación, aunque necesaria, no alcanza las cotas deseables a nivel mundial. En el presente trabajo estudiamos los determinantes estructurales de la innovación, con el objetivo de facilitar las medidas institucionales que permitan aumentar la inversión en innovación sin consumir recursos. Analizamos el efecto de la visión cultural sobre la predisposición de un país a invertir en I+D y el efecto de la eficiencia y eficacia de un país para atraer la inversión extranjera en I+D.

Nuestros resultados muestran que existe un «efecto legal» y que solo en aquellos países con una seguridad legal alta el resto de determinantes estructurales influyen. Cabe afirmar que la mentalidad abierta y a largo plazo fomenta la inversión en I+D. Asimismo, la eficiencia en innovación atrae la inversión extranjera en I+D pero, en cambio, la eficacia tiene un efecto contrario, que podría explicarse por el hecho de que las oportunidades de inversión son explotadas por los inversores nacionales. Por último, también existe un «efecto sustitutivo» de la función pública en aquellos países de baja inversión en innovación.

Palabras clave: I+D; entorno institucional; cultura; innovación.

Fecha de entrada: 03-05-2019 / Fecha de aceptación: 15-07-2019

Cómo citar: López Iturriaga, F. J. y López-Millán, E. J. (2020). Inversión en I+D a nivel mundial: Un cambio estructural. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 446, 185-208.



Worldwide investment in R&D: A structural change

Félix J. López Iturriaga

Emilio J. López-Millán

Abstract

It has been widely proved the subdue level of investment in innovation worldwide. In this paper we study the structural determinants of the innovation in order to enhance the institutional measures to increase the investment in innovation without additional expenditures. We analyze the effect of the national cultural, the efficiency and the effectiveness to draw foreign R&D investment.

Our results suggest a «legal effect» since the structural determinants do affect only in the countries with a high enough legal security. It seems that an open mind and a long term orientation foster R&D expenditures. In the same vein, the efficiency innovation draws the foreign investment in R&D. On the contrary, the innovation effectiveness has the opposite impact, which could be explained because the investment opportunities are exploited by the domestic investors. Finally, there is a «substitution effect» of the government in the countries with low investment in innovation.

Keywords: R&D; institutional framework; culture; corporate innovation.

Citation: López Iturriaga, F. J. y López-Millán, E. J. (2020). Inversión en I+D a nivel mundial: Un cambio estructural. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 446, 185-208.



Sumario

- 1. Introducción
- 2. Fundamentos teóricos e hipótesis
 - 2.1. Base teórica
 - 2.2. Hipótesis
- 3. Muestra, variables y metodología
 - 3.1. Muestra
 - 3.2. Variables
 - 3.3. Metodología
- 4. Resultados
 - 4.1. Estadística descriptiva
 - 4.2. Estadística explicativa
- 5. Conclusiones
- Referencias bibliográficas
- Bibliografía



1. Introducción

La literatura económica ha investigado los factores financieros de la inversión en investigación y desarrollo (I+D) muy extensamente y, desde hace unos pocos años, también se está investigando otro tipo de factores y circunstancias relativas a la inversión en I+D, como la identidad de los inversores en I+D o qué entornos facilitan esa inversión. En este artículo continuamos esta tendencia analizando algunos factores no financieros que pueden atraer la inversión en I+D. Con ello tratamos de aportar soluciones al problema actual de baja inversión en I+D proponiendo como solución la búsqueda de determinantes que la fomenten. En esencia, nuestro objetivo no solo es el fomento de la inversión en I+D, sino que a ello se añade el deseo de que dicha inversión se sitúe preferiblemente en un país determinado y sin coste directo para el mismo, en un momento actual de poscrisis económica en el que existe más aversión al riesgo y menos capacidad financiera de los gobiernos, típicos inversores en I+D. Por ello, nuestro planteamiento continúa la línea investigadora de recientes estudios en los que se propone como solución la caracterización y posterior uso de aquellos determinantes no financieros que son comunes a las inversiones de empresas intensivas en I+D a nivel internacional.

Por ejemplo, recientemente se ha demostrado el efecto positivo de una determinada estructura de propiedad sobre la elección de la I+D como activo para inversión o también se ha demostrado que una cobertura legal que minore el riesgo intrínseco de la inversión a través de mayor protección del inversor fomenta e incrementa la proporción de inversión en I+D en aquellos países que legislan en ese sentido. Por ello, parece lógico pensar que el futuro de la inversión en I+D pasa por conseguir, sin apenas gasto de recursos económicos para un país, que los inversores actuales en el país acepten en mayor medida la inversión en un activo tan especial como la I+D y en atraer a inversores ya decantados por la I+D para que realicen esa inversión en un país determinado y no en otro.

En este trabajo nos centramos en verificar si características culturales y de mentalidad de los países son un determinante real en esta inversión, y en contrastar si características comunes a los países con mayores cifras de inversión en I+D, como son una infraestructura adecuada para dicha inversión o su eficiencia, son determinantes reales –y no solo conse-

cuencia– de la atracción de las inversiones en I+D a ese país. Con ellos se busca aportar a los legisladores fundamentos para dirigir sus políticas educativas y estructurales hacia un aumento de la inversión en I+D dentro de su país.

2. Fundamentos teóricos e hipótesis

2.1. Base teórica

Debemos comenzar definiendo la I+D. Quizás la definición que más fielmente refleja ese concepto es propuesta por Griliches:

La I+D es un tipo de inversión en la que los flujos monetarios aplicados se transforman en capital humano que una vez acumulado, en ocasiones, acaba generando resultados positivos para el inversor gracias al impacto que, las ideas alumbradas durante el normalmente largo proceso de investigación, tienen sobre la productividad y el esfuerzo continuado de innovación (Griliches, 1992).

Como se observa, se intenta fomentar el conocimiento, personas que acumulen ese conocimiento y que con trabajo, con continuidad de los inversores y quizá suerte, consigan avances que mejoren la productividad. Y, adicionalmente, beneficios para los inversores.

Una vez definida la I+D, hay que plantearse qué rasgos la diferencian de otro tipo de inversión. Tras ahondar en la literatura económica creemos que aquello que hace diferente a la I+D, y aquello que se podría colegir como sus características más importantes y diferenciadoras son las asimetrías informativas, la especificidad del activo, la baja inversión mundial y el reconocimiento como bien social.

Las asimetrías informativas surgen de las dificultades de hacer comprender al mercado la rentabilidad de este tipo de negocio, teniendo en cuenta que, a su vez, se hace necesaria una cierta reserva acerca de la información sobre estos activos para mantener las ventajas competitivas que genera (Akerlof, 1970). Estas asimetrías provocan problemas de agencia, entre ellos el derivado del eventual uso indebido de información de los proyectos de innovación por parte de los directivos buscando ganancias personales (Aboody y Lev, 2000) o dificultades en la elaboración de los contratos de financiación por la necesidad de evaluar continuamente la viabilidad del proyecto (Dixit y Pindick, 1994).

La especificidad de la inversión en I+D viene dada por los problemas de sustitución de activos. Esto se debe a que el mercado no concederá financiación o lo hará a un coste prohibitivo si la empresa destinataria es intensiva en I+D, puesto que es difícil asegurar que los recursos inicialmente asignados a un fin determinado no se deriven hacia otros activos con mayor nivel de riesgo (Jensen y Meckling, 1976). Otro problema derivado de la especificidad viene dado

por los altos costes de ajuste, ya que la mayor parte del gasto en I+D procede de los salarios de personal especializado, cuya continuidad en la empresa es necesaria por el largo proceso de aprendizaje y para evitar la posible revelación de información sensible (Bernstein, 1986).

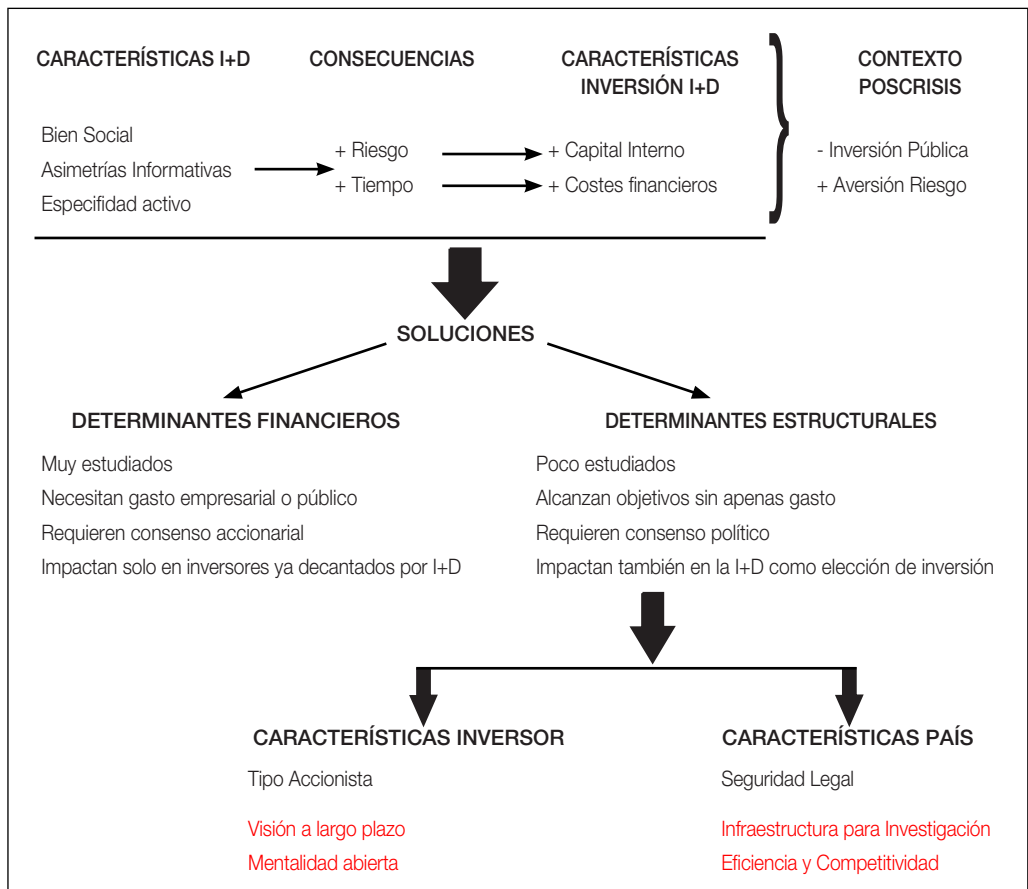
De las dos características anteriores surge, como consecuencia, la tercera. La baja inversión mundial en I+D es un hecho preocupante. En conjunto, el nivel de inversión en actividad innovadora es muy inferior al nivel óptimo y socialmente necesario (Nakamura, Tiessen y Diewert, 2003). Pero si bien en el conjunto del planeta la inversión en I+D es menor de la que debiera, sí existen países en los que la cantidad de recursos destinados a I+D es más que satisfactoria. Y esta baja inversión mundial ocurre a pesar de que se ha demostrado que aquellos países más intensivos en I+D, a su vez, son aquellos que presentan mayor riqueza y tasas más rápidas de crecimiento (Mork y Yeung, 2001), lo que ha llevado a la comunidad científica a reconocer la grandísima repercusión como beneficio social que tiene la inversión destinada a I+D, llevándola hasta el punto de ser considerada un bien público (Hall y Van Reenen, 2000).

En definitiva, la esencia de la inversión en I+D puede resumirse en un mayor riesgo y un mayor tiempo para generar frutos, lo que en conjunto supone mayor coste de la inversión, fundamentalmente a través de unos mayores costes de la financiación externa (Singh y Faircloth, 2005), y una necesidad muy alta de independencia de la gestión frente a la propiedad (Baysinger *et al.*, 1991).

Para conseguir que los activos de I+D sean la elección del inversor, ¿qué aspectos reatrayentes de esta inversión podemos subsanar? Riesgo y tiempo. ¿Qué hacer para reducirlos desde el punto de vista económico y no técnico? Reducir el nivel de riesgo, o reducir la aversión a ese mismo nivel de riesgo, mediante la modelación de los determinantes estructurales. Las últimas vertientes investigadoras han venido acercándose a este tipo de determinantes mucho menos estudiados que los financieros y cuyos efectos son mucho más permanentes y menos costosos, si bien requieren de una visión estratégica. Estos son los determinantes institucionales.

El origen legal de un país explica de algún modo el tejido de relaciones económicas y financieras dentro de él (Levine, 2005). Esto, unido a las características de la I+D que se hallan estrechamente relacionadas con el modo en como son tratadas por la legislación de cada país (Coriat y Weinstein, 2002; Hemmert, 2004), convierte el marco normativo en un eje fundamental para promover la inversión en I+D, de modo que se ha de buscar un equilibrio entre el fomento de la investigación y la difusión social de las innovaciones ya consolidadas (Knowles, 2010). Si un adecuado entorno legal estimula la inversión en I+D, las decisiones de las empresas que operen en los entornos con más garantías legales dependerán en mayor medida de factores financieros, pues ya han quedado removidos los obstáculos institucionales (Carpenter y Petersen, 2002; Gugler, Mueller y Yurtoglu, 2004). Este hecho da pie a creer que el marco institucional y estructural de un país puede ser importante a la hora de atraer la inversión en I+D en ese país, ya que mitiga el riesgo de este tipo de inversión. Por tanto, nuestro estudio planteará otras medidas estructurales que mitiguen el riesgo de la inversión y así absorban en ese país concreto las inversiones planteadas en I+D a nivel mundial.

El otro punto de vista de nuestro planteamiento, reducir la aversión a un mismo nivel de riesgo, consideramos que puede llegar desde el tipo cultural del inversor, y en definitiva de la cultura arraigada en un país. Suponemos fundamental para la elección de la I+D como activo de inversión y no otro la mentalidad del individuo que decide. Para ello nos basamos en los estudios previos en los que se demuestra como la mentalidad del inversor puede marcar diferencias en la inversión en I+D de las empresas. Los propietarios que tienen una mayor visión de largo plazo y aquellos que ofrecen a los directivos un horizonte temporal más amplio para la toma de decisiones de inversión, fomentan la inversión en I+D (Eng y Shackell, 2001). Por tanto, parece razonable que dicha afirmación pueda ser extrapolada a los países. Asimismo las dimensiones que intentan definir la cultura como la forma de pensar colectiva que distinga a un grupo de otro (Hofstede, 1980) han sido usadas para entrever la correlación entre distintos tipos culturales y la inversión en I+D (Rinne *et al.*, 2012). Una determinada cultura, que comparta rasgos caracterizadores de una menor aversión al riesgo, puede favorecer este tipo de inversión. Todas las anteriores ideas quedan reflejadas en el siguiente esquema gráfico:



2.2. Hipótesis

El tipo de accionista influye en qué decisiones se toman en una empresa. Su mentalidad, su visión a largo plazo, su mejor convivencia con el riesgo son características que contrarrestan el plus de riesgo que aporta la inversión en I+D. Asimismo la globalización de un país aporta menores asimetrías informativas y mayor visibilidad para el inversor extranjero. En definitiva, las características intrínsecas de la innovación que retraen la inversión en I+D pueden verse, en parte, mitigadas por una cultura nacional abierta, con la vista puesta en el largo plazo y con una vocación claramente tendente a los mercados de capitales y no a la banca favoreciendo así la propensión de la inversión en I+D hacia la financiación interna y no bancaria.

H₁. *Una cultura de país adecuada puede mitigar la percepción del riesgo del inversor y tiene una influencia positiva en las cantidades invertidas en innovación dentro de ese país.*

El entorno institucional influye en la inversión en I+D. El entorno legal se ha demostrado que es un claro determinante en el caso de aquellos países con una mayor protección para el accionista. Por tanto, los inversores demandan factores que atenúen el riesgo. Uno de esos riesgos es la duración de las inversiones hasta que dan resultados y la incierta probabilidad de siquiera obtener alguno. Por eso pensamos que aquellos países donde existan unas mejores instituciones de investigación, mayor capacidad de innovación o mayor competitividad serán aquellos en donde, probablemente, se obtengan más resultados positivos y más tempranos, lo cual en un mundo competitivo y globalizado no puede pasar desapercibido.

H₂. *Una infraestructura de innovación de calidad puede atenuar el riesgo y tiene una influencia positiva en la atracción de la inversión en innovación hacia ese país en concreto.*

Si creemos que la eficiencia es un determinante para la atracción de la inversión en I+D en un país concreto, es congruente pensar que la eficacia también lo será. Un agente que tiene tomada la decisión de invertir en innovación buscará el lugar donde hacerlo sea más seguro, probablemente más rápido y más barato. Esto no nos debe llevar a pensar que la inversión global se dirigirá hacia países de bajos costes de personal o medios productivos más baratos. Nos referimos a cuál es la cantidad de dinero necesaria para obtener resultados, lo que tiene más que ver con países con características institucionales fuertes, buena protección y calidad de las instituciones que con países más «baratos».

H₃. *La eficacia de la inversión en I+D en un país puede atenuar el riesgo y tiene una influencia positiva en la atracción de la inversión en innovación hacia ese país en concreto.*

Partiendo de las tres hipótesis anteriores, surge la pregunta de qué ocurrirá con aquellos países donde la cultura no sea la adecuada, o no sean eficientes ni eficaces en innovación. Según nuestras hipótesis ni los individuos del país serán propensos a este tipo de

inversión, ni los inversores extranjeros tendrán alicientes para derivar su dinero destinado a innovación a estos países menos atractivos. Sin embargo, en mayor o menor medida, en todos los países se invierte en innovación y, sobre todo, en los países desarrollados siempre hay un mínimo de inversión en I+D, independientemente de cuál sea su grado de calidad en innovación. Teniendo en cuenta que la inversión puede ser interna o externa y que puede ser privada o pública, todo parece indicar que la respuesta a nuestra pregunta está en el clásico modelo de sustitución realizado por los gobiernos.

H₄. Los Estados actúan como agentes sustitutivos de la inversión en innovación en aquellos países en los que el aporte privado es menor.

3. Muestra, variables y metodología

3.1. Muestra

Nuestra muestra recoge todos los continentes, tipologías de países y todas las fuerzas inversoras de I+D, desde las más pequeñas en tamaño o proporción, hasta las mayores en términos absolutos o proporcionales a su producto interior bruto (PIB). Se compone de 65 países, tales como: Argentina, Armenia, Australia, Austria, Azerbaiyán, Bélgica, Brasil, Bulgaria, Canadá, China, Colombia, Croacia, Chipre, República Checa, Dinamarca, Ecuador, El Salvador, Estonia, Finlandia, Francia, Grecia, Alemania, Guatemala, Hong Kong, Hungría, Islandia, India, Irlanda, Israel, Italia, Japón, Kazajistán, Kuwait, Kirguistán, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Madagascar, Malasia, Malta, México, Mongolia, Marruecos, Países Bajos, Nueva Zelanda, Noruega, Panamá, Filipinas, Polonia, Portugal, Rumanía, Rusia, Singapur, Eslovaquia, Eslovenia, Sudáfrica, España, Suecia, Suiza, Tailandia, Túnez, Uganda, Ucrania, Reino Unido y Uruguay. Tan solo hemos descartado a los Estados Unidos y a Turquía. El primero debido a que sus altísimas cifras en términos absolutos y relativos de cualquier variable hacen que su influencia sobre el conjunto sea casi tan alta como todo el resto de la muestra junta, lo cual provoca unos efectos distorsionadores, que no permiten analizar adecuadamente las variables a estudio. En el caso de Turquía, no la hemos incluido en la muestra final por los erráticos datos.

Hemos creado un panel de datos con los valores de nuestras variables de estos 65 países seleccionados, durante un periodo de 15 años, desde 1998 hasta el 2012. Con ello hemos seleccionado un amplio periodo que recoge distintos momentos inversores, desde los años noventa en los que el I+D aún no tenía la repercusión actual, pasando por la primera década del siglo XXI, cuando se produjo un crecimiento a nivel mundial de la I+D, para acabar pasando por la crisis y poscrisis financiera mundial del 2007 y los años cercanos. Con ello hemos eliminado la posible distorsión de resultados que podría producir el haber escogido solo épocas de bonanza o habernos visto afectados por los efectos en la I+D de la crisis financiera. No hemos ampliado el periodo hasta la actualidad debido a que

muchos de nuestros datos usados para confeccionar las variables son publicados con notable retraso por muchos países.

3.2. Variables

Para nuestro estudio hemos adoptado como variable dependiente la inversión en I+D de cada país (65 países durante 15 años) relativizada por su PIB, a la vez que hemos sumado como control el PIB per cápita, haciendo así un doble control y filtro sobre los resultados. Dicha inversión sometida a estudio, comprende la realizada en cada país por el gobierno, las empresas, los extranjeros y otras instituciones. Hemos usado en cada caso el conjunto de ellas o parte.

Hemos medido la intensidad de la inversión en I+D basándonos en el GERD (Gross Expenditure in Research and Development), que es el total de la inversión en I+D efectuada en un país concreto durante un periodo concreto. A partir del GERD hemos reformulado datos y descompuesto resultados en diversas variables para obtener una composición más detallada de la inversión en I+D en un país, incorporando al análisis las variables GFC, GFA, y GFG que son la división de esa inversión en I+D en un país, según el tipo de inversor, empresas, extranjeros y gobiernos respectivamente. Además hemos creado variables que muestran la proporción de la inversión realizada por cada tipo de inversor sobre el total (%GFC, %GFA y %GFG). Todas las variables están explicadas en más detalle al final del presente apartado.

La metodología escogida es la usada por la UNESCO y el Banco Mundial para medir la inversión en I+D dentro de un país. Asimismo, todas las variables proceden de los datos proporcionados por la UNESCO, el Banco Mundial, el World Economic Forum, la Heritage Foundation, el KOF index y Hofstede (1980). Y todos ellos han sido reformulados para obtener variables y datos propios para su uso concreto en este análisis.

Como medio de control hemos relativizado todas las cifras en función del PIB de cada país, evitando así que el tamaño de un país pudiera afectar a nuestro estudio. Asimismo, hemos añadido el uso de la variable PIB per cápita como variable de control, para poder analizar los determinantes no financieros de la inversión en I+D sin vernos afectados por el efecto riqueza del país.

Respecto a las variables dependientes, se pueden subdividir en tres bloques, las del tipo cultural del país, que son SG (socialización global), TLP (mentalidad de largo plazo) y MVB (orientación al mercado o a la banca); las que miden el nivel de seguridad legal de un país como LRI (índice legal del WEF); las que miden la infraestructura de la I+D de un país, CI (capacidad de innovación), QRI (calidad de las instituciones de I+D) e IC (índice de competitividad), y las que miden la eficiencia del país en materia de I+D, como PRO (inversión necesaria por cada patente) y SPR (patentes por habitante).



CÓDIGO	VARIABLE	FUENTE
GERD	INVERSIÓN TOTAL EN I+D DENTRO DE UN PAÍS	UNESCO
GFC	INV. EN I+D REALIZADA POR EMPRESAS EN Y DEL PAÍS	PROPIA / UNESCO
GFA	INV. EN I+D REALIZADA POR EXTRANJEROS EN EL PAÍS	PROPIA / UNESCO
GFG	INV. EN I+D REALIZADA POR EL GOBIERNO EN Y DEL PAÍS	PROPIA/UNESCO
GFC %	% INV. EN I+D REALIZADA POR EMPRESAS EN Y DEL PAÍS	UNESCO
GFA %	% INV. EN I+D REALIZADA POR EXTRANJEROS EN EL PAÍS	UNESCO
GFG %	% INV. EN I+D REALIZADA POR EL GOBIERNO EN Y DEL PAÍS	UNESCO
LRI	ÍNDICE DE DERECHOS LEGALES	WEF
PPC	PIB PER CÁPITA	BM
MvC	NIVEL BANCARIZACIÓN FRENTE A MERCADOS DEL PAÍS	PROPIA / BM
SG	GLOBALIZACIÓN A NIVEL SOCIAL	KOF
TLP	ÍNDICE DE ORIENTACIÓN AL LARGO PLAZO	HOF
SPR	SOLICITUD PATENTES RESIDENTES	BM/PROPIA
CI	CAPACIDAD INNOVACIÓN	WEF
PRO	PRODUCTIVIDAD	UNESCO/BM/PROPIA
QRI	CALIDAD DE LAS INSTITUCIONES DE I+D	WEF
IC	ÍNDICE COMPETITIVIDAD	WEF
INVALT	INVERSIÓN I+D BAJA	PROPIA
INVBAJ	INVERSIÓN I+D ALTA	PROPIA

CÓDIGO	FORMULACIÓN
GERD	INV. TOTAL EN I+D EN UN PAÍS EN MILLONES DE DÓLARES CORRIENTES / PIB
GFC	MILLONES DE DÓLARES INV. EN I+D DE LAS EMPRESAS EN Y DEL PAÍS / PIB * 1.000
GFA	MILLONES DE DÓLARES INV. EN I+D DE LOS EXTRANJEROS EN PAÍS / PIB * 1.000



CÓDIGO	FORMULACIÓN
▶	
GFG	MILLONES DE DÓLARES INV. EN I+D DEL GOBIERNO EN Y DEL PAÍS / PIB * 1.000
GFC %	INV. EN I+D DE LAS EMPRESAS / TOTAL EN %
GFA %	INV. EN I+D DE LOS EXTRANJEROS / TOTAL EN %
GFG %	INV. EN I+D DEL SECTOR PÚBLICO / TOTAL EN %
LRI	ÍNDICE DERECHOS LEGALES 0 – 10 * 100
PPC	PIB PER CÁPITA EN DÓLARES CORRIENTES
MvC	CAPITALIZACIÓN EN EL MERCADO DE LAS EMPRESAS QUE COTIZAN EN BOLSA (% PIB) / CRÉDITO INTERNO PROVISTO POR EL SECTOR BANCARIO (% PIB)
SG	CONTACTOS PERSONALES (33%) + FLUJOS DE INFORMACIÓN (33%) + PROXIMIDAD CULTURAL (33%)
TLP	GRADO EN EL QUE UNA SOCIEDAD VALORA LOS COMPROMISOS A LARGO PLAZO
SPR	PATENTES REGISTRADAS POR RESIDENTES / POBLACIÓN EN MILLONES
CI	CAPACIDAD DE INNOVACIÓN DEL 1 AL 7
PRO	GERD TOTAL PAÍS / PATENTES TOTALES PAÍS
QRI	CALIDAD DE LAS INSTITUCIONES DE I+D DEL 1 AL 7
IC	ÍNDICE DE COMPETITIVIDAD GLOBAL DEL 1 AL 7
INVALT	1 SI GERD ESTÁ EN EL TERCIO BAJO, PERCENTIL 33 Y MENORES = entre 647 y 8.400
INVBAJ	1 SI GERD ESTÁ EN EL TERCIO ALTO, PERCENTIL 66 Y MAYORES = entre 17.400 y 62.418

3.3. Metodología

La combinación de datos de sección cruzada y series temporales conduce a la formación de un panel de datos. La metodología de datos de panel permite el tratamiento de la heterogeneidad inobservable constante asociada a los efectos fijos. Asimismo, presenta la ventaja del control de la posible endogeneidad de las variables a través del método generalizado de los momentos (GMM). No obstante, aunque la estimación GMM en primeras diferencias elimina el sesgo derivado de la existencia de efectos fijos y, al mismo tiempo, permite tratar los problemas de endogeneidad, presenta algunas deficiencias que pueden

ser enmendadas mediante la utilización de un estimador GMM ampliado. La consistencia de los estimadores GMM depende de la ausencia de autocorrelación serial de segundo orden del término de error de los residuos y de la validez de los instrumentos.

4. Resultados

4.1. Estadística descriptiva

La exposición de los resultados comienza por la presentación del análisis descriptivo con el que trataremos de caracterizar la muestra y obtener una visión general del comportamiento de las variables, para posteriormente acometer el análisis de la estadística explicativa.

Tabla 1. Estadísticos descriptivos de la muestra, variables independientes y de control

Variable	Media	Desviación	Q25	Q50	Q75
SG	65.328	19.405	48.120	70.707	82.548
TLP	42.935	21.905	30.000	38.000	48.000
MVB	671	628	294	511	856
PPC	316.906	378.145	31.425	117.700	572.950
LRI	614	224	400	600	800
CI	3.866	966	3.080	3.650	4.548
QRI	4.386	995	3.603	4.240	5.239
IC	4.568	597	4.125	4.433	5.115
PRO	1.738	2.466	286	677	2.314
SPR	165.236	365.871	20.403	61.864	192.950

Tabla 2. Estadísticos descriptivos de la muestra, variables dependientes

Variable	Media	Desviación	Q25	Q50	Q75
GFC	7.285	6.415	2.345	5.444	10.412



Variable	Media	Desviación	Q25	Q50	Q75
GFG	5.855	3.889	3.088	5.495	7.692
GFA	1.395	1.966	366	889	1.807
%GFC	41	18	29	44	53

En las tablas 1 y 2 se recogen los estadísticos descriptivos básicos (media, desviación estándar y percentiles 25, 50 y 75) de las variables utilizadas. Podemos observar como las medias de los valores de la inversión de las empresas y extranjeros se encuentran a medio camino entre el percentil 50 y el 75, no como en el caso de la inversión de los gobiernos que se aproxima más al punto concreto del percentil 50. Esta distribución lleva a pensar que estos valores de empresas y extranjeros se deben a las grandes diferencias entre países de mucha y poca inversión, tanto cualitativa como cuantitativamente. Este rasgo caracteriza a nuestra muestra y, por tanto, la hemos dividido en países de alta, media y baja inversión, pudiendo profundizar en la idea de que la influencia de ciertos determinantes puede variar en función del tipo de país, muy intensivo o poco intensivo en inversión en I+D.

Dada la importancia observada en las diferencias según la intensidad de la inversión de cada país, en las tablas 3 y 4 ofrecemos una desagregación de los valores medios de cada variable en función de dicha caracterización, así como el valor *p* del correspondiente contraste de igualdad de medias.

Tabla 3. Observaciones y países según intensidad de inversión total

	ALTINV	OTROS	BAJINV	N.A.	TOTAL
PAÍSES	20	21	24	–	65
OBSERVACIONES	230	222	223	300	975

Tabla 4. Media de las variables según inversión alta o baja

Variable	INVALT	INVBAJ	P-VALUE
GFC	13.742	1.308	0.000
GFG	9.278	2.344	0.000

Variable	INVALT	INVBAJ	P-VALUE
▶			
GFA	2.295	612	0.000
%GFC	52	26	0.000
SG	74.893	54.415	0.000
TLP	46.101	38.882	0.018
MVB	821	596	0.000
PPC	591.559	71.904	0.000
LRI	637	571	0.017
CI	4.694	3.239	0.000
QRI	5.130	3.719	0.000
IC	4.981	4.207	0.000
PRO	1.709	741	0.000
SPR	335.103	96.957	0.000

Dichos datos ponen de manifiesto como, en consonancia con nuestras hipótesis, la inversión en I+D presenta valores significativamente superiores en los países intensivos en inversión en I+D, que en los que tienen baja inversión. Y si bien esto puede ser una obviedad, lo que no es tan obvio y sí una característica significativa del análisis, es que la diferencia entre las medias sea tan alta, sugiriendo que existen dos mundos totalmente distintos en cuanto a inversión en innovación, y que es conveniente continuar el estudio de manera separada en función del nivel de intensidad de inversión.

4.2. Estadística explicativa

En nuestro primer análisis, tratamos de contrastar la hipótesis 1, que sostiene que el hecho de que unos fondos monetarios se destinen a una inversión u otra se ve afectado no solo por los cálculos económicos, sino por la identidad de quien o quienes toman la decisión de inversión (directivos), o cuanto menos por la aceptación de un tipo de inversión entre los destinatarios finales de dicha inversión (accionistas).

Analizamos el factor cultural de cada país, entendiendo que según sea la cultura de un país, en general, así será la mentalidad de quien debe tomar una decisión inversora den-

tro de él, y, por tanto, la mentalidad global de un país afectará a la decisión de invertir en un activo tan específico como la I+D. Para ello tomamos como variable dependiente la inversión en I+D de las empresas de un país, disgregándola de la inversión total de un país y omitiendo así la realizada por el gobierno, que tiene como veremos más adelante un papel sustitutivo, y de los extranjeros, puesto que ellos se verán influenciados por su propia cultura.

Entendemos que, dadas las características de largo plazo de los resultados de la I+D, la necesidad de financiación interna y las asimetrías informativas, una cultura de país que promocióne la inversión en I+D, debe ser aquella cultura abierta al mundo, con visión largoplacista y enfocada al mercado y no a la banca.

Tabla 5. Estadística explicativa, Estimación GMM: Cultura e inversión en I+D

Nivel confianza: *** 99%; ** 95%; * 90 %

Variable	(1) TOTAL	(2) INVALT	(3) INVBAJ
SG	0.1482 *** (0.0306)	0.5075 *** (0.0843)	0.0190 (0.0562)
TLP	0.1816 *** (0.0308)	0.2404 *** (0.0577)	0.0212 (0.0186)
MVB	1.4231 *** (0.2950)	1.7052 *** (0.3633)	-1.5870 (1.1791)
PPC	0.0086 *** (0.0010)	0.0127 *** (0.0021)	-0.0117 (0.0192)
# obs.	291	164	29
Adj R2	0.6630	0.4811	0.6224
Prob>F/chi2	0.0000 ***	0.0000 ***	n/a
VIF	2.12	2.21	1.44

Como observamos en la tabla 5, en la columna 1, la inversión de las empresas en I+D se ve afectada por la cultura o mentalidad propicia para la I+D, como la apertura social, la visión a largo plazo y el enfoque al mercado de capitales (financiación propia y no ajena), lo que confirma nuestra hipótesis 1. Sin embargo, como vemos en las columnas 2 y 3, este hecho solo se verifica en el caso de aquellos países altamente inversores en I+D, es decir, que cuanto más apertura social, mas visión a largo plazo y más tendencia al mercado de capitales de la población de un país, más se invierte en I+D, siempre y cuando se trate de países ya altamente inversores en I+D. Esto viene a reafirmar nuestra experiencia en análisis

sis de I+D. Los determinantes estructurales de I+D tienen fuerza en función de si hablamos de agentes intensivos o no en este tipo de inversión.

Tabla 6. Efecto legal como determinante necesario

Nivel confianza: *** 99 %; ** 95 %; * 90 %

Variable	(1) TOTAL	(2) INVALT	(3) INVBAJ
LRI		-1.4505 (2.5863)	1.7386 *** (0.5525)
PPC		0.0200 *** (0.0035)	0.0042 *** (0.0012)
# obs.		98	91
Adj R2		0.3855	0.0392
Prob>F/chi2		0.0000 ***	n/a
VIF		1.38	3.93

En la tabla 6 confirmamos como la cobertura y seguridad legal de un país (LRI) influye en la inversión en I+D de las empresas solo en aquellos casos de países poco intensivos, ya que aquellos muy intensivos tienen una alta seguridad legal. Es decir, existe una alta correlación entre seguridad e inversión en I+D.

En conclusión, el tipo cultural afecta a la inversión en I+D. Una mentalidad abierta y que no busca la inmediatez promueve la inversión en innovación, pero solo en aquellos países que cuenten con una alta seguridad legal y que ya no deban preocuparse por ella, puesto que en aquellos con una insuficiente cobertura legal de la inversión en activos de I+D, las decisiones de inversión no se ven afectadas por determinantes estructurales de segundo orden como la cultura, y sí por los más básicos de primer orden.

Para analizar nuestra hipótesis 2, utilizamos como variable dependiente la inversión extranjera en un país. De este modo tratamos de observar si ciertas características influyen en dónde invertir en innovación. Es decir, una vez que hemos tomado la decisión de invertir en I+D, ahora hay que decidir el lugar, y por eso abrimos el abanico de la inversión propia de un país a la extranjera que puede provenir de cualquier lugar y cultura.

Para ello analizamos tres variables, como son la capacidad de innovación, la calidad de las instituciones de innovación y la competitividad de un país. Nuestra hipótesis se basa en que en aquellos países en que la seguridad legal es suficiente, otros determinantes estructu-

rales de segundo orden, como la infraestructura innovadora, pueden atraer capital extranjero y, por tanto, modifican las decisiones de inversión de inversores en I+D al menos en cuanto al lugar donde realizarlas, en previsión de una mayor eficacia, que mitigue los riesgos.

Tabla 7. Infraestructura innovadora e inversión en I+D

Nivel confianza: *** 99 %; ** 95 %; * 90 %

Variable	(1) TOTAL	(2) INVALT	(3) INVBAJ
CI	0.4880 ** (0.2135)	1.6332 *** (0.4925)	0.1417 (0.1293)
QRI	0.4600 *** (0.1733)	1.6334 *** (0.3681)	-0.0537 (0.0948)
IC	-1.0988 *** (0.3595)	-4.6563 *** (0.9898)	-0.1748 (0.1844)
PPC	0.0010 *** (0.0004)	0.0021 *** (0.0008)	0.0010 ** (0.0006)
# obs.	322	94	104
Adj R2	0.2048	0.3889	0.4289
Prob>F/chi2	0.0000 ***	n/a	n/a
VIF	7.07	3.07	4.78

Como se desprende de la tabla 7, donde evaluamos la relación entre la capacidad de las empresas del lugar de invertir en innovación, en cuanto a los medios con los que cuentan ellas mismas y el país para la innovación, los resultados confirman nuestra hipótesis, y vemos como una mayor capacidad de las empresas del país atrae al inversor extranjero.

Asimismo los resultados confirman la hipótesis de que la calidad de las instituciones de I+D afectan a los inversores extranjeros. Dado que su propia inversión y resultados de la misma puede depender de esa calidad, es razonable que acudan a países que les ofrezcan ese plus de calidad en los servicios alrededor de la innovación. Hasta aquí se cumple toda nuestra hipótesis 2. No obstante, la hemos separado en nuestro análisis para poder estudiar el efecto individual de cada uno de los componentes de la infraestructura innovadora de un país. Sin embargo, los resultados de la tabla 7 muestran que una alta competitividad en un país es un factor que reduce la inversión extranjera en I+D en ese país. Este hecho puede extrañar, ya que un inversor de cualquier activo decidirá invertir en lugares más competitivos pues esto suele redundar en una mayor rentabilidad de las inversiones. Pero en nuestro

caso tiene una explicación clara. Al igual que el sector público tiene un papel sustitutivo en aquellos países de baja inversión privada en innovación, también parece lógico que el sector extranjero tenga un papel subsidiario, es decir, que solo tenga acceso a las inversiones más rentables por detrás de los inversores del propio país, dado que el extranjero carece de las ventajas competitivas del inversor del país.

Tabla 8. Efecto competencia

Nivel confianza: *** 99 %; ** 95 %; * 90 %

Variable	(1) TOTAL	(2) INVALT	(3) INVBAJ
IC		0.0077 *** (0.0031)	0.0032 (0.0035)
PPC		0.0001 *** (0.0001)	0.0001 (0.0001)
# obs.		98	97
Adj R2		0.2728	0.0513
Prob>F/chi2		0.0000 ***	n/a
VIF		4.71	5.42

Para demostrar esta idea del efecto «marginalidad» de la inversión extranjera en los países muy competitivos, analizamos en la tabla 8 el índice de competitividad y su relación con el porcentaje de inversión en innovación hecha por las empresas del propio país. Como observamos, en aquellos países de alta competitividad, existe una mayor proporción de inversión de empresas autóctonas, lo cual desplaza a otros inversores ajenos, ya que las oportunidades de inversión son limitadas, y de una manera subyacente se demuestra como la competitividad aumenta la inversión en I+D, pero de inversores del propio país, al suponer la característica de la competitividad intrínsecamente una barrera al inversor ajeno.

En todos los casos al igual que en la hipótesis anterior, se comprueba que estos determinantes estructurales que hemos denominado de segundo orden influyen solo en países con alta inversión en innovación en los cuales el determinante institucional de primer orden, la seguridad legal, se da por cumplida.

Continuamos con la demostración de la hipótesis 3, analizando los datos de panel en base a la inversión extranjera, para observar el comportamiento de decisión del lugar donde realizar la inversión, esta vez respecto a la eficiencia, la cual medimos en términos monetarios relacionando el número de patentes registradas junto con el número de habitantes.

Reafirmandonos en las características de la innovación comentadas, analizamos ahora el efecto que sobre la inversión en I+D tiene la eficiencia demostrada por cada país en innovación. Para ello usamos la variable de inversión extranjera en I+D, y vemos como la eficiencia medida en productividad (cuántos dólares hay que invertir por cada patente en un país y cuántas patentes por habitante se realizan en un país) atrae o no al inversor extranjero.

Tabla 9. Eficiencia e inversión en I+D

Nivel confianza: *** 99%; ** 95%; * 90 %

Variable	(1) TOTAL	(2) INVALT	(3) INVBAJ
PRO	0.0581 ** (0.0264)	0.2251 *** (0.0955)	0.0318 (0.0209)
SPR	-0.0011 *** (0.0004)	-0.0016 *** (0.0006)	-0.0023 (0.0012)
PPC	0.0016 *** (0.0003)	0.0030 *** (0.0007)	0.0047 *** (0.0018)
# obs.	571	213	155
Adj R2	0.1924	0.1582	0.2437
Prob>F/chi2	0.0000 ***	0.0000 ***	0.0076 ***
VIF	2.03	2.03	1.92

De nuevo los resultados van en la línea de lo esperado. Es decir, aunque en un principio partimos en nuestras hipótesis originales de la idea de que una mayor eficiencia aumentaría la inversión extranjera, tras la entrada en juego del factor «marginal» de la inversión extranjera demostrado en la tabla 8, ahora nuestra hipótesis 3 se debe modificar para asumir que la eficiencia es un determinante solo en países con seguridad legal, que atrae la inversión en I+D, pero que esta se copa por inversores del lugar dejando a los extranjeros únicamente aquellas oportunidades marginales.

En este caso concreto, en la tabla 9, vemos como la productividad (cuanto mayor la variable, menos productivo) y el ratio de patentes por habitante (cuanto mayor la variable, más eficiente) indican que en un país en el cual se obtengan más resultados (patentes por habitante) y más baratos (inversión en I+D/ patentes) se expulsa al inversor extranjero, ya que las buenas oportunidades de inversión son explotadas por aquellos agentes económicos que parten con alguna ventaja, como puede ser la cercanía, el conocimiento del país, la influencia o la mejor información, y, razonablemente, más en el caso de una inversión tan específica como la de I+D.

Por último, para contrastar nuestra hipótesis 4 realizamos la regresión de un panel de variables, como son la inversión en I+D en un país de sus empresas, su gobierno y los capitales extranjeros, vinculando a su vez esa relación con el porcentaje de inversión en I+D del país (porcentaje, no valor absoluto como antes) de cada agente citado. Con ello obtendremos una visión en conjunto y cruzada de las relaciones que existen entre todas las variables y tipos de inversor en cada caso concreto.

Tabla 10. Efecto sustitutivo de los gobiernos

Variable	%GFC	%GFG	%GFA
GFC		-0.0011 *** (0.0001)	-0.0003 *** (0.0001)
GFG	-0.0002 (0.0002)		-0.0004 *** (0.0001)
GFA	-0.0013 *** (0.0003)	-0.0018 *** (0.0003)	
PPC	0.0001 *** (0.0001)	0.0001 ** (0.0001)	0.0001 ** (0.0001)
# obs.	580	570	583
Adj R2	0.0705	0.3236	0.1338
Prob>F/chi2	0.0018 ***	0.0000 ***	0.0000 ***
VIF	2.20	2.12	2.21

En la tabla 10, vemos como cuanto mayor proporción de inversión de empresas o extranjeros, menor es la inversión absoluta de los gobiernos y viceversa. Asimismo en aquellos países con mayor proporción de inversión del gobierno hay menor inversión absoluta de empresas y extranjeros. También observamos el efecto expulsión de empresas del país a los inversores extranjeros, ya que donde mayor es la proporción de inversión de uno, menor es la del otro en términos absolutos. Por lo que se cumple nuestra hipótesis 4, y reafirmamos el efecto «marginal» del inversor extranjero.

5. Conclusiones

De sobra son conocidas las bondades que conlleva la inversión en I+D y el beneficio social que suponen los logros de la innovación. Asimismo para nadie son desconocidos

los aún bajos niveles inversores a nivel mundial en esta actividad. La innovación tiene unas características especiales como activo financiero que, a su vez, hacen que la inversión en I+D sea distinta a otro tipo de inversiones, dando lugar a unos determinantes financieros y estructurales característicos y diferenciadores.

Los determinantes financieros ya han sido muy estudiados y dependen más de la estrategia empresarial y son escasamente manejables sin el gasto de recursos económicos de gran calibre. Sin embargo, los determinantes estructurales son, de momento, unos casi olvidados por los reguladores a nivel mundial, y desde nuestro punto de vista, una gran oportunidad de fomentar esta inversión. Además permiten la competencia no solo entre empresas sino entre países, ya que aquellos países que manejen de mejor manera los determinantes estructurales que dependen de ellos son los que atraerán una mayor inversión extranjera y privada.

Analizamos una amplia muestra a nivel mundial, incluyendo todo tipo de países, durante 15 años, abarcando épocas de bonanza y crisis. A través de una composición de los datos obtenidos de prestigiosos organismos mundiales, observamos el comportamiento de varios determinantes estructurales como son la cultura o la eficiencia y eficacia en innovación de un país.

La literatura anterior ha demostrado como ciertos determinantes estructurales como la seguridad legal son claves para la elección del país donde invertir. En el presente estudio planteamos que existen determinantes estructurales de primer y segundo grado. El de primer grado sería la seguridad legal de la inversión. Los de segundo grado, que solo influyen una vez se da el de primer grado, son el objeto de nuestro estudio.

Analizamos la cultura propicia de un país para fomentar la innovación. Consideramos que un país con una población con visión de largo plazo, abierto socialmente y con propensión al mercado de capitales invertirá más que otro. Asimismo consideramos que un país donde la eficacia y la eficiencia de la inversión en I+D es mayor, atraerá más inversión extranjera en innovación

Nuestros resultados muestran que los países se pueden dividir en aquellos muy y poco intensivos en innovación, que en aquellos de baja inversión, solo se atiende a determinantes institucionales de primer orden como la seguridad legal, y que en aquellos con buena seguridad, esta deja de importar y se pasa a los determinantes estructurales de segundo orden. Lo hemos denominado «efecto legal». Por tanto, en aquellos países con seguridad legal hay factores no legales ni económicos que atraen la inversión, mientras que en los de baja seguridad solo afecta ese factor legal. Hemos demostrado que estos determinantes de segundo orden influyen positivamente en la inversión total ejecutada en un país cuando la cultura de ese país es favorable a las características de la I+D, y hemos demostrado que influyen positivamente en la atracción del inversor extranjero cuando la infraestructura de innovación es favorable. Asimismo demostramos que, cuando se trata de eficiencia, también se consigue una mayor inversión en innovación, pero esta vez no se atrae al inversor extran-

jero, como planteábamos en un inicio, sino al nacional, que partiendo de sus ventajas competitivas sobre el foráneo explota las buenas oportunidades. Lo hemos denominado «efecto marginal». Por último, demostramos el efecto sustitución de los agentes públicos cuando en un país no se da la inversión privada necesaria. Lo hemos denominado «efecto sustitutivo».

Referencias bibliográficas

- Aboody, D. y Lev, B. (2000). Information asymmetry, R&D, and insider gains. *The Journal of Finance*, 55, 2.747-2.766.
- Akerlof, G. (1970). Market for lemons. *The Quarterly Journal of Economics*, 84, 488-500.
- Baysinger, B. D., Kosnik, R. D. y Turk, T. A. (1991). Effects of board and ownership structure on corporate R&D strategy. *Academy of Management Journal*, 34(1), 205-214.
- Bernstein, J. (1986). *R&D, tax incentives and the structure of production and financing*. University of Toronto Press.
- Carpenter, R. E. y Petersen, B. C. (2002). Capital market imperfections, high-tech investment, and new equity financing. *Economic Journal*, 122, 54-72.
- Coriat, B. y Weinstein, O. (2002). Organizations, firms and institutions in the generation of innovation. *Research Policy*, 31(2), 273-290.
- Dixit, A. K. y Pindick, R. S. (1994). *Investment under uncertainty*. Princeton University Press.
- Eng, L. L. y Shackell, M. (2001). The implications of long-term performance plans and institutional ownership for firms' R&D investments. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 16, 117-139.
- Griliches, Z. (1992). The research for R&D spillovers. *The scandinavian journal of economics*, 94, 29-47.
- Gugler, K., Mueller, D. C. y Yurtoglu, B. B. (2004). Marginal q, Tobin's q, cash flow, and investment. *Southern Economic Journal*, 70, 512-531.
- Hall, B. H. y Van Reenen, J. (2000). How effective are fiscal incentives for R&D, a review of the evidence. *Research policy*, 29, 449-469.
- Hemmert, M. (2004). The influence of institutional factors on the technology acquisition performance of high-tech firms: survey results from Germany and Japan. *Research Policy*, 33(6-7), 1.019-1.039.
- Hofstede, G. (1980). *Culture's consequences: International differences in work related values*. Berverly Hills.
- Jensen, M. C. y Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.
- Knowles, S. M. (2010). Fixing the Legal Framework for Pharmaceutical Research. *Science*, 327, 1.083-1.084.
- Levine, R. (2005). Law, endowments and property rights. *Journal of Economic Perspectives*, 19(3), 61-88.



Mork, R. y Yeung, B. (2001). The economic determinants of innovation. *Canada research publications program*, 25.

Nakamura, A. O., Tiessen, P. y Diewert, W. E. (2003). Information failure as an alternative explanation of under investment in R&D. *Managerial and decision economics*, 24, 231-239.

Rinne, T., Steel, D. y Fairweather, J. (2012). Hofstede and Shane revisited. *Cross cultural research*, 46, 56-84.

Singh, M. y Faircloth, S. (2005). The impact of corporate debt on long term investment and firm performance. *Applied Economics*, 37, 875-883.

Bibliografía

Grabowski, H. G. (1968). The determinants of industrial R&D: a study of a chemical, drug and petroleum industries. *Journal of political economy*, 76, 292-306.

Hall, B. H. (2005). *The financing for innovation*. Blackwell handbook of technology and innovation management.

La Porta, R., López de Silanes, F., Shleifer, A. y Vishny, R. (1998). Law and finance. *Journal of Political Economy*, 106, 1.113-1.155.

La Porta, R., López de Silanes, F., Shleifer, A. y Vishny, R. (2000). Investor protection and corporate governance. *Journal of Financial Economics*, 58, 3-27.

Tribó, J. A., Berrone, P., Surroca Aguilar, J. (2007). Do the type and number of blockholders influence R&D investments? New evidence from Spain. *Corporate Governance: An International Review*, 15(5), 828-842.

Vida útil y vida económica del inmovilizado material (MCC, NRV 2.^a y NRV 3.^a)

Análisis de la consulta 8 del BOICAC 115, de septiembre de 2018

Carlos Calderero Parlange

Profesor del CEF-

Extracto

| Análisis sobre la amortización aplicable a una instalación hotelera que ha sido edificada en un terreno clasificado como suelo no urbanizable, previa autorización administrativa.

Consulta 8

Sobre el criterio de amortización aplicable a una instalación hotelera, con aula taller, salón para conferencias, etcétera, que ha sido edificada en un terreno clasificado como suelo no urbanizable, previa autorización administrativa en los términos que se indican a continuación.

Respuesta

El consultante ha recibido, previa tramitación del oportuno expediente administrativo, una declaración de interés comunitario para la atribución del uso y aprovechamiento de un suelo no urbanizable, durante un plazo de vigencia de 25 años. A cambio, el consultante tendrá que pagar a la Administración un canon anual, actualizable anualmente conforme a la variación del índice de precios al consumo.

Sobre la base de esta autorización, el consultante ha edificado una instalación hotelera. Además del canon, el consultante se compromete a cesar en el uso o aprovechamiento del suelo y a demoler y desmantelar las instalaciones construidas con reposición de las cosas a su estado inicial al término de los 25 años, sin perjuicio de las posibles prórrogas legales.

La consulta versa sobre el criterio a seguir para amortizar el inmovilizado material afecto a la instalación hotelera.

La vida útil se define en el punto 10, «Valor residual», del apartado 6, «Criterios de valoración», del Marco Conceptual de la Contabilidad, incluido en la primera parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, como sigue:

La vida útil es el periodo durante el cual la empresa espera utilizar el activo amortizable o el número de unidades de producción que espera obtener del mismo. En particular, en el caso de activos sometidos a reversión, su vida útil es el periodo concesional cuando este sea inferior a la vida económica del activo.

La vida económica es el periodo durante el cual se espera que el activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios o el número de unidades de producción que se espera obtener del activo por parte de uno o más usuarios.

En relación con la amortización, en el apartado 2.1, «Amortización», de la norma de registro y valoración (NRV) 2.^a, «Inmovilizado material», del PGC se señala lo siguiente:

2.1. Amortización

Las amortizaciones habrán de establecerse de manera sistemática y racional en función de la vida útil de los bienes y de su valor residual, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica o comercial que pudiera afectarlos.

Por otro lado, en la letra h) de la NRV 3.^a, «Normas particulares sobre el inmovilizado material», en lo que atañe a la amortización de las inversiones realizadas en locales arrendados, se expresa que:

h) 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 evi-

dencias que soporten que la misma se va a producir-, cuando esta sea inferior a la vida económica del activo.

En desarrollo de estos criterios, en la Norma Segunda, «Valoración posterior», de la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, apartado 3, «Amortización», subapartado 3.3, «Vida útil», se introducen las siguientes aclaraciones:

3.3. Vida útil

1. Vida útil es el periodo durante el cual la empresa espera utilizar el activo amortizable o el número de unidades de producción que espera obtener del mismo. En particular, en el caso de activos sometidos a reversión, su vida útil es el periodo concesional cuando este sea inferior a la vida económica del activo; y en el de las inversiones en locales arrendados, que deban calificarse como arrendamientos operativos, y no sean separables del activo cedido en uso, la duración del contrato de arrendamiento, incluido el periodo de renovación cuando exista evidencia de que el mismo se va a producir, siempre que la citada duración sea inferior a la vida económica del activo.

2. Se entiende por vida útil, por tanto, el periodo durante el cual la empresa espera razonablemente consumir los beneficios económicos incorporados o inherentes al activo.

3. Se trata de un periodo estimado que se debe calcular en función de un criterio racional, teniendo en cuenta aquellos factores que pueden incidir en la vida productiva del inmovilizado. Entre estos, se destacan los siguientes:

- a) El uso y desgaste físico esperado.
- b) La obsolescencia técnica o comercial.
- c) Los límites legales u otros que afecten a la utilización del activo.

A la vista de todos estos antecedentes, en el caso que nos ocupa, la vida útil de las instalaciones será la duración del plazo por el que se ha autorizado el uso o aprovechamiento del suelo, incluidas las posibles prórrogas legales cuando exista evidencia de que esta ampliación se va a producir, siempre que la citada duración sea inferior a la vida económica del activo. En caso contrario, se tomará esta última como plazo de amortización.

La razón que sostiene este criterio es identificar el periodo durante el cual la empresa espera razonablemente consumir los beneficios económicos incorporados o inherentes al activo, en términos similares a lo que sucede con los activos sometidos a reversión, o en las inversiones en locales arrendados, cuando la vida económica de estos activos excede el periodo de aprovechamiento económico por causa de la existencia de un plazo límite para su explotación inferior a la vida económica de los activos.

Ejemplo

Aragonesa de Construcciones, SA (ARACONSA) ha obtenido en 1 de enero de X1 del Gobierno de Aragón el derecho al uso y aprovechamiento de unos terrenos no urbanizables. De acuerdo con el expediente administrativo, ARACONSA se compromete a pagar 100.000 um anuales al final de cada ejercicio (actualizadas anualmente al IPC) durante 25 años, plazo durante el que puede hacer uso del suelo. Se prevé además la posibilidad de prorrogar la licencia por un plazo de 5 años, hecho que ARACONSA considera probable que se produzca.

ARACONSA ha iniciado la construcción de un edificio (hotel) con sus propios medios, el cual se ha comprometido a demoler trascurridos los 25 años de vigencia del acuerdo. La construcción concluye el 30 de junio de X1, teniendo un coste de 14.850.000 um. Se estiman unos gastos de desmantelamiento y derribo de 150.000 um, ya actualizados al 3 % a 30 de junio de X1.

Se pide:

Contabilizar lo que proceda en X1.

Solución

A 30 de junio de X1, por la conclusión de la construcción:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	15.000.000	
731	Trabajos realizados para el inmovilizado material		14.850.000
143	Provisión por desmantelamiento del inmovilizado material		150.000

A 31 de diciembre de X1, por la amortización de la construcción:

- Plazo de vigencia restante de la concesión 24,5 años
- Plazo de prórroga 5 años
- Total 29,5 años

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (15.000.000/29,5)	508.474,58	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		508.474,58



A 31 de diciembre de X1, por la actualización de la provisión:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
660	Gasto financiero por actualización de provisiones [150.000 × (1,03 ^{0,5}) – 150.000]	2.233,37	
143	Provisión por desmantelamiento del inmovilizado material		2.233,37

Por el pago del canon anual:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	100.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		100.000

Transmisión de un negocio a una sociedad limitada unipersonal con la finalidad de seguir desarrollando la misma actividad que venía ejerciendo una persona física

Análisis de la consulta 10 del BOICAC 115, de septiembre de 2018

Ángel González García

Profesor del CEF.-

Extracto

Análisis práctico de la transmisión de un negocio a una sociedad limitada unipersonal con la finalidad de seguir desarrollando la misma actividad que venía ejerciendo una persona física.

Consulta 10

Sobre el tratamiento contable de la transmisión de un negocio a una sociedad limitada unipersonal con la finalidad de seguir desarrollando la misma actividad que venía ejerciendo una persona física.

Respuesta

Las operaciones de aportación a los fondos propios entre empresas del grupo, debiendo calificarse como tal la realizada entre una persona física empresario y la sociedad en la que participa al 100 %, requieren como paso previo para su adecuado tratamiento contable determinar si el objeto de la aportación constituye un negocio en los términos definidos en la norma de registro y valoración (NRV) 19.^a, «Combinaciones de negocios», del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado el por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

Una vez realizado ese análisis, si el objeto de la aportación constituye un negocio, los elementos aportados se valoran, con carácter general (y en ausencia de un valor en cuentas consolidadas), por el valor contable precedente en la contabilidad de la persona física, de acuerdo

con lo previsto en la NRV 21.^a 2.1 del PGC. En caso contrario, en aplicación de la regla general (NRV 21.^a 1) en materia de aportaciones a los fondos propios, se valorarían por su valor razonable.

En este sentido, considérese la interpretación publicada por este Instituto en la consulta 9 del BOICAC n.º 84, de diciembre de 2010, y la publicada en la consulta 3 del BOICAC n.º 91, de septiembre de 2012.

Por lo tanto, cuando el objeto de la aportación a la sociedad deba calificarse como un negocio, no será posible reconocer fondo de comercio alguno en el adquirente.

Sin embargo, ello no es óbice para que la sociedad pueda reconocer un activo por impuesto diferido en el caso de que la base fiscal de los elementos patrimoniales sea superior a su valor contable, en los términos regulados en la Resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios.

Ejemplo

Don Luis, dedicado a la agricultura en estimación directa de IRPF, tiene, afecto a la actividad que desarrolla, los siguientes bienes:

Descripción	Valor adquisición	Valor razonable
Terreno agrícola (10 hectáreas)	40.000	300.000
Maquinaria agrícola	50.000	15.000
Amortización acumulada de maquinaria	-35.000	
Repuestos	5.000	5.000
Total	60.000	320.000

Ante la evolución de la actividad, y con el objeto de facilitar la gestión de la misma, decide aportar los bienes a una sociedad de nueva creación denominada Agrícola Guadámez, SA.

La tasación de los bienes, realizada por experto independiente es de 320.000 um, y decide crear la sociedad con un capital de 60.000 um y una prima de emisión de 260.000 um.

Se pide:

- Contabilizar las operaciones considerando que los bienes aportados sí constituyen un negocio.

- b) Contabilizar las operaciones considerando que los bienes aportados no constituyen un negocio.
- c) Contabilizar este mismo caso considerando el efecto impositivo y que el tipo impositivo es del 25 %, suponiendo que la operación se acoge al régimen especial señalado en el artículo 87 de la Ley del impuesto sobre sociedades.

Solución

La primera cuestión en este tipo de operaciones radica en la determinación del marco normativo que debe aplicarse, teniendo especial importancia si los bienes constituyen un negocio, en cuyo caso, y según señala la consulta, debemos remitirnos a la norma 21.^a del PGC, y no a la norma 19.^a, ya que la operación debe entenderse como realizada entre empresas del grupo. Si los bienes aportados no constituyen un negocio, seguiremos también el tratamiento de la norma 21.^a, si bien, este es el mismo que señala la norma de valoración n.º 2 en el caso de que no hubiera vinculación entre las partes.

Apartado a)

En este caso, seguimos dentro de la norma 21.^a, pero en las reglas especiales, que se aplican a operaciones de reestructuración cuando su forma es, entre otras, una aportación no dineraria y el objeto de la misma es un negocio.

En cuanto a la valoración de los bienes en la sociedad receptora, la citada norma señala que se realizará por su valor consolidado, o en ausencia de este por el valor en cuentas individuales. Como los bienes aportados constituyen un negocio, asumimos que don Luis para cumplir las obligaciones de IRPF, llevaba, como todo comerciante, contabilidad ajustada al Código de Comercio o que al menos tenía los precios de adquisición de los elementos según exige la legislación del citado impuesto.

Vamos a tener una diferencia entre el valor atribuido en la escritura social al capital social, que, según señala la Ley de sociedades de capital en el artículo 67, tendrá como valor máximo el atribuido por los expertos, es decir, el valor razonable y el valor atribuido a los bienes en la contabilidad de la sociedad, ya que para estos debemos usar el valor que tenían en la contabilidad de don Luis, ya que hay una sucesión contable.

La diferencia entre estas valoraciones se realizará en una cuenta de reservas, según lo señalado en la norma de valoración n.º 21.

Los asientos a realizar serán:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	320.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		320.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	40.000	
213	Maquinaria	15.000	
322	Repuestos	5.000	
11	Reservas	260.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		320.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	320.000	
100	Capital social		60.000
110	Prima de emisión o asunción		260.000

El balance después de la operación quedaría:

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Terrenos y bienes naturales	40.000	Capital social	60.000
Maquinaria	15.000	Prima de emisión o asunción	260.000
Repuestos	5.000	Reservas	-260.000
Total	60.000	Total	60.000

Es muy importante en estos casos que la ampliación o constitución de la sociedad se haga con prima de emisión, ya que, en caso contrario, es posible que la sociedad entre en causa de disolución si el patrimonio fuese menor a la mitad del capital social.

Apartado b)

En este caso, la norma de valoración n.º 21 señala que:

Las operaciones entre empresas del mismo grupo, con independencia del grado de vinculación entre las empresas del grupo participantes, se contabilizarán de acuerdo con las normas generales.

En consecuencia, con carácter general, y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente, los elementos objeto de la transacción se contabilizarán en el momento inicial por su valor razonable.

En este mismo sentido se expresa la norma de valoración n.º 2, que constituye la regla general, que señala que «Los bienes de inmovilizado recibidos en concepto de aportación no dineraria de capital serán valorados por su valor razonable en el momento de la aportación [...]».

Así pues, los asientos realizados en la sociedad serían:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	320.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		320.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	300.000	
213	Maquinaria	15.000	
322	Repuestos	5.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		320.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	320.000	
100	Capital social		60.000
110	Prima de emisión o asunción		260.000

Apartado c)

Desde el punto de vista fiscal, esta operación podría acogerse al régimen de neutralidad fiscal previsto en el artículo 87 de la Ley del impuesto sobre sociedades, si se cumplen las condiciones establecidas en dicho régimen, lo que implicaría que existiría una diferencia fiscal, ya que el valor contable de los bienes sería su valor razonable mientras la base fiscal sería el valor del bien en la sociedad aportante y su valor razonable. Existe un diferimiento de la tributación, que revertirá conforme se vayan amortizando los bienes o, en el caso de que el bien no sea amortizable, cuando se vendan.

En cuanto al reconocimiento del pasivo fiscal derivado de esta operación, el apartado 2.2 de la norma 13 sobre impuesto sobre sociedades, criterio recogido además en la consulta 3 del BOICAC 72 (NFC029113), establece que:

En general, se reconocerá un pasivo por impuesto diferido por todas las diferencias temporarias imponibles, a menos que estas hubiesen surgido de:

[...]

b) El reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y además no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto.

Lógicamente, aunque no se refleje en contabilidad con base en la excepción anterior el correspondiente pasivo fiscal, se deberá informar de su existencia en la memoria, tal y como señala al respecto la consulta 3 del BOICAC 72:

Los importes de la operación serían:

• Valor razonable del terreno (base contable)	300.000
• Base fiscal del terreno	40.000
• Pasivo fiscal asumido [(300.000 – 40.000) × 25 %]	-65.000

El valor efectivo aportado sería $300.000 + 15.000 + 5.000 - 65.000 = 255.000$

Como hemos comentado previamente, la sociedad asume la tributación de la plusvalía que no ha tributado en sede del aportante, y, aunque no se reconozca el correspondiente pasivo fiscal con base en las excepciones señaladas en la NRV n.º 13, esa deuda existe, por lo que lo realmente lo aportado a la sociedad son 255.000 um.

Desde nuestro punto de vista, esta operación no puede dar lugar a un incremento del patrimonio neto de la sociedad por importe superior al valor razonable de los elementos aportados, minorado por el efecto fiscal, aunque este efecto no se reconozca en las cuentas anuales.

Así pues, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 67 de la Ley de sociedades de capital, que establece que «El valor que se dé a la aportación en la escritura social no podrá ser superior a la valoración realizada por los expertos», la constitución de la sociedad no podrá ser por un importe superior a las 255.000 um.

Consideramos que al aplicar lo dispuesto en el punto b) de la norma, y no reconocer en el momento inicial el pasivo, tampoco deberá contabilizarse posteriormente la partida relacionada con el impuesto, conforme se vaya amortizando contable y fiscalmente el bien y se desaparezca la diferencia entre la base contable y fiscal, dando, por lo tanto, a la operación el tratamiento de diferencia permanente.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	255.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		255.000



Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales (300.000 de valor razonable – 65.000 de pasivo fiscal)	235.000	
213	Maquinaria	15.000	
322	Repuestos	5.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		255.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	255.000	
100	Capital social		60.000
110	Prima de emisión o asunción		195.000

Si bien reconocemos el terreno por un valor inferior a su valor razonable, creemos que no debe incrementarse el patrimonio por un importe superior a la aportación efectiva realizada.



Segundo ejercicio resuelto de las pruebas selectivas para el acceso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda

Miguel Ángel Gálvez Linares
Ángel Montes Carrillo
Javier Romano Aparicio
Profesores del CEF-

(Segundo ejercicio resuelto de las pruebas selectivas para el acceso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda, convocadas por Resolución de 16 de noviembre de 2018 [BOE de 22 de noviembre]).

Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera.** Completar y presentar un balance de comprobación. Valoración de existencias. Compraventa de mercaderías. Tratamiento de clientes de dudoso cobro. Periodificación. Amortizaciones. Provisión por desmantelamiento. Prestación de servicios. Operaciones de un trimestre y regularización. Consumo de existencias.
- Caso 2. Contabilidad financiera y de sociedades.** Composición del patrimonio neto. Emisión de obligaciones y bonos. Ampliación de capital social. Dividendos a cuenta. Distribución de resultado. Amortización de bonos. Subvenciones. Derechos de suscripción.
- Caso 3. Contabilidad de sociedades.** Fusión por absorción. Combinaciones de negocios por etapas. Excepciones a los criterios de registro y reconocimiento. Contabilidad de la sociedad adquirente.
- Caso 4. Contabilidad financiera.** Liquidación del impuesto sobre sociedades durante dos años. Contabilización del impuesto corriente y del impuesto diferido. Operaciones con IVA.
- Caso 5. Operaciones financieras.** Valor de emisión de un bono ex cupón. Importe con intereses corridos. Valor de emisión del bono con intereses corridos. Cálculo de Retap y TIR.



Notas introductorias:

- 1.º El ejercicio consta de cinco supuestos o casos prácticos, sin ninguna relación entre sí.
- 2.º Se deberá prescindir del efecto impositivo que se derive de las operaciones descritas en los distintos supuestos, excepto en el supuesto n.º 4.
- 3.º En la resolución de los ejercicios no es necesario indicar el código de las cuentas según el Plan General de Contabilidad, pero es obligatorio poner un título.
- 4.º No se permite el uso de ningún material ni elemento de apoyo, salvo la máquina de calcular entregada por el tribunal.

Caso práctico núm. 1

Contabilidad financiera

La sociedad anónima Con, SA presenta, entre otras, las siguientes cuentas, expresados los saldos en unidades monetarias (en adelante um), en el balance que ha elaborado a 30 de septiembre de X8:

Cuentas	Saldos
Acreedores por servicios	300
Efectos comerciales a cobrar	1.000
Clientes	700
Deudores	300





Cuentas	Saldos
▶	
Deudas con entidades financieras a corto plazo	100
Mercaderías A (100 unidades)	150
Deudas a plazo largo	300
Capital social	2.000
Reservas	6.700
Amortización acumulada construcciones	165
Provisión para otras operaciones comerciales	40
Terrenos	3.000
Inversiones en terrenos	4.000
Ventas de mercaderías A (700 unidades)	12.000
Compras de mercaderías A (900 unidades)	2.700
Gastos de personal	3.000
Deudas con las Administraciones públicas	200
Intereses de deudas	100
Publicidad y propaganda	600
Otros gastos de explotación	2.000
Ingresos por servicios	400
Bancos	A determinar

Información adicional:

1. Las existencias se valoran aplicando el método FIFO.
2. A mediados del actual ejercicio se empezó la comercialización de un nuevo producto (mercaderías B). El precio de cada unidad es de 5 um, si bien el proveedor concede un rappel del 10 % en cada unidad si en un periodo de 12 meses Con, SA compra, al menos, 1.000 unidades. Hasta septiembre se habían adquirido a

crédito 700 unidades, como hasta esa fecha no se había vendido nada, se consideró poco probable alcanzar las 1.000 unidades antes del fin del ejercicio.

3. La empresa sigue el sistema de estimación global de riesgo de fallidos de créditos comerciales. Las insolvencias previstas por las ventas del ejercicio X7 ascendieron a 90 um y en este ejercicio hasta el 30 de septiembre se han dado por definitivamente perdidos derechos de cobro sobre clientes por importe de 80 um.
4. Para las valoraciones que sea necesario se aplica un tipo de interés del 3 %.
5. La cuenta «Publicidad y propaganda» se refiere a la campaña publicitaria que se inicia el 1 de octubre de X8 y cubre un periodo de seis meses. Se pagó el 50 % y el resto se abonará, sin recargo financiero, cuando la campaña finalice.
6. El inmovilizado material está compuesto por:
 - a) Equipos informáticos por importe de 400 um que fueron donados el 1 de julio de X8.
 - b) Maquinaria adquirida al contado en septiembre de X8 por importe de 1.900 um. Para la instalación se contrató a Maz, SA quien facturó 100 um que se pagaron ese mismo mes. El 1 de octubre la máquina estaba disponible para su uso estimándose que el coste por su desmantelamiento, a valores actuales, era de 200 um.
 - c) Un edificio construido sobre un terreno valorado en 3.000 um. La construcción, realizada por la empresa H, se inició en enero de X2 y terminó a finales de diciembre del mismo año. Se realizaron tres pagos: 1.000 um en X2 y 400 um el 31 de diciembre de los dos años siguientes. Este edificio es utilizado por Con, SA para las actividades administrativas y comerciales.

Se amortiza por el método lineal atendiendo a su vida útil, excepto las construcciones que se amortizan en el 5 % de su valor contable.

Se sabe que:

Elementos	Precio de venta al final de la vida útil	Costes de venta	Años vida útil
Equipos informáticos	0	-	4
Máquina	300	100	10

7. A finales de septiembre se firmó un contrato por el que Con, SA prestará servicios de asesoría a J, SA por el periodo 1 de octubre de X8 a 1 de febrero de X9. Se cobró el 25 % en la firma del contrato. Este es un ingreso eventual y el único de este tipo del ejercicio X8.

En el último trimestre se han producido, entre otros, los siguientes hechos y operaciones:

1. Del producto B, vende al contado 650 unidades en 8.000 um y compra a crédito 500 unidades al precio pactado.
2. El producto A se vende con una garantía de 1 año, pero en el ejercicio X7 Con, SA comenzó a ofrecer un año más de garantía si se abonaba una cantidad adicional cuyo valor razonable se fija en el 2 % del precio de venta de las mercaderías. En ese año aceptaron la oferta clientes cuya compra ascendió a 2.000 um, sin incluir el recargo por ampliación de garantía (considérese que la garantía ampliada cubre los 12 meses del ejercicio X8). Antes del cierre se ha constatado que tanto en X7 como en X8 las cantidades correspondientes al recargo para incrementar el periodo de garantía se registraron como mayor importe de las ventas. De las ventas ya registradas en este ejercicio un importe de 4.590 um incluye el mencionado recargo.

Para la elaboración de las cuentas anuales del ejercicio X8 se realizan las correcciones que procedan.

3. El terreno de Con, SA colinda con una finca propiedad de Ur, SA quien ha construido en ella un determinado número de viviendas unifamiliares idénticas, tres de ellas en parte del terreno propiedad de Con, SA, en concreto cada una ocupa un 2 % de dicho terreno. Por este motivo Ur, SA fue demandada.

Según sentencia definitiva y firme Con, SA recibe las dos viviendas que aún no se han vendido a terceros; su valor razonable es de 200 um cada una (120 corresponde al valor razonable del terreno). Como la tercera vivienda se había vendido, Ur, SA entrega en efectivo el equivalente al valor razonable del terreno en el que se asentaba.

Esta operación se registra el 31 de diciembre.

4. Se paga a los proveedores de las mercaderías B; se estima que el riesgo de insolvencias es del 3 % del saldo de los créditos comerciales y se dota una provisión para otras operaciones comerciales de 50 um.

Se pide:

1. Completar y presentar el balance a 30 de septiembre de X8 en la hoja que se adjunta.
2. Realizar las anotaciones contables que procedan, según la información facilitada, por las operaciones realizadas en el último trimestre y por la determinación del resultado del ejercicio, sabiendo que se cierra el 31 de diciembre.
3. Indicar el consumo de mercaderías A y B.



Solución

Apartado 1

Punto 1

Esta información se utilizará al cierre del ejercicio para calcular el valor de las existencias finales de mercaderías.

Punto 2

De acuerdo con la información anterior, la sociedad Con, SA habrá realizado el siguiente asiento:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías B (700 x 5)	3.500	
400	Proveedores		3.500

Estas cuentas figurarán en el balance de comprobación elaborado el 30 de septiembre de X8.

Saldos deudores:

Compra de mercaderías B = 3.500

Saldos acreedores:

Proveedores = 3.500

Punto 3

Las anotaciones contables derivadas de la información anterior serán las siguientes:

Al cierre del ejercicio X7 por el registro del deterioro estimado:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
694	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales	90	
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales		90

Durante el ejercicio X8 por las insolvencias definitivas reconocidas:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
650	Pérdidas de créditos comerciales incobrables	80	
430	Clientes		80

Como consecuencia de estas anotaciones, en el balance de 30 de septiembre figurarán las siguientes cuentas:

Saldos deudores:

Pérdidas de créditos comerciales incobrables = 80

Saldos acreedores:

Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales = 90

La cuenta «Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales» figurará en el resultado del ejercicio X7.

El abono realizado en la cuenta «Clientes» no afecta al saldo de esta cuenta que aparece en el balance ya que el impacto de esta operación ya se ha tenido en cuenta para la determinación de ese saldo.

Punto 4

De esta información no se deduce ninguna cuenta a incluir en el balance.

Punto 5

El asiento realizado al pagar la campaña publicitaria, teniendo en cuenta los datos que figuran en el balance, habrá sido el siguiente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
627	Publicidad, propaganda y relaciones públicas	600	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		300
410	Acreedores por prestaciones de servicios		300



Las cuentas e importes correspondientes a este asiento sí que aparecen en el balance proporcionado por el enunciado, por lo que no es necesario añadirlas al mismo.

No obstante, al cierre del ejercicio deberemos periodificar el gasto de publicidad, ya que una parte de la campaña se desarrollará en el próximo ejercicio.

Punto 6 a)

El asiento realizado en el momento de la donación fue:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
217	Equipos informáticos	400	
941	Ingresos de donaciones y legados de capital		400

Teniendo en cuenta que la adquisición se ha realizado en el propio ejercicio X8, aún no se habrá practicado la amortización correspondiente al ejercicio actual ni la transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias del ingreso de la donación. Ambas anotaciones se realizarán al cierre del ejercicio.

Las cuentas a incluir en el balance serán:

Saldos deudores:

Equipos informáticos = 400

Saldos acreedores:

Ingresos de donaciones y legados de capital = 400

Punto 6 b)

En el momento de la adquisición se realizó el siguiente asiento contable:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria (1.900 + 100 + 200)	2.200	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.000
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		200

Al igual que los equipos informáticos, la maquinaria aún no ha sido objeto de amortización, cuestión que también registraremos al cierre del ejercicio.

Las cuentas a incluir en el balance serán:

Saldos deudores:

$$\text{Maquinaria} = 2.200$$

Saldos acreedores:

$$\text{Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado} = 200$$

Punto 6 c)

De acuerdo con la información de este apartado, las cuentas que deben figurar en el balance de 30 de septiembre serán las siguientes:

Terrenos = 3.000 (esta cuenta ya figura en el balance proporcionado por el enunciado).

La valoración de la construcción se debió efectuar por un importe equivalente a la suma de las 1.000 um pagadas en el ejercicio X2, más el valor actualizado a 31 de diciembre de X2 de los dos pagos de 400 um realizadas a 31 de diciembre de los dos años siguientes. Para hacer esta actualización, utilizaremos el tipo de interés proporcionado en el punto 4 anterior.

$$\text{Construcciones} = 1.000 + 400/1,03 + 400/1,03^2 = 1.765,39$$

Adicionalmente, la construcción habrá sido objeto de amortización desde el ejercicio X3 hasta el X7. La amortización acumulada que debería figurar en el balance, de acuerdo con el sistema de amortización indicado en el enunciado, será $= 1.765,39 \times 5\% \times (1 + 0,95 + 0,95^2 + 0,95^3 + 0,95^4) = 399,36$.

No obstante, en el balance figura un importe de amortización acumulada de construcciones de 165 um. De momento, este importe no podemos modificarlo puesto que es la cantidad que se ha contabilizado, aunque sea de manera errónea. El error cometido por la sociedad en la amortización de la construcción deberemos corregirlo posteriormente.

La única cuenta a incluir en el balance será:

Saldos deudores:

$$\text{Construcciones} = 1.765,39$$



Punto 7

Según se desprende del balance y de esta información, la sociedad ha realizado la siguiente anotación contable:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (400 × 25 %)	100	
440	Deudores (400 × 75 %)	300	
759	Ingresos por servicios		400

Las cuentas relacionadas con esta información ya figuran en el balance y usaremos esta información para periodificar, al cierre del año X8, la parte de este ingreso que corresponde al ejercicio siguiente.

El balance completo que presentará la sociedad a 30 de septiembre de X8 será el siguiente:

Saldos deudores	Importe	Saldos acreedores	Importe
Efectos comerciales a cobrar	1.000	Acreedores por servicios	300
Clientes	700	Deudas con entidades financieras a corto plazo	100
Deudores	300	Deudas a largo plazo	300
Mercaderías A (100 unidades)	150	Capital social	2.000
Terrenos	3.000	Reservas	6.700
Inversión en terrenos	4.000	Amortización acumulada de construcciones	165
Compras de mercaderías A (900 unidades)	2.700	Provisión para otras operaciones comerciales	40
Gastos de personal	3.000	Ventas de mercaderías A (700 unidades)	12.000
Intereses de deudas	100	Deudas con Administraciones públicas	200
Publicidad y propaganda	600	Ingresos por servicios	400



Saldos deudores	Importe	Saldos acreedores	Importe
▶			
Otros gastos de explotación	2.000	(2) Proveedores	3.500
Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	900	(3) Provisión para otras operaciones comerciales	90
(2) Compra de mercaderías B	3.500	(6 a) Ingresos de donaciones y legados de capital	400
(3) Pérdidas de créditos comerciales incobrables	80	(6 b) Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado	200
(6 a) Equipos informáticos	400		
(6 b) Maquinaria	2.200		
(6 c) Construcciones	1.765		
Total	26.395	Total	26.395

Nota: Dado que el único elemento que aparece con decimales es la construcción, a los solos efectos de elaborar el balance, hemos redondeado esta partida.

Apartado 2

Punto 1

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	8.000	
700	Ventas de mercaderías B		8.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías B (500 × 5)	2.500	
400	Proveedores		2.500



Ha superado las 1.000 unidades establecidas en el contrato con el proveedor por lo que ha generado el derecho al descuento.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
400	Proveedores	600	
609	Rappels por compras (1.200 × 5 × 10%)		600

Punto 2

En el ejercicio anterior registró como ingreso por ventas un importe de $2.000 \times 2\% = 40$ que no correspondía a dicho ejercicio sino al ejercicio actual.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
11	Reservas	40	
705	Prestaciones de servicios		40

En el ejercicio actual ha cometido el mismo error por un importe de $4.590/1,02 \times 2\% = 90$

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
700	Ventas de mercaderías A	90	
438/485	Anticipos de clientes o Ingresos anticipados		90

Punto 3

El tratamiento contable de la adquisición de un inmueble y la recepción de una indemnización en efectivo como consecuencia de un litigio ha sido establecido por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) en la respuesta a la consulta 7, del BOICAC 99 de septiembre de 2014 (NFC052103).

Por lo que se refiere a la adquisición de la construcción, la mencionada consulta establece lo siguiente:

La Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, regula el criterio a seguir para contabilizar

las adquisiciones a título gratuito en el apartado 1 de la Norma Tercera. Formas especiales de adquisición del inmovilizado material:

«1. El inmovilizado material adquirido sin contraprestación se reconocerá por su valor razonable, de acuerdo con lo previsto en la norma de registro y valoración sobre subvenciones, donaciones y legados recibidos del Plan General de Contabilidad.»

En concreto, la norma de registro y valoración 18.^a «Subvenciones, donaciones y legados recibidos» del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, establece que las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables se contabilizarán inicialmente, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto y se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado, de acuerdo con los criterios que se detallan en el apartado 1.3 de esa norma.

En particular, las plazas de garaje, el valor de la construcción, se contabilizarán por su valor razonable en la fecha de reconocimiento inicial.

Respecto a la indemnización recibida por la parte del terreno correspondiente a la vivienda que ya se ha vendido a un tercero, la consulta establece:

En este segundo caso, el terreno propiedad de la consultante ha salido de su patrimonio al haberse transmitido las plazas de garaje a terceros, habiéndose acordado en sentencia judicial firme el derecho de la empresa a recibir una indemnización por tal concepto.

Pues bien, para otorgar un adecuado tratamiento contable a estos hechos cabría traer a colación por analogía el criterio recogido en el apartado 2.2. Baja por expropiación de la Norma Cuarta. Baja en cuentas de la Resolución de 1 de marzo de 2013. A tal efecto, en la fecha de la resolución del litigio, la empresa deberá contabilizar la baja del terreno, reconocer el derecho de cobro y por diferencia contabilizar el resultado de la operación en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Para identificar la parte del terreno que se da de baja, la empresa debería aplicar al valor en libros del terreno la proporción existente entre el valor razonable de la parte que haya sido transmitida a terceros y el valor razonable del terreno en su conjunto.

Teniendo en cuenta los criterios contenidos en la consulta, la sociedad Con, SA realizará los siguientes apuntes contables el 31 de diciembre de X8:

Por la recepción de las viviendas:

Según indica el enunciado, el valor razonable de las viviendas es de 200 um cada una, de las que 120 um corresponden al suelo (que ya es propiedad de Con, SA), por lo que el valor razonable de la construcción será de 80 um.



Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
221	Inversiones en construcciones (80 × 2)	160	
941	Ingresos de donaciones y legados de capital		160

Por la regularización del ingreso de patrimonio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
941	Ingresos de donaciones y legados de capital	160	
131	Donaciones y legados de capital		160

Por la indemnización recibida por el terreno que ha sido transmitido al tercero:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	120	
220	Inversiones en terrenos y bienes naturales (2% × 4.000)		80
772	Beneficios procedentes de las inversiones inmobiliarias		40

Punto 4

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
400	Proveedores	5.400	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		5.400

Aunque el enunciado no indica si el *rappel* pactado en el contrato con el proveedor de las mercaderías B ya ha sido facturado, hemos realizado el pago teniendo en cuenta el importe correspondiente a las mercancías adquiridas.

Por la reversión del deterioro registrado en el ejercicio X7:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales	90	
794	Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales		90

Por la estimación del deterioro estimado en el ejercicio X8:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
694	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales (3% × 1.700)	51	
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales		51

Por la provisión para otras operaciones comerciales dotada en el ejercicio anterior.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4999	Provisión para otras operaciones comerciales	40	
7954	Exceso de provisión para otras operaciones comerciales		40

Por la provisión para otras operaciones comerciales del ejercicio X8:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6959	Dotación a la provisión para otras operaciones comerciales	50	
4999	Provisión para otras operaciones comerciales		50

Punto 5

Además de las operaciones anteriores, de los apartados para completar el balance, se deducen las siguientes:

a) Corrección del error de la amortización de la construcción

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
11	Reservas	234,36	
2811	Amortización acumulada de construcciones (399,36 – 165)		234,36

b) Por las amortizaciones del ejercicio

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	168,30	





Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
▶			
2811	Amortización acumulada de construcciones $[(1.765,39 - 399,36) \times 5\%]$		68,30
2813	Amortización acumulada de maquinaria $[(2.200 - 200)/10 \times 3/12]$		50
2817	Amortización acumulada de equipos informáticos $(400/4 \times 6/12)$		50

c) Transferencia del ingreso por la donación de los ordenadores

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
841	Transferencia de donaciones y legados de capital $(400/4 \times 6/12)$	50	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		50

Por la regularización de los ingresos y gastos de patrimonio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
941	Ingresos de donaciones y legados de capital	400	
841	Transferencia de donaciones y legados de capital		50
131	Donaciones y legados de capital		350

d) Actualización de la provisión por desmantelamiento de la máquina

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones $[200 \times (1,03^{3/12} - 1)]$	1,48	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		1,48

e) Por las periodificaciones

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
480	Gastos anticipados	300	
627	Publicidad y propaganda $(600/6 \times 3)$		300



Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
75-	Ingresos por servicios (400/4 × 1)	100	
485	Ingresos anticipados		100

f) Por la regularización de las existencias

Los cálculos para la regularización de las existencias figuran en el apartado siguiente.

Mercaderías A

Por las existencias iniciales:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías	150	
300	Mercaderías A		150

Por las existencias finales:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías A	900	
610	Variación de existencias de mercaderías		900

Mercaderías B

Por las existencias finales:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías B	2.475	
610	Variación de existencias de mercaderías		2.475

Apartado 3

a) Mercaderías A. Todos los datos necesarios figuran en el balance de comprobación elaborado a 30 de septiembre de X8.



Mercaderías A	Importe
Existencias iniciales (100 uds. \times 1,50)	150
+ Compras (900 uds. \times 3)	2.700
- Existencias finales (100 + 900 - 700) = 300 uds. \times 3 ¹	(900)
= Consumo (100 uds. \times 1,50 + 600 uds. \times 3)	1.950

- b) Mercaderías B. Solo se han realizado las operaciones mencionadas en el apartado 2 de la información adicional y en el apartado 1 de las operaciones del último trimestre.

Mercaderías B	Importe
Existencias iniciales:	0
+ Compras netas [1.200 \times (5 - 0,50) = 1.200 \times 4,50]	5.400
- Existencias finales [(1.200 - 650) = 550 \times 4,50]	(2.475)
= Consumo (650 \times 4,50)	2.925

Caso práctico núm. 2

Contabilidad financiera y de sociedades

La sociedad Pla, SA se constituyó con un capital compuesto por 3.000 acciones ordinarias de 10 um de valor nominal, emitidas al 110 % que se desembolsaron en su totalidad en la suscripción. Los gastos de emisión y suscripción ascendieron a 4 um.

El 31 de diciembre de X7 emitió un empréstito compuesto por 300 bonos con las siguientes características:

- Valor nominal: 20 um.
- Fecha de reembolso: 31 de diciembre de X8, X9 y X10 amortizándose el mismo número de títulos cada año.

- Tipo de reembolso: 110 %.
- Tipo de emisión: 98 %.
- Tipo de interés: 3 % anual pagadero el 31 de diciembre.

Se abonaron por los gastos de emisión y colocación 30 um. Tipo de interés efectivo 9,3 %.

El 1 de diciembre de X8 se inició el plazo para llevar a cabo el aumento de capital previamente acordado por la junta de accionistas y cuya finalidad es recibir nuevas aportaciones dinerarias. Consiste en la emisión de acciones ordinarias del mismo valor nominal que las antiguas. Se emiten al 120 % en la proporción de una acción nueva por cada cinco antiguas. En el momento de la suscripción, cuyo plazo termina el 31 de enero de X9, se desembolsa el mínimo legal. En la fecha de cierre del ejercicio se había suscrito el 10 %.

A finales de X8 la comunidad autónoma comunica la concesión de dos subvenciones una por importe de 200 um para cubrir gastos del ejercicio X8 y otra de 1.000 um para la próxima compra de un inmovilizado.

Antes del cierre de X8 (31 de diciembre) se reconoció, con cargo a los resultados del ejercicio, un dividendo de 1 um a cada acción que será abonado al inicio de X9.

A 31 de diciembre de X8 el activo de Pla, SA tiene un valor contable de 56.000 um. Entre las inversiones que figuran en el balance se incluyen:

- Desarrollo por 1.200 um.
- Instrumentos de patrimonio, 120 acciones de Z, SA de 5 um de valor nominal, registradas en 1.224 um que se compraron el 31 de diciembre de X8 y se valoran por su coste.

A 31 de diciembre de X8 la estructura financiera de Pla, SA está compuesta, además, por:

- Reservas por importe de 6.400 um: reserva legal 5.400 y reservas voluntarias el resto.
- Beneficio obtenido en el ejercicio: 7.500 um. En los dos años anteriores se produjeron pérdidas por importe de 2.000 um que aún no se han eliminado del balance.
- Otros pasivos no corrientes: 823 um.
- Otros pasivos corrientes: resto.

Durante el ejercicio X9 Pla, SA realizó, entre otras, las siguientes operaciones:



1. Se inscribió en el Registro Mercantil el aumento de capital que se llevó a cabo en las condiciones previstas.
2. La junta general de accionistas, celebrada a principios de abril, aprobó las cuentas anuales, y acordó destinar el resultado del ejercicio, una vez cumplidos los requisitos exigidos en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, a eliminar pérdidas y a retribuir a los accionistas con un dividendo del 15 % de rentabilidad bruta anual. El resto, en su caso, queda pendiente de aplicación.
3. En la fecha acordada se amortizaron los bonos abonándose el importe acordado y los correspondientes intereses.
4. La junta de accionistas de Z, SA, cuyo capital lo componen dos series de acciones (serie A: 2.000 títulos de 2,5 um y serie B: 2.000 títulos de 5 um) y tiene constituidas reservas por importe de 7.000 um (reserva legal, 3.000 y reservas voluntarias, 4.000), ha acordado emitir acciones de 4 um nominales totalmente liberadas con cargo a todas las reservas disponibles para este fin.

Pla, SA suscribe 20 acciones y vende los derechos sobrantes a 288 um.

Se pide:

- a) Presentar la composición del patrimonio neto y pasivo de Pla, SA a 31 de diciembre de X8.
- b) Contabilizar las operaciones descritas realizadas por Pla, SA en el ejercicio X9.

Solución

Apartado a)

1. La sociedad Pla, SA se constituyó con un capital compuesto por 3.000 acciones ordinarias de 10 um de valor nominal, emitidas al 110 % que se desembolsaron en su totalidad en la suscripción. Los gastos de emisión y suscripción ascendieron a 4 um.

$$\text{Capital social} = 3.000 \text{ acciones} \times 10 = 30.000$$

$$\text{Prima de emisión o asunción} = 3.000 \times 10 \times 10\% - 4 = 2.996$$

De acuerdo con el artículo 6, «Costes de transacción de un instrumento financiero», de la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019, 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, los costes derivados de la emisión de acciones o participaciones se registrarán directamente contra el patrimonio neto como menores reservas o como una menor prima de emisión.

2. El 31 de diciembre de X7 emitió un empréstito compuesto por 300 bonos con las siguientes características:

- Valor nominal: 20 um.
- Fecha de reembolso: 31 de diciembre de X8, X9 y X10 amortizándose el mismo número de títulos cada año.
- Tipo de reembolso: 110 %.
- Tipo de emisión: 98 %.
- Tipo de interés: 3 % anual pagadero el 31 de diciembre.

Se abonaron por los gastos de emisión y colocación 30 um. Tipo de interés efectivo 9,3 %.

El importe recibido en el momento de la emisión del empréstito será: $300 \times 20 \times 98 \% - 30 = 5.850$.

Las anualidades que amortizan este empréstito serán las siguientes:

$$a_1 = 300 \times 20 \times 3 \% + 100 \times 20 \times 110 \% = 2.380$$

$$a_2 = 200 \times 20 \times 3 \% + 100 \times 20 \times 110 \% = 2.320$$

$$a_3 = 100 \times 20 \times 3 \% + 100 \times 20 \times 110 \% = 2.260$$

Teniendo en cuenta el tipo de interés efectivo que proporciona el enunciado, podemos elaborar el siguiente cuadro del coste amortizado para el empréstito:

Años	Valor contable	Intereses 9,3%	Principal	Pago
1	5.850	544,05	1.835,95	2.380
2	4.014,05	373,31	1.946,69	2.320
3	2.067,36	192,64	2.067,36	2.260

El valor contable del empréstito en la fecha del balance será de 4.014,05. Este importe figurará separado en dos cuentas:



- Obligaciones y bonos 2.067,36
- Obligaciones y bonos a corto plazo 1.946,69

3. El 1 de diciembre de X8 se inició el plazo para llevar a cabo el aumento de capital previamente acordado por la junta de accionistas y cuya finalidad es recibir nuevas aportaciones dinerarias. Consiste en la emisión de acciones ordinarias del mismo valor nominal que las antiguas. Se emiten al 120 % en la proporción de una acción nueva por cada cinco antiguas. En el momento de la suscripción, cuyo plazo termina el 31 de enero de X9, se desembolsa el mínimo legal. En la fecha de cierre del ejercicio se había suscrito el 10 %.

Número de acciones emitidas en la ampliación: $3.000 \times 1/5 = 600$ acciones.

El valor nominal es el mismo que es de las acciones antiguas (10 €) y se emiten al 120 %.

Los asientos realizados, hasta la fecha de cierre del ejercicio X8, como consecuencia de la ampliación de capital, habrán sido los siguientes:

Por la emisión de las acciones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas (600 × 10 × 120 %)	7.200	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		7.200

Por la suscripción del 10 % de la emisión:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros [60 × 10 × (25 % + 20 %)]	270	
1034	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción (60 × 10 × 75 %)	450	
190	Acciones o participaciones emitidas (60 × 10 × 120 %)		720

Como consecuencia de estas operaciones, las cuentas que deberán figurar en el balance son:

- Capital emitido pendiente de inscripción (600 × 10 × 120 %) 7.200
- Acciones o participaciones emitidas (600 × 90 % × 10 × 120 %)..... 6.480
- Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción (600 × 10 % × 10 × 75 %) 450

4. A finales de X8 la comunidad autónoma comunica la concesión de dos subvenciones, una por importe de 200 um para cubrir gastos del ejercicio X8 y otra de 1.000 um para la próxima compra de un inmovilizado.

La subvención concedida para cubrir gastos del ejercicio (200 um) figurará en la cuenta de pérdidas y ganancias.

La que ha sido concedida para la adquisición de inmovilizado (1.000 um) figurará como ingreso en el patrimonio neto. No obstante, considerando que el elemento aún no ha sido adquirido, se podría entender que la subvención debería haberse registrado como pasivo en la cuenta «Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados».

La única cuenta que figurará en el balance será:

Subvenciones oficiales de capital = 1.000

El enunciado no indica si los importes de las subvenciones se han cobrado o no, aunque esta cuestión carece de relevancia para presentar la composición del patrimonio y pasivo de la sociedad.

5. Antes del cierre de X8 (31 de diciembre) se reconoció, con cargo a los resultados del ejercicio, un dividendo de 1 um a cada acción que será abonado al inicio de X9.

El asiento contable para el reconocimiento del dividendo a cuenta habrá sido el siguiente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
557	Dividendo activo a cuenta (3.000 × 1)	3.000	
526	Dividendo activo a pagar		3.000

Ambas cuentas figurarán en el balance de la sociedad.

- Dividendo activo a cuenta 3.000
- Dividendo activo a pagar 3.000

6. A 31 de diciembre de X8 la estructura financiera de Pla, SA está compuesta, además, por:

- Reservas por importe de 6.400 um: reserva legal, 5.400 y reservas voluntarias, el resto.
- Beneficio obtenido en el ejercicio: 7.500 um. En los dos años anteriores se produjeron pérdidas por importe de 2.000 um que aún no se han eliminado del balance.



- Otros pasivos no corrientes: 823 um.
- Otros pasivos corrientes: resto.

Todas estas cuentas figurarán en el balance de la sociedad, siendo el importe de las reservas voluntarias 1.000 (6.400 – 5.400) y obteniéndose el saldo de otros pasivos corrientes por diferencias hasta la suma total que, según indica el enunciado es de 56.000.

La composición del patrimonio de la sociedad será la siguiente:

Patrimonio neto y pasivo	
A) Patrimonio neto	42.896
A-1) Fondos propios	41.896
Capital social (1)	30.000
Prima de emisión o asunción (1)	2.996
Reserva legal (E)	5.400
Reservas voluntarias (E)	1.000
Resultados negativos de ejercicios anteriores (E)	-2.000
Resultado del ejercicio (E)	7.500
Dividendo activo a cuenta (5)	-3.000
A-3) Subvenciones, donaciones y legados	1.000
Subvenciones oficiales de capital (4)	1.000
B) Pasivo no corriente	2.890
Obligaciones y bonos (2)	2.067
Otros pasivos no corrientes (E)	823
C) Pasivo corriente	10.214
Obligaciones y bonos a corto plazo (2)	1.947
Capital emitido pendiente de inscripción (3)	7.200
Acciones o participaciones emitidas (3)	-6.480



Patrimonio neto y pasivo	
▶	
Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción (3)	-450
Otros pasivos corrientes (D)	4.997
Dividendo activo a pagar (5)	3.000
Total	56.000

No obstante, el apartado 2 del artículo 8, «Aportaciones de los socios al capital», establece:

El capital social y, en su caso, la prima de emisión de acciones o asunción de participaciones sociales clasificado como patrimonio neto se presentará en los epígrafes A-1.I. «Capital» y A-1.II. «Prima de emisión» del modelo de balance, siempre que se hubiera producido la inscripción en el Registro Mercantil de la ejecución del acuerdo de aumento con anterioridad a la formulación de las cuentas anuales dentro del plazo establecido en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. En caso contrario, figurarán en la partida 5. «Otros pasivos financieros» o 3. «Otras deudas a corto plazo», ambas del epígrafe C.III «Deudas a corto plazo» del pasivo corriente del modelo normal o abreviado de balance, respectivamente.

En este caso, la inscripción de la ampliación de capital se produce en enero del año X9, es decir, antes de que haya finalizado el plazo para elaborar las cuentas anuales, por lo que sus efectos deberían tenerse en cuenta en la elaboración del balance cerrado a 31 de diciembre de X8, que quedaría de la siguiente manera:

Patrimonio neto y pasivo	
A) Patrimonio neto	45.596
A-1) Fondos propios	44.596
Capital social (1 y 3)	36.000
Socios por desembolsos no exigidos, capital social (3)	-4.500
Prima de emisión o asunción (1 y 3)	4.196
Reserva legal (E)	5.400





Patrimonio neto y pasivo	
▶	
Reservas voluntarias (E)	1.000
Resultados negativos de ejercicios anteriores (E)	-2.000
Resultado del ejercicio (E)	7.500
Dividendo activo a cuenta (5)	-3.000
A-3) Subvenciones, donaciones y legados	1.000
Subvenciones oficiales de capital (4)	1.000
B) Pasivo no corriente	2.890
Obligaciones y bonos (2)	2.067
Otros pasivos no corrientes (E)	823
C) Pasivo corriente	7.514
Obligaciones y bonos a corto plazo (2)	1.947
Otros pasivos corrientes (D)	2.567
Dividendo activo a pagar (5)	3.000
Total	56.000

Apartado b)

En primer lugar y, aunque el enunciado no lo recuerda, registraremos el pago del dividendo reconocido en el ejercicio anterior:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	3.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		3.000

1. Se inscribió en el Registro Mercantil el aumento de capital que se llevó a cabo en las condiciones previstas.

Suscripción de las restantes acciones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	2.430	
1034	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción (540 × 10 × 75 %)	4.050	
190	Acciones o participaciones emitidas		6.480

Inscripción en el Registro:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	7.200	
100	Capital social		6.000
110	Prima de emisión o asunción		1.200

Reclasificación de los dividendos pasivos:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
1030	Socios por desembolsos no exigidos	4.050	
1034	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción		4.050

2. La junta general de accionistas, celebrada a principios de abril, aprobó las cuentas anuales y acordó destinar el resultado del ejercicio, una vez cumplidos los requisitos exigidos en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC), a eliminar pérdidas y a retribuir a los accionistas con un dividendo del 15 % de rentabilidad bruta anual. El resto, en su caso, queda pendiente de aplicación.

La junta general ha acordado repartir un dividendo del 15 %. La cuantía de este dividendo será: $15\% \times 30.000 = 4.500$.

No obstante, antes de proceder al reconocimiento del dividendo, se deberá analizar si la sociedad cuenta con beneficio distribuible en la cuantía suficiente para atender el pago de su importe.

**Cálculo del beneficio distribuible**

Resultado del ejercicio	7.500
Ajustes positivos	
Reservas voluntarias	1.000
Prima de emisión o asunción	4.196
Ajustes negativos	
Resultados negativos de ejercicios anteriores	-2.000
Reserva legal (1)	-750
Beneficio distribuible	9.946

(1) De acuerdo con el artículo 274 del TRLSC, deberá destinarse a la reserva legal, al menos, un 10% del resultado del ejercicio, hasta que esta alcance el 20% del capital social.

$$20\% \times \text{capital social} = 20\% \times 36.000 = 7.200$$

$$\text{Saldo de la reserva legal previo al reparto} = 5.400$$

$$10\% \times \text{resultado} = 10\% \times 7.500 = 750$$

Adicionalmente, el artículo 273 del TRLSC determina otra limitación al reparto de dividendos, al establecer que no se podrán repartir si el patrimonio neto es, o como consecuencia del reparto, resulta ser inferior al capital social.

Patrimonio neto contable

Capital social	36.000
Socios por desembolsos no exigidos, capital social	-4.500
Prima de emisión o asunción	4.196
Reserva legal	5.400
Reservas voluntarias	1.000
Resultados negativos de ejercicios anteriores	-2.000
Resultado del ejercicio	7.500
Dividendo activo a cuenta	-3.000



Patrimonio neto contable	
▶	
Subvenciones oficiales de capital	1.000
Patrimonio contable	45.596
Ajustes	
Socios por desembolsos no exigidos, capital social	4.500
Subvenciones oficiales de capital	-1.000
Patrimonio neto ajustado	49.096

A la vista de estos cálculos, se puede proceder al reparto del dividendo acordado por la junta.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	7.500	
112	Reserva legal		750
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		2.000
557	Dividendo activo a cuenta		3.000
526	Dividendo activo a pagar		1.500
120	Remanente		250

3. En la fecha acordada se amortizaron los bonos abonándose el importe acordado y los correspondientes intereses.

Utilizando los datos del cuadro elaborado anteriormente, las anotaciones contables a efectuar serán las siguientes:

Por el devengo de los intereses.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
661	Intereses de obligaciones y bonos	373	
506	Intereses a corto plazo de empréstitos y otras emisiones análogas		120
500	Obligaciones y bonos a corto plazo		253

Por el pago de la anualidad correspondiente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
506	Intereses a corto plazo de empréstitos y otras emisiones análogas	120	
500	Obligaciones y bonos a corto plazo	2.200	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.320

Por la reclasificación del importe del ejercicio siguiente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
177	Obligaciones y bonos	2.067	
500	Obligaciones y bonos a corto plazo		2.067

4. La junta de accionistas de Z, SA cuyo capital lo componen dos series de acciones (serie A, 2.000 títulos de 2,5 um y serie B, 2.000 títulos de 5 um) y tiene constituidas reservas por importe de 7.000 um (reserva legal, 3.000 y reservas voluntarias, 4.000) ha acordado emitir acciones de 4 um nominales totalmente liberadas con cargo a todas las reservas disponibles para este fin.

Pla, SA suscribe 20 acciones y vende los derechos sobrantes a 288 um.

El artículo 303 del TRLSC dispone:

Quando el aumento del capital se haga con cargo a reservas, podrán utilizarse para tal fin las reservas disponibles, las reservas por prima de asunción de participaciones sociales o de emisión de acciones y la reserva legal en su totalidad, si la sociedad fuera de responsabilidad limitada, o en la parte que exceda del diez por ciento del capital ya aumentado, si la sociedad fuera anónima.

Cálculo del importe de la ampliación

Cuentas	Antes	Después
Capital social	15.000	C
Reserva legal	3.000	10% C
Reservas voluntarias	4.000	0
Total	22.000	22.000

Con los datos anteriores podemos establecer la siguiente ecuación: $22.000 = 1,1 C \rightarrow C = 20.000$.

El importe de la ampliación será: $20.000 - 15.000 = 5.000$.

Número de acciones nuevas = $5.000/4 = 1.250$ acciones de valor nominal 4 um.

El número de acciones antiguas equivalentes de 5 um de valor nominal es: $15.000/5 = 3.000$ acciones.

Proporción de la ampliación = $1.250/3.000 = 5/12$

Teniendo en cuenta que el valor nominal de las nuevas es de 4 um, las 5 acciones nuevas de la proporción, de 4 um de valor nominal, equivalen a 5 acciones de 4 um de valor nominal.

El artículo 3.6, «Definiciones», de la RICAC define el coste del derecho de suscripción como la parte proporcional del valor contable de una acción que corresponde al citado derecho.

Para su cálculo la propia resolución establece el siguiente procedimiento:

El importe del coste del derecho preferente de suscripción o asunción y de asignación gratuita se cuantificarán aplicando al valor contable la proporción existente entre el valor teórico del derecho y el valor *ex ante* unitario de las acciones o participaciones sociales.

Para el cálculo anterior se aplicarán las siguientes reglas:

1.º El valor *ex ante* de las acciones o participaciones sociales será su valor razonable antes del aumento de capital. A estos efectos, se entenderá por valor razonable la cotización bursátil inmediatamente anterior al inicio del plazo para el ejercicio del derecho preferente de suscripción o asunción o de asignación gratuita; en su defecto se tomará el valor teórico contable en esa fecha, corregido, cuando sea razonablemente posible obtener la información, por las plusvalías o minusvalías tácitas de los elementos patrimoniales.

2.º El valor teórico del derecho preferente de suscripción o asunción y de asignación gratuita será la diferencia existente entre el valor *ex ante* unitario y el valor teórico unitario *ex post* de las acciones o participaciones sociales. No obstante, cuando exista una cotización bursátil del derecho se tomará este valor.

3.º El valor teórico *ex post* de las acciones o participaciones sociales se calculará sumando al valor *ex ante*, el importe a desembolsar por las nuevas acciones o participaciones sociales, y dividiendo el importe resultante por la suma del número de las acciones o participaciones sociales antiguas más las previstas para el aumento de capital.

De acuerdo con este procedimiento, calcularemos el valor teórico del derecho de asignación:

Cálculo del valor teórico del derecho de asignación		
12 acciones antiguas × 7,33 (1)	88	Valor <i>ex ante</i> = 7,33
4 acciones nuevas (equivalentes)	0	
16	88	Valor <i>ex post</i> = 5,50
Valor teórico del derecho de asignación (7,33 – 5,50)	1,83	

(1) Como valor *ex ante* de las acciones tomaremos el valor teórico que se desprende de los datos del balance de la sociedad Z: $22.000/3.000 = 7,33$

$$\text{Coste de las acciones} = 1.224/120 = 10,2$$

$$\text{Coste del derecho de asignación} = \frac{1,83}{7,33} \times 10,2 = 2,55 \text{ um}$$

Para suscribir 20 acciones nuevas necesitará $20 \times 12/5 = 48$ derechos por lo que venderá $120 - 48 = 72$ derechos.

Tenemos dos alternativas de registro contable de la ampliación de capital:

a) Con desglose de los derechos de asignación

Por el desglose de los derechos:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
250-	Derechos de asignación (2,55 × 120)	306	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		306

Por la venta de 72 derechos:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	288	
250-	Derechos de asignación (72 × 2,55)		183,60
766	Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda		104,40

Por la suscripción de las nuevas acciones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	122,40	
250-	Derechos de asignación (48 × 2,55)		122,40

b) Sin desglose de los derechos de asignación

En esta alternativa solo se registrará la venta de los derechos de asignación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	288	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (72 × 2,55)		183,6
766	Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda		104,4

Caso práctico núm. 3

Contabilidad de sociedades

En el ejercicio X6 las juntas de accionistas de Gran, SA y Ada, SA han aprobado la fusión de ambas sociedades mediante la absorción de Ada, SA por Gran, SA. Esta última emitirá las acciones, del mismo valor nominal que las antiguas, que sean necesarias para los correspondientes accionistas de la sociedad adquirida.

La sociedad Gran, SA tiene un capital compuesto por 3.000 acciones ordinarias de 20 um de valor nominal. Posee 60 acciones de Ada, SA, que forman parte de sus activos financieros disponibles para la venta, adquiridas en 1.200 um (10 son los gastos de la compra). Al cierre de X5 el valor razonable de estas acciones fue de 1.900 um.

Para establecer la relación de canje las acciones de ambas sociedades se valoran al 300 %.

El balance que sirve de base para la valoración de la empresa adquirida Ada es el siguiente:

Activo		Patrimonio neto y pasivo	
Inmovilizado intangible	10.000	Capital social (2.000 acciones)	30.000
Inmovilizado material	16.000	Reserva legal	6.000
Inversiones financieras a largo plazo	3.000	Otras reservas	4.000
Existencias	4.000	Provisiones a largo plazo	1.000
Deudores	12.000	Deudas no comerciales a largo plazo	5.000
Tesorería	5.000	Deudas comerciales a corto plazo	4.000
Total	50.000	Total	50.000

Información complementaria

En el inmovilizado material se incluyen entre otros elementos:

- Un edificio valorado inicialmente en 6.000 um (1.000 valor del suelo) y amortizado en 400 um.
- Unos camiones cuyo valor contable en la fecha del balance es de 5.000 um.

Todas las acciones de Ada, SA tienen el mismo valor nominal.

Para el registro y valoración de la adquisición se tiene en cuenta que:

1. Ada, SA está inmersa en dos litigios que se iniciaron antes de que comenzaran las negociaciones de fusión. Uno de ellos con un proveedor que reclama 200 um, pero se consideró y se considera actualmente que es poco probable que finalmente tenga que abonar cantidad alguna. El otro es con Gran, SA y cuando surgió se estimó que era muy probable que esta última sociedad tuviera que pagar 320 um. El departamento jurídico de Gran, SA también consideró muy probable la obligación de pago que fijó en 300 um.
2. Ada, SA es arrendataria de un local cuyo contrato termina dentro de un año y sus condiciones son significativamente mejores que las vigentes en el mercado, estimándose en 1.500 um la ventaja de este contrato de arrendamiento operativo.
3. Se reconoce una plusvalía de 2.000 en el valor del suelo del edificio mencionado; la construcción se acepta por su valor contable en el balance. Los camiones

recibidos se clasifican como activos mantenidos para la venta; el valor razonable se fija en 4.000 um y los costes de venta en 100 um. El resto del inmovilizado material se valora en 23.200 um.

4. Se aceptan los valores por los que figuran en el balance de Ada, SA el resto de los elementos, excepto los que se indican a continuación que se valoran en:

• Inmovilizado intangible	20.000
• Inversiones financieras a largo plazo	5.000
• Existencias	12.000

5. Actualmente se considera que el valor razonable de la reclamación de Ada, SA es de 100 um.

Se pide:

1. Indicar el coste de la combinación de negocios y cuántas acciones de Gran, SA recibe un accionista que tuviera 32 acciones de Ada, SA.
2. Registrar la fusión solo en la adquirente.

Solución

Esquema del proceso

Jurídicamente es una fusión por absorción de la sociedad Ada, SA por parte de Gran, SA. Desde el punto de vista contable se trata de una combinación por etapas en la que la adquirente tiene el 3 % de la adquirida, siendo aplicable la norma de registro y valoración (NRV) 19.^a, «Combinaciones de negocios» del Plan General de Contabilidad (PGC).

Apartado 1

Coste de la combinación de negocios

Las combinaciones de negocios realizadas por etapas son aquellas en las que la empresa adquirente obtiene el control de la adquirida mediante varias transacciones independientes realizadas en fechas diferentes.

En estos casos, el fondo de comercio o diferencia negativa se obtendrá por la diferencia entre los siguientes importes:



- a) El coste de la combinación de negocios, más el valor razonable en la fecha de adquisición de cualquier inversión previa de la empresa adquirente en la adquirida.
- b) El valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos en los términos recogidos en el apartado 2.4.

El coste de la combinación de negocios es el importe por el que se valora el 97 % de la sociedad Ada, SA, ya que tiene una participación previa del 3 %.

Valor razonable Ada, SA (2.000 × 15 × 300 %)	90.000
Valor del 97 % Ada, SA (90.000 × 97 %)	87.300

El importe de la transacción separada (litigio de Ada, SA sobre Gran, SA), según la última estimación realizada, se considera que tiene un importe de 100 por lo que importe de la combinación de negocios es de:

$$87.300 - 100 = 87.200$$

Acciones que recibe un accionista de Ada, SA que tiene 32 acciones

Para determinar este número es necesario saber el número de acciones que emite la absorbente.

Valor razonable del 97 % adquirido	87.300
Valor emisión acciones absorbente (20 × 300 %)	60
Número acciones a emitir (87.300/60)	1.455

Al accionista le corresponderán:

$$32 \times \frac{1.455}{2.000 - 60} = 24 \text{ acciones}$$

También se puede obtener la relación de canje a través de los valores teóricos de fusión:

$$\frac{45}{60} \times 32 = 24 \text{ acciones}$$

Apartado 2

Contabilidad de la sociedad adquirente (Gran, SA)

Para poder realizar la contabilidad de la sociedad absorbente, que también es la adquirente, ya que se trata de una fusión directa, es necesario determinar la diferencia de la combinación de negocios. Al tratarse de una combinación de negocios por etapas se calcula de la siguiente forma:

Coste de la combinación + Valor razonable participación previa	
Menos valor razonable de los activos identificables menos los pasivos de la sociedad adquirida	
Diferencia de la combinación	
Coste de la combinación de negocios	87.200
Valor razonable participación previa (3% × 87.300/97%)	2.700
Valor razonable de los activos identificables menos los pasivos asumidos	
Capital social	30.000
Reserva legal	6.000
Otras reservas	4.000
Patrimonio contable	40.000
+/- Ajustes de la combinación de negocios	
Provisión litigio con proveedor (1)	-200
Arrendamiento operativo en condiciones ventajosas (2)	+1.500
Plusvalía suelo	+2.000
Activos no corrientes mantenidos para la venta (3)	-1.100
Resto de inmovilizado material (4)	+17.800
Intangible (5)	+10.000
Existencias (6)	+8.000



Valor razonable de los activos identificables menos los pasivos asumidos



Inversiones financieras a largo plazo (7) +2.000

Valor razonable de los activos identificable menos los pasivos asumidos 80.000

(1) NRV 19.^a, «Excepciones a los criterios de reconocimiento y valoración».

7. En el caso de que el negocio adquirido incorpore obligaciones calificadas como contingencias, la empresa adquirente reconocerá como pasivo el valor razonable de asumir tales obligaciones, siempre y cuando dicho pasivo sea una obligación presente que surja de sucesos pasados y su valor razonable pueda ser medido con suficiente fiabilidad, aunque no sea probable que para liquidar la obligación vaya a producirse una salida de recursos que incorporen beneficios económicos.

(2) NRV 19.^a 2.4, «Reconocimiento y valoración de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos»

En particular, si en la fecha de adquisición, el negocio adquirido mantiene un contrato de arrendamiento operativo, del que es arrendatario en condiciones favorables o desfavorables respecto a las condiciones de mercado, la empresa adquirente ha de reconocer, respectivamente, un inmovilizado intangible o una provisión.

(3) NRV 19.^a, «Excepciones a los criterios de reconocimiento y valoración»

Los activos no corrientes que se clasifiquen por la adquirente como mantenidos para la venta se valorarán de acuerdo con lo establecido en la norma de activos no corrientes y grupos enajenables mantenidos para la venta.

Valor contable	5.000
----------------	-------

Valor asignado en la combinación (4.000 – 100)	3.900
--	-------

Minusvalía	-1.100
-------------------	---------------

(4) Resto de inmovilizado material.

Valor contable	5.400
----------------	-------

Valor razonable	23.200
-----------------	--------

Plusvalía	17.800
------------------	---------------

(5) Inmovilizado intangible

Valor contable	10.000
----------------	--------

Valor razonable	20.000
-----------------	--------

Plusvalía	+10.000
------------------	----------------

(6) Existencias

Valor contable	4.000
----------------	-------

Valor razonable	12.000
-----------------	--------

Plusvalía	8.000
------------------	--------------



Valor razonable de los activos identificables menos los pasivos asumidos



(7) Inversiones financieras a largo plazo

Valor contable	3.000
Valor razonable	5.000
Plusvalía	2.000

A partir de los datos anteriores:

Coste de la combinación + Valor razonable participación previa (87.200 + 2.700)	89.900
Menos valor razonable de los activos identificables menos los pasivos de la sociedad adquirida	80.000
Fondo de comercio	9.900

Contabilidad de la sociedad absorbente y adquirente

Cualquier beneficio o pérdida que surja como consecuencia de la valoración a valor razonable en la fecha en que se obtiene el control de la participación previa de la adquirente en la adquirida, se reconocerá en la partida 14 b) o 16 b) de la cuenta de pérdidas y ganancias. Si con anterioridad la inversión en la participada se hubiera valorado por su valor razonable, los ajustes de valoración pendientes de ser imputados al resultado del ejercicio se transferirán a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Por el ajuste de la participación previa a valor razonable reconociendo los resultados:

Valor contable de la participación	1.900
Coste de la participación	1.200
Ajustes por valoración en activos financieros	700
Valor razonable para la combinación (60 acciones x 45)	2.700
Plusvalía a reconocer	800

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio Ada, SA	800	





Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
▶			
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		800

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	800	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		800

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
802	Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta	1.500	
7632	Beneficios de disponibles para la venta		1.500

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	1.500	
802	Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta		1.500

Por la recepción de los activos y pasivos de la sociedad adquirida que se incorporan a valor razonable:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
20	Inmovilizado intangible	20.000	
211	Construcciones	4.600	
210	Terrenos y bienes naturales	3.000	
21-	Resto de inmovilizado material	23.200	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	5.000	
3	Existencias	12.000	





Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
▶			
440	Deudores	12.000	
57	Tesorería	5.000	
580	Inmovilizado	3.900	
20-	Intangible arrendamiento	1.500	
204	Fondo de comercio	9.900	
529	Provisión por transacción separada	100	
14-	Provisiones a largo		1.000
17-	Deudas no comerciales a largo plazo		5.000
52-	Deudas no comerciales a corto plazo		4.000
529	Provisión litigio con el proveedor		200
5530	Socios sociedad disuelta		90.000

Por el exceso de la provisión correspondiente a la transacción separada:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
529	Provisión transacción separada (300 -100)	200	
795	Exceso de provisiones		200

Por la emisión y entrega de las acciones emitidas en la fusión:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
5530	Socios de sociedad disuelta	90.000	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio Ada, SA (3% × 90.000)		2.700
100	Capital social (1.455 × 20)		29.100
110	Prima de emisión (1.455 × 40)		58.200



Caso práctico núm. 4

Contabilidad financiera

Enunciado 1

La empresa Remolcadores Navales, SA (RENASA), domiciliada en España, se dedica a la realización de operaciones de remolque y otros servicios marítimos en puertos españoles.

RENASA amortiza sus remolcadores al coeficiente máximo admitido en tablas para estos activos (10%). La vida útil de los remolcadores es de 20 años.

Los pagos fraccionados los realiza en función de la cuota líquida de la última declaración.

La sociedad reconoce todos los activos y pasivos fiscales y los compensa en cuanto puede.

En el año N-1 la cuota líquida fue 0 € (cero euros).

Se conoce la siguiente información del año N sobre RENASA:

- El resultado contable (negativo) antes de impuestos fue de -2.000.000 de euros.
- La empresa considera que va a tener beneficios en los ejercicios N+1 y siguientes.
- El tipo de gravamen del impuesto sobre sociedades aplicable es del 25 %.
- No le han practicado retenciones.
- Ha pagado sanciones por infracciones portuarias por importe de 200.000 euros.
- Ha dotado provisiones por 800.000 euros que no son deducibles fiscalmente en el año N, pero que lo serán más adelante.

Se conoce la siguiente información del año N+1 sobre RENASA:

- Ha tenido un resultado contable (positivo) antes de impuestos de 2.000.000 de euros.
- El tipo de gravamen del impuesto sobre sociedades aplicable es del 25 %.
- No le han practicado retenciones.
- En este ejercicio son deducibles las provisiones dotadas en el ejercicio N anterior.
- A fecha 1/1/N+1, RENASA permutó uno de sus remolcadores, que tenía un valor contable de 500.000 euros (coste de adquisición 1.000.000 €) y un valor razona-

ble de 750.000 euros, por otro de mayor tiro pero de mantenimiento más caro que tiene un valor razonable de 800.000 euros. No hay ningún pago por la diferencia de valores.

Como consecuencia de las diferencias entre los remolcadores, los flujos de efectivo de ambos bienes difieren.

Se pide:

Contabilizar el impuesto sobre beneficios en los ejercicios N y N+1 (previamente deberá calcular el impuesto sobre sociedades) y el resultado después de impuestos en cada ejercicio.

Enunciado 2

D. F. Pinzón, que es el propietario del 51 % de las acciones de RENASA, es también el socio único de la sociedad unipersonal Supervisión y coordinación de obras, SU (SUPERCOBRA), domiciliada en España.

Durante el ejercicio N realizó las siguientes adquisiciones:

1. En enero hizo una compra de consumibles para impresoras 3D por importe de 30.000 euros al contado, a un proveedor ubicado en España que le concedió un descuento en factura del 10 %.
2. En el mismo mes, compró por internet una impresora 3D de alta capacidad a un proveedor ubicado en Corea del Sur. El precio fue de 45.000 euros, e incluye el pago de los derechos aduaneros a la importación, pero no los impuestos en España que serán por cuenta del comprador. La impresora llegó a la aduana del aeropuerto de Madrid el 7 de febrero.
3. En marzo vendió a la empresa California Shipyard, radicada en Santa Mónica (California, USA), un sistema informático específico para su actividad. El importe ascendió a 275.000 euros y fue desarrollado por SUPERCOBRA.
4. En mayo, SUPERCOBRA entregó gratuitamente al señor Pinzón una aplicación informática que este le había encargado hacer para su uso particular. El coste de la aplicación fue de 2.000 euros.
5. En diciembre adquirió un potente ordenador para diseño gráfico a un proveedor domiciliado en Alemania por un precio de 25.000 euros, pagando la mitad el día del pedido. El resto se pagará a su entrega el año siguiente.
6. La prorrata provisional de este año fue del 90 %, igual a la prorrata definitiva.



Se pide:

Realizar los apuntes contables del año N, referidos al IVA derivado de la información 1 a 6 anterior, considerando que el tipo del IVA al que tributan es el 21 % (solo será necesario hacer los asientos contables que tengan que ver con el IVA de la sociedad SUPERCOBRA y no se realizarán cálculos ni apuntes contables referidos a las liquidaciones periódicas que pudieran corresponder, ni a posibles regularizaciones de las inversiones).

Solución

Enunciado 1

En relación con la amortización del remolcador, la amortización registrada en contabilidad es la deducible, porque aunque las tablas permiten mayor cantidad, esta no es deducible por falta de inscripción contable.

Liquidación del impuesto sobre sociedades año N

Beneficio antes de impuestos	-2.000.000
+/- Ajustes	
Sanciones	+200.000
Provisión no deducible	+800.000
Base previa	-1.000.000
Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	0
Deducciones	-
Cuota líquida	0
Retenciones y pagos a cuenta	0
Cuota diferencial	0

Las provisiones no deducibles en este ejercicio dan lugar a un activo por diferencias deducibles:



Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
4745	Activos por diferencias temporarias deducibles (800.000 × 25%)	200.000	
6301	Impuesto diferido		200.000

Por la contabilización del crédito derivado de la base imponible negativa, ya que el enunciado del ejercicio indica que la empresa va a tener beneficios en los ejercicios siguientes:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio (1.000.000 × 25%)	250.000	
6301	Impuesto diferido		250.000

Regularización de las cuentas del gasto devengado:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	450.000	
129	Resultado del ejercicio		450.000

$$\text{Resultado del ejercicio} = -2.000.000 + 450.000 = -1.550.000$$

Liquidación del impuesto sobre sociedades año N+1

Beneficio antes de impuestos	2.000.000
+/- Ajustes	
Provisión deducible	-800.000
Permuta	+50.000
Base imponible previa	1.250.000
Base imponible negativa	-1.000.000
Base imponible	250.000
Tipo de gravamen	25%





Cuota íntegra	62.500
Deducciones	0
Cuota líquida	62.500
Retenciones y pagos a cuenta	0
Cuota diferencial	62.500

Permuta

Se trata de una permuta comercial por lo que el asiento que ha hecho ha sido el siguiente:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	500.000	
218	Elementos de transporte	750.000	
218	Elementos de transporte		1.000.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		250.000

Nota: NRV 2.^a del PGC:

En las operaciones de permuta de carácter comercial, el inmovilizado material recibido se valorará por el valor razonable del activo entregado más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado a cambio, salvo que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido y con el límite de este último

En el ámbito fiscal el artículo 17 de la Ley del impuesto sobre sociedades. Se valorarán por su valor de mercado los siguientes elementos patrimoniales: [...]

e) Los adquiridos por permuta.

Beneficio contable	250.000
Beneficio fiscal: VR recibido – VC entregado (800.000 – 500.000)	300.000
Ajuste IS: DTO	+50.000



En los años siguientes, con una vida útil de 4 años:

Amortización contable (750.000/4)	187.500
Amortización fiscal (800.000/4)	200.000
Ajuste IS: DTR	-12.500

Gasto devengado por el impuesto

Impuesto corriente:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	62.500	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		62.500

Impuesto diferido:

Por la reversión de la diferencia temporaria asociada a la provisión:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	200.000	
474	Activos por diferencias temporarias deducibles (800.000 × 25 %)		200.000

Por la aplicación del crédito de la base imponible negativa:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	250.000	
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio		250.000

Regularización:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	500.000	
6300	Impuesto corriente		62.500
6301	Impuesto diferido		437.500



Enunciado 2

Punto 1

Por la compra de consumibles con descuento en factura que minoran tanto el importe de la compra como la base imponible del IVA aplicando una prorrata del 90 %.

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
602	Compras de otros aprovisionamientos (27.000 + 27.000 × 21 % × 10 %)	27.567	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (27.000 × 21 % × 90 %)	5.103	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		32.670

Punto 2

Por la adquisición de una impresora en Corea del Sur, operación en la que el IVA se devenga a la entrada de la máquina en territorio de aplicación del impuesto:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
217	Equipos para procesos de información	45.000	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		45.000

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
217	Equipos para procesos de información (45.000 × 21 % × 10 %)	945	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (45.000 × 21 % × 90 %)	8.505	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		9.450

Punto 3

Por la venta de equipos a Estados Unidos, operación que se califica como una exportación y, por tanto, no lleva IVA (operación sujeta y exenta):

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	275.000	
701	Ventas de productos terminados		275.000



Punto 4

Procede dar de baja a la aplicación y repercutir IVA, ya que se trata de un autoconsumo externo:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
678	Gastos excepcionales	2.420	
217	Equipos para procesos de información		2.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		420

Punto 5

Al tratarse de un anticipo para una adquisición intracomunitaria de bienes, el IVA no devenga IVA:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
239	Anticipos para inmovilizaciones materiales	12.500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		12.500

Caso práctico núm. 5

Operaciones financieras

La Administración pública del país J tiene formalizada la emisión de un bono K, a largo plazo con las siguientes características:

- Número de títulos: 300.000 títulos. Valor nominal del título: 1.000 um.
- Amortización: Al final de la vida del bono por su valor nominal.
- Cupón: 4,65 % efectivo anual pagadero al final de cada año.
- Duración: 10 años.



- Fecha de emisión el 1 de enero del año XX y han transcurrido 5 años de la emisión del bono.

Por parte del Consejo de Gobierno de la Administración pública del país J, en los momentos actuales (30 de junio del año XX + 5) se ha detectado que se precisa nueva financiación para abordar la construcción de determinadas infraestructuras.

En este sentido por parte del Ministerio de Financiación de la Administración Pública del país J, se ha planteado para cubrir esas nuevas necesidades, de financiación, la realización de un RETAP (reapertura de un bono) sobre el bono K, con las siguientes características:

- Añadir 30.000 nuevos títulos al bono K, de valor nominal 1.000 um.
- Valor de emisión 101 % sobre valor nominal, más los intereses corridos a la fecha actual. Sin comisiones.
- Consideración de 365 días al año para el pago de los cupones (mes de febrero 28 días).

Se pide:

- a) Valor de emisión del bono ex-cupón.
- b) Importe de los intereses corridos.
- c) Valor de emisión del bono con intereses corridos.
- d) Cuadro de flujos de la operación de RETAP.
- e) Cálculo de la TIR.

Solución

Apartado a)

Según el enunciado, el bono se emite al 101 % más los intereses corridos a la fecha de emisión, por lo que el valor de emisión ex-cupón será:

$$\text{Valor de emisión } (101\% \times 1.000) = 1.010 \text{ euros}$$



Apartado b)

$$\text{Intereses corridos} = \text{Cupón anual} \times \frac{\text{Número de días transcurridos desde el último cupón}}{\text{Número total de días entre cupones}}$$

$$\text{Intereses corridos} = 1.000 \times 4,65\% \times 180/365 = 22,93$$

Apartado c)

Será la suma de los dos importes anteriores:

$$\text{Valor de emisión } (1.010 + 22,93) = 1.032,93 \text{ euros}$$

Apartado d)

Fecha	Concepto	Importe
30-06-XX + 5	Emisión	$30.000 \times 1.032,93 = 30.987.900$
01-01-XX + 6	Cupones	$30.000 \times 1.000 \times 4,65\% = 1.395.000$
01-01-XX + 7	Cupones	$30.000 \times 1.000 \times 4,65\% = 1.395.000$
01-01-XX + 8	Cupones	$30.000 \times 1.000 \times 4,65\% = 1.395.000$
01-01-XX + 9	Cupones	$30.000 \times 1.000 \times 4,65\% = 1.395.000$
01-01-XX + 10	Cupones y amortización	$30.000 \times 1.000 \times 104,65\% = 31.395.000$

Apartado e)

$$1.032,93 = [46,5 \times \ddot{a}_{5-i} + 1.000 \times (1+i)^{-4}] \times (1+i)^{-185/365} \Rightarrow i = 4,3944\% \text{ anual}$$